

Vergaderjaar 2001–2002

**28 015**

**Wijziging van belastingwetten c.a.  
(Belastingplan 2002 IV – Herziening successie-  
en schenkingsrecht, BTW-maatregelen,  
artiesten- en sportersregeling, alsmede overige  
aanpassingen)**

**Nr. 3**

**MEMORIE VAN TOELICHTING**

**Inhoudsopgave**

I	Algemeen	1
1.1	Inleiding	1
2	Inhoud	1
2.1	Herziening successie- en schenkingsrecht	1
2.2	BTW-pakket	4
2.2.1	Binnenlandse vliegtickets	4
2.2.2	Medische hulpmiddelen	5
2.2.3	Sportaccommodaties	5
2.2.4	Uitvoerende kunstenaars en kunsteducatie	5
2.2.5	Bestrijding BTW-carrouselfraude	6
2.2.6	Beleggingsgoud	8
2.2.7	BTW-vrijstelling voor zorgboerderijen	8
2.3	Afschaffing wettelijke beloningsregels voor assurantie- personen	9
2.3.1	Herziening regeling tussenpersonen assurantiebelasting	9
2.3.2	Gevolgen voor de inkomstenbelasting	10
2.4	Artiesten- en sportersregeling	10
2.4.1	Inleiding	10
2.4.2	Heffing van buitenlandse gezelschappen	11
2.4.3	Verhoging van het tarief voor binnenlandse artiesten en beroepssporters	13
2.4.4	Inhoudingsplicht	13
2.5	Uitgaven voor kinderopvang	13
2.6	Koppeling heffings- en invorderingsrente aan ECB- tendertarief	14
II	Artikelsgewijze toelichting	14

## I. ALGEMEEN

### 1.1 Inleiding

Het Kabinet stelt in het kader van de begroting 2002 een aantal belastingmaatregelen voor. Mede vanwege de in het verleden geuite wens van de Raad van State, de Tweede Kamer en de Eerste Kamer zijn de maatregelen themagewijs ondergebracht in een vijftal afzonderlijke wetsvoorstellen. Deze zijn: Wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 I- Arbeidsmarkt en inkomensbeleid), Wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II- Economische infrastructuur), Wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 III- Natuur, milieu en vervoer) en Wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 IV- Herziening successie- en schenkingsrecht, BTW-maatregelen, artiesten- en sportersregeling, alsmede overige aanpassingen). In het onderhavige wetsvoorstel zijn de volgende maatregelen opgenomen:

#### *Herziening successie- en schenkingsrecht*

- uitvoering 1e fase herziening successiewetgeving naar aanleiding van het kabinetsstandpunt inzake het rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving (werkgroep Moltmaker).

#### *BTW*

- BTW op binnenlandse vliegtickets naar algemene tarief;
- verlaagd BTW-tarief voor bepaalde medische hulpmiddelen;
- verlaagd BTW-tarief voor sportaccommodaties;
- verlaagd BTW-tarief voor optreden uitvoerende kunstenaars;
- BTW-vrijstelling voor onderwijs in dans, drama en beeldende vorming;
- hoofdelijke aansprakelijkheid BTW-carrouselfraude;
- oneigenlijk gebruik regeling beleggingsgoud;
- BTW-vrijstelling zorgboerderijen.

#### *Belastingen van rechtsverkeer en inkomstenbelasting*

- Afschaffing wettelijke beloningsregels voor assurantietussenpersonen.

#### *Loonbelasting*

- artiesten- en sportersregeling.

#### *Technische wijzigingen inkomstenbelasting*

- uitgaven voor kinderopvang;
- uitgaven voor levensonderhoud kinderen jonger dan 30 jaar.

Voor de budgettaire en administratieve lasten en Europese en personele aspecten van de bovengenoemde maatregelen wordt verwezen naar de memorie van toelichting behorende bij het wetsvoorstel Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 I- Arbeidsmarkt en inkomensbeleid).

## 2. Inhoud

### 2.1 Herziening successie- en schenkingsrecht

Op 5 juni jl. is aan de Tweede Kamer het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep modernisering Successiewetgeving (werkgroep Moltmaker) aangeboden (kamerstukken II 2000/01, 27 789). Het belangrijkste argument om de Successiewet 1956 te herzien, is gelegen in maatschappelijke ontwikkelingen die zich sinds 1956 hebben voorgedaan. Genoemd kunnen worden:

- de ontwikkelingen van de relatievormen, waarop in de successie-

- wetgeving na 1956 weliswaar is aangesloten, maar niet steeds op een consistente en evenwichtige manier;
- het in toenemende mate gebruik maken van constructies om successierechten te ontgaan of te verlichten, zoals de (super)turbotestamenten of het gebruik van buitenlandse rechtsfiguren als de trust;
  - de sterk toegenomen activiteiten en diversiteit van instellingen van algemeen nut en de allengs ontstane onoverzichtelijke tegemoetkomingen op dat gebied;
  - de problematiek van de bedrijfsopvolging waarvoor de gezochte oplossingen binnen maar ook buiten de successiewetgeving ingewikkeld mogen worden genoemd;
  - de wenselijkheid de systematiek van de wet te verbeteren en de wet te vereenvoudigen, bijvoorbeeld op het terrein van de zogenoemde fictiebepalingen.

Het kabinet heeft in het kabinetsstandpunt aangegeven dat het zich goed kan vinden in veel onderdelen van de herziening van de successiewet zoals de werkgroep deze in haar rapport voorstelt. Het ontbreekt echter op dit moment aan voldoende financiële middelen om de gehele herziening reeds per 1 januari 2002 in te voeren, mocht dat al wenselijk worden gevonden. Onverkort overnemen van het gehele voorstel zou ruim € 0,45 mrd (ca. f 1 mrd) kosten, maar ook een gedeeltelijke of geamendeerde overneming zou nog altijd een fors budgettair beslag hebben. Daarnaast dienen bepaalde voorstellen nog nader te worden bestudeerd of uitgewerkt. Het betreft hier in het bijzonder de voorstellen inzake de algemeen nut beogende instellingen, familiestichting en trusts. In het voorliggend wetsvoorstel worden voorstellen gedaan met betrekking tot de volgende drie onderwerpen. Het betreft als eerste een algehele vrijstelling in het successierecht voor partners. Daarbij wordt een nieuw partnerbegrip geïntroduceerd, waaronder naast gehuwden ook ongehuwd samenwonenden worden begrepen in situaties waarin sprake is van een samenlevingsvorm die in termen van duurzaamheid en onderlinge zorgplicht naar maatschappelijke opvattingen gelijkwaardig is met het huwelijk en het geregistreerde partnerschap. Belangrijk argument voor het invoeren van een algehele vrijstelling voor partners is de gedachte die ook in het nieuwe erfrecht terug te vinden is, dat de overblijvende partner, althans economisch, zo veel mogelijk op de oude voet moet kunnen doorleven. De werkgroep modernisering successiewetgeving spreekt hier van de continuïteitsgedachte, in tegenstelling tot de verzorgingsgedachte, waarop de huidige, beperkte, vrijstelling in de successiewet is gebaseerd. Verder is het, om te blijven sporen met het Europees recht, noodzakelijk de regelingen met betrekking tot verkrijgingen van in het buitenland wonende erflaters en schenkers aan te passen. Dergelijke verkrijgingen worden, als het gaat om in Nederland gelegen onroerende goederen, in beginsel belast met het recht van overgang. Voorgesteld wordt om op verzoek van de belanghebbende op deze verkrijgingen het recht van successie of recht van schenking van toepassing te laten zijn in plaats van het recht van overgang in gevallen waarin de nalatenschap dan wel schenking zich voor meer dan 90% in Nederland bevindt. Zo wordt bereikt dat gebruik gemaakt kan worden van de vrijstellingen in het successie- en schenkingsrecht en dat een ruimere aftrek van schulden mogelijk wordt. Daarnaast bevat het voorstel de kern voor de nieuwe faciliteit voor bedrijfsopvolging in de Successiewet 1956. De regeling in de sfeer van de bedrijfsopvolging komt in de plaats van de bestaande kwijtscheldingsfaciliteit voor successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging in de Invorderingswet 1990. Inhoudelijk komt de voorgestelde regeling overeen met hetgeen hierover is opgemerkt in 2.3.3.4 van het kabinetsstandpunt inzake het rapport van de werkgroep Moltmaker. De faciliteit houdt kort gezegd in dat in bepaalde gevallen een vermindering wordt verleend van belasting die kan worden toegerekend aan de verkrijging van vermogens-

bestanddelen die behoren tot een onderneming in de zin van de Wet IB 2001 dan wel van de belasting die kan worden toegerekend aan de verkrijging van aandelen en winstbewijzen die bij de erflater of schenker behoorden tot een aanmerkelijk belang in de zin van de Wet IB 2001. Voorwaarde voor het verlenen van de faciliteit is dat de onderneming gedurende een periode van vijf jaar na het overlijden of schenking wordt voortgezet onderscheidenlijk dat de genoemde aandelen en winstbewijzen gedurende die periode niet worden vervreemd. Voor de vormgeving, waarop in het genoemde kabinetsstandpunt niet is ingegaan, is gekozen voor het instrument van de conserverende aanslag. Dit type aanslag is reeds eerder geïntroduceerd in het kader van de Wet IB 2001. De voorgestelde conserverende aanslag wordt, op verzoek van de verkrijger opgelegd ter zake van het successie- en schenkingsrecht dat kan worden toegerekend aan de waarde van verkregen ondernemingsvermogen dan wel aandelen of winstbewijzen die bij de erflater of schenker tot een aanmerkelijk belang behoorden. De waarde van dit vermogen onderscheidenlijk die aandelen of winstbewijzen wordt in dat kader aangemerkt als «te conserveren waarde». Dit naar analogie van de Wet IB 2001 waarin gesproken wordt van «te conserveren inkomen». Volgens de voorgestelde regeling zal de conserverende aanslag geheel of ten dele door de inspecteur worden verminderd indien aan de voorwaarden van de regeling voor bedrijfsopvolging is voldaan. Een van de voorwaarden is dat de onderneming door de verkrijger gedurende ten minste vijf jaren rechtstreeks moet worden voortgezet dan wel, indien het gaat om aandelen of winstbewijzen, dat deze gedurende die periode niet worden vervreemd. Op deze wijze ontstaat bij bedrijfsopvolging effectief een vrijstelling voor een deel van het verkregen ondernemingsvermogen terwijl de belastingclaim in stand blijft voor het geval niet aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan. In 2.3.3.5 van het kabinetsstandpunt inzake het rapport van de werkgroep Moltmaker is aangekondigd dat het kabinet in het kader van de voorbereiding van de begroting 2002 zal onderzoeken of middelen vrijgemaakt kunnen worden om het percentage van het ondernemingsvermogen dat bij bedrijfsopvolging buiten de heffing van successie- en schenkingsrecht blijft duidelijk te verhogen. Als uitvloeisel hiervan wordt voorgesteld dit percentage (nu: 25%) te verhogen tot 30%.

Ten slotte wordt met betrekking tot de inkomstenbelasting een maatregel voorgesteld die er toe strekt dat winst die wordt gerealiseerd bij overlijden van de ondernemer wordt aangemerkt als te conserveren inkomen. Voor dit te conserveren inkomen zal op verzoek gedurende een periode van maximaal tien jaren onder voorwaarden uitstel van betaling worden verleend zonder dat daarbij invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Daartoe zijn in dit wetsvoorstel ook wijzigingen voorgesteld van de Invorderingswet 1990. Door de renteloosheid van het uitstel wordt het effectieve tarief van de verschuldigde inkomstenbelasting verlaagd. De ruimere faciliteit voor bedrijfsopvolging in de successiewet 1956 alsmede de nieuwe regeling voor renteloos uitstel van betaling beogen een tegemoetkoming te bieden voor het vervallen van het bijzondere tarief voor bij overlijden gerealiseerde winst in het kader van de invoering van de Wet IB 2001. Aldus wordt invulling gegeven aan hetgeen ik hierover bij de behandeling van de Wet IB 2001 in de Eerste Kamer heb aangegeven.

## **2.2 BTW-pakket**

### *2.2.1 Binnenlandse vliegtickets*

In haar brief van 19 april 2000 aan de Tweede Kamer heeft de minister van Verkeer en Waterstaat haar reactie gegeven (kamerstukken II 1998/99, 26 200 XI, nr. 62, blz. 3) op een motie voor de ontmoediging van het vliegverkeer voor de korte afstand (kamerstukken II 1998/99, 26 200 XI, nr. 11).

Zij heeft daarbij onder meer onder verwijzing naar de aankondiging in de Nota Strategische Beleidskeuze Toekomst Luchtvaart opgemerkt dat, mede met het oog op het vooralsnog ontbreken van een kerosineheffing, binnenlandse vluchten zullen worden overgebracht van het verlaagde naar het algemene BTW-tarief. In de brief van 29 september 2000 aan de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer (WV 2000–00629 M) over de Werkgroep vergroening van het fiscale stelsel II is aangegeven dat deze werkgroep zich ook zal richten op het BTW-tarief voor vliegtickets. Nadien heb ik op schriftelijke vragen uit de Tweede Kamer geantwoord dat na ontvangst van het rapport zal worden bezien op welke termijn het binnenlandse luchtverkeer kan worden overgebracht naar het algemene BTW-tarief (Aanhangsel Handelingen II 2000/01, nr. 314). Daarbij is gesteld dat 1 januari 2002 als ingangsdatum een reële optie is. Nu het betreffende rapport geen negatief advies bevat, wordt voorgesteld thans over te gaan tot overbrenging van de BTW-heffing op binnenlandse vliegtickets naar het algemene tarief.

### *2.2.2 Medische hulpmiddelen*

Ter verlichting van de financiële problematiek in de zorgsector wordt voorgesteld om een aantal medische hulpmiddelen onder het verlaagde BTW-tarief te brengen. Het gaat daarbij om hooglaagbedden, anti-decubitusmatrassen, draagbare uitwendige infuuspompen, alsmede om weken waarschuwingsapparatuur voor doven en slechthorenden.

### *2.2.3 Sportaccommodaties*

Ik heb op 11 oktober 2000 overleg gevoerd met de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal over mijn brief van 14 juni 2000 aangaande een aantal aspecten van de indirecte belastingen en diverse BTW-onderwerpen (kamerstukken II 2000/01, 27 222, nr. 1). Daarbij heeft de gehele Kamer gepleit voor een soepelere BTW-behandeling van de commerciële sportaccommodaties dan thans het geval is. Het argument daarbij was dat de toegang tot sportbeoefening laagdrempelig moet zijn om de actieve sportbeoefening zo veel mogelijk te bevorderen. Ik heb daarop aangegeven dat ik mij in het kader van de Miljoenennota 2002 ten volle in zal zetten voor het onder het verlaagde BTW-tarief brengen van de commerciële sportaccommodaties voor actieve sportbeoefening. In dit wetsvoorstel is een daartoe strekkende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 opgenomen.

### *2.2.4 Uitvoerende kunstenaars en kunsteducatie*

In februari 1999 is door mijn ambtsvoorganger en door de staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen de «Commissie Cultuur en Belastingen» ingesteld, onder voorzitterschap van mevrouw C. Habbema. De Commissie had als opdracht hen te adviseren over fiscale aspecten op het gebied van kunst en cultuur. Op 10 november 1999 heeft de Commissie haar eindrapport «Hoog aanslaan, laag belasten» uitgebracht. Een van de aanbevelingen is om de diensten die worden verricht door uitvoerende kunstenaars – thans geldt terzake het algemene BTW-tarief – onder het verlaagde BTW-tarief te brengen.

Om een bijdrage te leveren aan de discussie over fiscus en cultuur is daarnaast door de Federatie van Kunstenaarsverenigingen en Ontwerpersverenigingen/FNV Kunsten Informatie en Media (FNV KIEM) de brochure «Kunst en Cultuur belast» uitgebracht over knelpunten en oplossingen. Een van de aanbevelingen betreft een uitbreiding van de huidige BTW-vrijstelling voor (muziek)onderwijs met kunsteducatie (meer in het bijzonder: dans, drama en beeldende vorming).

In de brief van 15 september 2000 aan de Voorzitters van de vaste

commissie voor Financiën en voor Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen van de Tweede Kamer hebben vervolgens de staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen en ikzelf aangegeven dat een aantal aanbevelingen van het rapport en van de brochure in de loop van het jaar 2001 nader zou worden gezien (kamerstukken II 2000/01, 26 591, nr. 21, blz. 12 en 13). Aangaande de hiervoor genoemde aanbevelingen is thans het volgende van belang.

De huidige vrijstelling voor muziekonderwijs zal, conform een reeds gedane toezegging (kamerstukken II 2000/01, 26 591, nr. 21, blz. 15) worden uitgebreid met onderwijs in beeldende vorming, drama en dans. Ik zal bevorderen dat artikel 8 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 daartoe wordt aangepast.

Met betrekking tot de aanbeveling inzake de uitvoerende kunstenaars heb ik op 9 november 2000 tijdens een algemeen overleg over het rapport van de Commissie Cultuur en Belastingen reeds opgemerkt om richting Belastingplan 2002 te zullen zien wat kan worden gedaan inzake het door uitvoerende kunstenaars in rekening brengen van BTW aan scholen, ziekenhuizen, buurthuizen en dergelijke, die de BTW niet in aftrek kunnen brengen (kamerstukken II 2000/01, 26 591, nr. 21, blz. 7 en 9). De aanbeveling op dit punt wordt overgenomen door in dit Belastingplan het optreden door uitvoerende kunstenaars onder het verlaagde BTW-tarief te brengen.

### *2.2.5 Bestrijding BTW-carrouselfraude*

Het verschijnsel van de zogenoemde carrouselfraude op het terrein van de omzetbelasting en de bestrijding daarvan kennen een lange geschiedenis. Ook in het laatste decennium van de vorige eeuw en na de afschaffing van de fiscale grenzen in 1993, waarbij in de EU het zogenoemde BTW-overgangsregime is ingevoerd, heeft het verschijnsel in Nederland en in andere lidstaten regelmatig met wisselende omvang de kop opgestoken. Deze zeer bewust opgezette en in samenspanning gepleegde vorm van BTW-fraude, die kan worden gezien als de bijl aan de wortel van het BTW-stelsel, heeft ernstige gevolgen voor de inkomsten van de overheid en verstoort de concurrentieverhoudingen in de handelssectoren waarin deze fraude wordt gepleegd. De door malafide ondernemers opgezette carrouselfraude dreigt vanwege het daarmee te behalen voordeel ook andere ondernemers te infecteren en daarmee het bonafide en maatschappelijk verantwoord ondernemen te frustreren en uit te hollen.

Hoewel de BTW-carrouselfraude verschillende patronen kent, bestaat deze veelal uit een fraudevorm waarbij gebruik wordt gemaakt van een (veelal grensoverschrijdende) facturenstroom met betrekking tot goederen die al dan niet daadwerkelijk worden geleverd en waarbij ten minste één van de betrokken partijen niet aan zijn betalings- en/of aangifteverplichtingen voor de omzetbelasting voldoet. Deze partij, de zogenoemde «ploffer», schrijft facturen uit met BTW, die hij niet voldoet aan de fiscus (deze BTW wordt door zijn afnemer wel in aftrek gebracht of teruggevraagd). Er bestaat een naheffingsmogelijkheid bij de ploffer, maar die levert bij gebrek aan verhaalsmogelijkheden niets of nauwelijks iets op. Door de vermelding van de BTW op de factuur wordt bij de afnemer een aftrekrecht gecreëerd. Soms kan de fiscus de in aftrek gebrachte belasting niet meer naheffen, bijvoorbeeld omdat door de belastingdienst niet kan worden bewezen dat sprake is van schijnhandelingen (gefingeerde leveringen, valse facturen, fictief ondernemerschap e.d.). Bij BTW-carrouselfraude wordt doorgaans gebruikt gemaakt van een keten ondernemers in binnen- en buitenland die de goederen al dan niet fictief aan elkaar doorleveren.



Na signalen in de tweede helft van de jaren negentig van toenemende carrouselfraude is aan bestrijding daarvan een hoge prioriteit gegeven<sup>1</sup> en heeft de belastingdienst de landelijke aanpak van deze fraudevorm geïntensiveerd. Deze aanpak in de uitvoerings sfeer die een voortdurende alertheid van de daarbij betrokken medewerkers van de belastingdienst vergt, is als zodanig redelijk succesvol gebleken. Hoofddoelstelling van de gecoördineerde landelijke aanpak is het zo snel mogelijk stopzetten van lopende carrousels en het voorkomen van nieuwe carrousels, door middel van risico-analyse, selectie en controle van ondernemers en transacties waarbij de kans op carrouselfraude naar verhouding groot is. Van deze benadering gaat ook een zekere preventieve werking uit. Een probleem blijft echter dat de belastingdienst in een aantal gevallen juridisch machteloos staat bij de afhandeling van achteraf geconstateerde zaken. Bij de minvermogende, failliete, opgeheven of verdwenen leverancier kan de niet afgedragen BTW niet meer worden ingevorderd, terwijl de door de afnemer gevraagde teruggaaf van aan hem gefactureerde BTW in een aantal gevallen toch moet worden verleend<sup>2</sup>.

Daarom wordt thans, in lijn met de al in de Invorderingswet 1990 opgenomen regelingen ter zake van een hoofdelijke aansprakelijkheid voor verschillende belastingmiddelen in andere gevallen, een hoofdelijke aansprakelijkheid voorgesteld voor ondernemers die betrokken zijn bij carrouselfraude. Het betreft een invorderingsmaatregel die als zodanig past binnen de mogelijkheden die Richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 (Pb EG L 145) (hierna: Zesde BTW-richtlijn) biedt.

Hoewel het op zich denkbaar is een algemene regeling te introduceren voor een hoofdelijke aansprakelijkheid van een ieder die willens en wetens mee profiteert van misbruik door een derde van de omzetbelasting, wordt thans in het kader van de bestrijding van BTW-fraude een algemene hoofdelijke aansprakelijkheid ter zake van niet voldane omzetbelasting voorgesteld, die beperkter en zo veel mogelijk op carrouselfraude toegesneden is. De voorgestelde regeling heeft door zijn opzet wel een bredere werking en kan in beginsel ook worden toegepast in gevallen waarin de BTW-fraude geen carrousel-patroon heeft, maar is beperkt omdat alleen ondernemers die handelen in bepaalde bij ministeriële regeling aan te wijzen categorieën goederen geconfronteerd kunnen worden met een aansprakelijkstelling; alleen indien zij wisten van en derhalve meewerkten aan – en al dan niet voordeel hebben behaald bij – het niet of niet volledig voldoen van de omzetbelasting door een andere ondernemer in de handelsketen van die goederen. De hoofdelijke aansprakelijkheid wordt niet beperkt tot voordeelsituaties, maar zal ook gelden voor situaties waarin ondernemers, zonder daarbij voordeel te hebben, handelen – en dus meewerken – in de wetenschap van deze fraude. De belastingdienst zal dan die wetenschap moeten aantonen waarbij wordt voorgesteld dat die wetenschap geacht wordt aanwezig te zijn als de ondernemer voordeel heeft behaald door het niet voldaan zijn van de belasting. In dat geval bestaat er voor deze ondernemer de mogelijkheid zich te disculperen, als hij aannemelijk maakt dat het voordeel dat hij met een transactie heeft behaald geen verband houdt met het niet voldaan zijn van omzetbelasting door de leverancier.

Bonafide ondernemers in de desbetreffende risico-branches die handelen met vaste partners, met zorg hun leveranciers kiezen en die gebruikelijke marktprijzen betalen, zullen niet worden getroffen door de voorgestelde regeling. Zij hebben daarbij juist belang: carrouselfraude in de branche vervalst de concurrentieverhoudingen. Zouden zij worden aangesproken dan zullen deze ondernemers aannemelijk kunnen maken dat zij niet hebben meegewerkt aan, of geprofiteerd van, het niet afdragen van BTW door een andere partij.

---

<sup>1</sup> Zie de zogenoemde Fraudenota 1996; bij brief d.d. 28-5-1996, kenmerk PFC96/695 M, aan de Tweede Kamer aangeboden.

<sup>2</sup> In dit verband kan worden gewezen op de arresten van de Hoge Raad van 29 oktober 1997, nrs. 32 728 en 32 395 (BNB 1998/35 en 1998/36) en van 19 april 2000, nr. 35 363 (BNB 2000/198).

Met de onderhavige maatregel wordt derhalve beoogd een zoveel mogelijk op de deelnemers aan een BTW-carrouselfraude toegesneden systeem van aansprakelijkheid te creëren zodat ook in de aangewezen risico-sectoren een correcte afdracht van omzetbelasting wordt bereikt. De preventieve werking van deze maatregel is ook van groot belang. De dreiging van aansprakelijkstelling zal ondernemers in die sectoren weerhouden van transacties met malafide handelspartners en van het meewerken aan een opgezette carrouselfraude. BTW-carrouselfraude heeft veelal een internationaal karakter, terwijl het in de systematiek van de omzetbelasting voor het ondernemerschap niet uitmaakt of een ondernemer een ingezetene is dan wel hier te lande een zogenoemde vaste inrichting heeft. De voorgestelde maatregel sluit daarom niet uit dat tot aansprakelijkheid van niet ingezetenen kan worden gekomen.

#### *2.2.6 Beleggingsgoud*

Om oneigenlijk gebruik van de regeling voor beleggingsgoud te voorkomen, wordt de thans op dit punt reeds bestaande bepaling in de Wet op de omzetbelasting 1968 uitgebreid. Om te voorkomen dat men met BTW-vrijstelling gekocht beleggingsgoud laat verwerken tot bijvoorbeeld sieraden – met als resultaat dat over de goudwaarde van het in het sieraad begrepen goud niet zou worden geheven (omdat men daar al eigenaar van is), dit in tegenstelling tot de situatie van rechtstreekse aankoop van het sieraad bij de juwelier – bevat die bestaande bepaling een aanvullende heffing over de goudwaarde van het in het sieraad begrepen beleggingsgoud. Die aanvullende heffing geldt echter alleen in de situatie waarin de verwerking van het beleggingsgoud als dienst kwalificeert. De uitbreiding ziet op die situaties waarin daarbij sprake is van een levering. De door de Raad van de Europese Unie verleende machtiging om op dit punt af te wijken van de Zesde BTW-richtlijn biedt daartoe de mogelijkheid.

#### *2.2.7 BTW-vrijstelling voor zorgboerderijen*

De laatste jaren is er een toename te zien van het aantal agrarische bedrijven dat het voortbrengen van agrarische producten combineert met het bieden van zorg en begeleiding aan bijvoorbeeld verstandelijk gehandicapten, probleemjongeren of dementerende ouderen. De zorg en begeleiding die deze zogenoemde zorgboerderijen aanbieden is vooral gericht op het geven van hetzij een zinvolle dagbesteding hetzij arbeidstraining aan personen die daaraan behoefte hebben. In het geval van dagbesteding staat daarbij voorop dat de deelnemers door middel van bepaalde werkzaamheden ervaringen opdoen, hun vaardigheden vergroten en ritme en structuur in hun leven verkrijgen. Bij arbeidstraining gaat het vooral om het aanleren van werkritme, samenwerken, sociale vaardigheden en het aanleren van een bepaalde mate van zelfstandig werken. Daarnaast is een aantal zorgboerderijen met name gericht op de dagopvang van de deelnemers. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om dementerende ouderen die niet of nauwelijks meewerken op de boerderij. De deelnemers aan de projecten van een zorgboerderij komen daar doorgaans door tussenkomst van een zorginstelling, een uitkerende instantie of een gemeente die de boerderij heeft beoordeeld en aanvaard, en die ten behoeve van deze deelnemers een zorgcontract sluit met de desbetreffende zorgboerderij. Daarnaast is het mogelijk dat personen zelf via een zogenoemd persoonsgebonden budget een zorgcontract afsluiten met een zorgboerderij. De zorgprestaties van deze boerderijen zijn belast naar het algemene BTW-tarief van thans 19%. Teneinde deze nieuwe (combinatie van landbouw en) zorg te stimuleren, wordt voorgesteld deze zorgprestaties net als bijvoorbeeld de prestaties van dagverblijven voor gehandicapten vrij te stellen van omzetbelasting. De vrijstelling voor deze



prestaties is toegestaan op grond van artikel 13, A, eerste lid, onderdelen b en g, van de Zesde BTW-richtlijn.

## **2.3 Afschaffing wettelijke beloningsregels voor assurantietussenpersonen**

### *2.3.1 Herziening regeling tussenpersonen assurantiebelasting*

Door de wijziging van de Wet assurantiebemiddelingsbedrijf (22 december 1999, Stb. 583) is het voor de tussenpersoon bij een verzekering niet langer uitgesloten om in plaats van provisie van de verzekeraar honorering te ontvangen van verzekeringnemer of verzekerde voor bijvoorbeeld het sluiten van verzekeringen of schadeafhandeling. Assurantiebelasting is verschuldigd over schadeverzekeringen – voorzover deze niet zijn vrijgesteld – waarvan het risico in Nederland is gelegen. Heffing vindt plaats over de premie, zijnde het bedrag dat – of de totale waarde van de tegenprestatie die – in verband met de verzekering in rekening wordt gebracht, de assurantiebelasting zelf daaronder niet begrepen. Aldus geformuleerd omvat het begrip «premie» thans onder meer de honorering voor de tussenpersoon door wiens bemiddeling de verzekering is gesloten.

Indien een verzekering niet is gesloten door tussenkomst van een aangewezen tussenpersoon of een gevolmachtigde agent, is – ingevolge artikel 25, derde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR) – de verzekeraar die in Nederland is gevestigd de belastingplichtige voor de assurantiebelasting. Nu in het huidige stelsel de tussenpersoon zijn honorering van de verzekeraar ontvangt, is laatstgenoemde bekend met alle feiten die hij nodig heeft om aan zijn belastingplicht te kunnen voldoen. Dit is echter niet het geval indien de tussenpersoon van derden zijn honorering ontvangt en dan zal de verzekeraar niet meer in staat zijn om volledig aan zijn aangifteplicht voor de assurantiebelasting te voldoen. Afzien van heffing indien en voorzover de tussenpersoon honorering ontvangt van een ander dan de verzekeraar is niet gewenst omdat daardoor een concurrentieverschil zou ontstaan afhankelijk van de vraag of de tussenpersoon al dan niet zijn honorering van de verzekeraar ontvangt. De optie om volledig af te zien van het heffen van assurantiebelasting over de honorering van de tussenpersoon zou een ongewenste wijziging brengen in het huidige evenwicht tussen de direct writers enerzijds en de verzekeraars die met tussenpersonen werken – de intermediairverzekeraars – anderzijds. Bovendien zou deze optie een budgettaire derving van jaarlijks circa € 50 mln (f 110 mln) betekenen. Ook is overwogen om een informatieplicht in het leven te roepen die de tussenpersoon verplicht de verzekeraar te informeren opdat die aan zijn bestaande belastingplicht kan voldoen. Dit alternatief is door de branche om concurrentietechnische redenen afgewezen. Ook het alternatief om de honorering van de tussenpersoon voor de berekening van de assurantiebelasting forfaitair te bepalen is afgefallen, omdat een redelijk, eenduidig en hanteerbaar forfait vanwege de in de praktijk voorkomende grote verschillen in soorten en tarieven van provisie niet goed te bepalen is. Na overleg met de branche is geconcludeerd dat aan het introduceren van een eigen belastingplicht voor assurantietussenpersonen de minste negatieve aspecten verbonden waren en dat een dergelijke vormgeving geen inbreuk maakt op de bestaande marktverhoudingen.

Er is voor gekozen de tussenpersoon belastingplichtig te maken voor de assurantiebelasting indien en voor zover hij zijn honorering ontvangt van een ander dan de verzekeraar. Dit betekent enige administratieve lastenverzwaring voor de betreffende tussenpersonen, maar in de meeste gevallen hebben zij vergelijkbare administratieve voorzieningen voor de omzetbelasting. De kosten voor met een verzekering samenhangende

diensten die betrekking hebben op een concrete verzekering, en die thans bestreden worden uit de met assurantiebelasting belaste provisie, kunnen, als gevolg van de wijziging in de Wet assurantiebemiddelingsbedrijf (hierna: Wabb), ook aan de verzekerde in rekening worden gebracht. Overigens behoeven deze werkzaamheden niet noodzakelijkerwijs verricht te worden door dezelfde tussenpersoon die optrad bij het afsluiten of verlengen van de verzekering. De honorering voor deze samenhangende diensten valt evenwel niet zonder meer onder het begrip premie. Deze honorering zal in de heffing worden betrokken indien zij verband houdt met een concrete verzekering.

Assurantiebelasting is ingevolge artikel 29 WBR niet verschuldigd over retourprovisie, zijnde provisie die de tussenpersoon direct of naderhand weer terugbetaalt aan de verzekeringnemer. Voorzover de tussenpersoon ervoor gekozen heeft om zelf belastingplichtig te worden voor de assurantiebelasting, omdat hij zijn honorering van een ander dan de verzekeraar ontvangt, kan hij de assurantiebelasting over de retourprovisie op zijn aangifte op de gebruikelijke wijze rechtstreeks in mindering brengen. Voorzover de tussenpersoon ervoor gekozen heeft om de huidige situatie, waarbij hij zijn honorering van de verzekeraar ontvangt, te continueren, blijft de verzekeraar ook voor dat gedeelte de belastingplichtige. Het is dan de verzekeraar die de assurantiebelasting over de retourprovisie kan verrekenen in zijn aangifte. De tussenpersoon zal hem daartoe van de nodige informatie moeten voorzien.

### *2.3.2 Gevolgen voor de inkomstenbelasting*

In verband met de bevindingen van het onderzoek van de Wabb in het kader van het project Marktwerving, Deregulering en Wetgevingskwaliteit zijn bij wet van 22 december 1999, Stb. 583 de wettelijke beloningsregels voor assurantietussenpersonen afgeschaft. De betrokken onderdelen treden naar verwachting in werking op 1 januari 2002. Zoals destijds in de memorie van toelichting is aangegeven, zullen door middel van een wettelijke gelijkstelling van de relevante provisies met de betaalde premie noch voor de omvang van de aftrek van de premie voor een verzekering noch voor het bepalen van het voordeel uit kapitaalverzekering gevolgen optreden.

## **2.4 Artiesten- en sportersregeling**

### *2.4.1 Inleiding*

Met ingang van 1 januari 2001 is voorzien in een afzonderlijke loonheffing van artiesten en beroepssporters. De artiesten- en beroepssportersregeling is opgenomen in hoofdstuk VII van de Wet op de loonbelasting 1964. Inmiddels is in de praktijk gebleken dat deze regeling onbedoelde administratieve lasten tot gevolg heeft. In mijn brief van 11 mei 2001 (kenmerk WDB 2001-00245M en 00246M) heb ik maatregelen aangekondigd die beogen tegemoet te komen aan deze in de praktijk gebleken onbedoelde administratieve lasten voor artiesten en hun inhoudingsplichtigen. Deze maatregelen zijn daarnaast ook bedoeld voor de beroepssporters. Bij de totstandkoming van deze maatregelen zijn vertegenwoordigers en organisaties van artiesten, alsmede vertegenwoordigers en organisaties van poppodia en podiumkunsten betrokken geweest. Ook heeft er overleg plaatsgevonden met diverse sportorganisaties en sportbonden.

De maatregelen concentreren zich met name op het beperken van de administratieve verplichtingen. Het uitgangspunt van de artiestenregeling is onveranderd gebleven: reële belastingheffing over de feitelijke opbrengsten, niet over de kosten.

Vooruitlopend op deze wetwijziging is bij besluit van 17 mei 2001

(RTB2001/1914M), inmiddels vervangen door het besluit van 13 augustus jl. (RTB2001/2602M), goedgekeurd dat reeds bepaalde maatregelen op verzoek van de artiest door de inhoudingsplichtige kunnen worden toegepast. Het besluit is ook van toepassing voor de beroepssporters. In dit besluit zijn de volgende maatregelen opgenomen:

- de artiestenvrijwilligersregeling;
- vrijstelling van vergoedingen van reis- en verblijfkosten en van verstrekkingen terzake;
- de kleine artiestenregeling. Omdat deze regeling ook is bedoeld voor beroepssporters zal zij daarom voortaan de kleine vergoedingsregeling heten. De maatregel wordt uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965;
- De kostenvergoedingsbeschikking aan te vragen door de leider of vertegenwoordiger van het gezelschap. Voorts krijgt de inhoudingsplichtige de mogelijkheid uiterlijk een maand na het optreden de kostenvergoedingsbeschikking aan te vragen. Beide regelingen worden uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965;
- Voor buitenlandse artiesten vervalt de verplichting tot het doen van opgave van het sociaal-fiscaalnummer.

In de brief van 11 mei jl. zijn voorts nog de volgende maatregelen aangekondigd die hierna worden toegelicht:

- Algemene heffing van buitenlandse artiesten- en sportgezelschappen in de Wet op de loonbelasting 1964;
- Verhoging van het tarief voor in Nederland wonende artiesten en beroepssporters van 20% naar het tarief van de eerste schijf.

#### *2.4.2 Heffing van buitenlandse gezelschappen*

Ter vergemakkelijking van de heffing van en ter beperking van de administratieve lasten voor buitenlandse artiesten- en sportgezelschappen wordt voorgesteld in de Wet op de loonbelasting 1964 een algemene voorheffing van 20% te introduceren over het totaalbedrag van de door deze gezelschappen ontvangen gage. De achtergrond hiervan is dat in de Belastingherziening 2001 is gekozen voor een meer individuele benadering van de belastingheffing. Voorts is met ingang van 1 januari 2001 voor buitenlandse artiesten de loonbelasting niet langer eindheffing. Dit heeft in het bijzonder voor buitenlandse artiestengezelschappen en hun opdrachtgevers/inhoudingsplichtigen onbedoeld geleid tot een verzwaring van de administratieve lasten. Ook buitenlandse sportgezelschappen kregen te maken met deze administratieve lasten. Door de hierna te beschrijven regeling worden de administratieve lasten tot aanvaardbare proporties teruggebracht.

De bijzondere heffingsregeling van buitenlandse artiestengezelschappen en buitenlandse sportgezelschappen wordt, op basis van het voorgestelde artikel 5b, uitgewerkt in het nieuwe hoofdstuk VIII van de Wet op de loonbelasting 1964. De regeling voorziet er in dat deze buitenlandse gezelschappen als belastingplichtige voor de loonbelasting worden aangemerkt en niet hun leden. De loonbelasting wordt geheven over de gage die het buitenlandse gezelschap heeft ontvangen voor het optreden of de sportbeoefening in Nederland. Na afloop van het kalenderjaar bepaalt elk lid van het gezelschap wat betreft het door hem genoten gedeelte van de gage voor zich zelf of hij aangifte inkomstenbelasting wil doen of dat hij de loonheffing eindheffing laat zijn. Dit laatste geldt ook voor individuele buitenlandse artiesten en beroepssporters van wie ingevolge artikel 5a, uitgewerkt in hoofdstuk VII van de Wet op de loonbelasting 1964, wordt geheven. Feitelijk is er voor buitenlandse artiesten en beroepssporters sprake van een optionele eindheffing. De optionele eindheffing wordt uitgewerkt in de gewijzigde artikelen 7.2, 9.2 en 9.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

De algemene voorheffing van buitenlandse gezelschappen heeft een «gemengd» karakter: deze heffing ziet zowel op het gedeelte van de gage dat als loon wordt doorbetaald aan de leden van het gezelschap als op het deel dat aan het gezelschap zelf toekomt als winst. Deze algemene voorheffing geeft uitvoering aan artikel 17 van het OESO-modelverdrag. De meeste belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, bevatten een vergelijkbare bepaling. Artikel 17 ziet speciaal op artiesten en sporters. Het regelt de verdeling van het heffingsrecht van de beloningen die aan de artiest/sporter toekomen, over de woon- en werkstaat. Het aanknopingspunt voor de toepassing van artikel 17 is het verrichten van persoonlijke werkzaamheden in de hoedanigheid van artiest of sporter. Het OESO-modelcommentaar geeft voor de toepassing van artikel 17 onder meer een voorbeeld van het team, groep, gezelschap of orkest dat rechtspersoonlijkheid bezit en waarbij de artiesten/ sporters in dienstbetrekking zijn. In dat voorbeeld ontvangt het team, de groep, het gezelschap of orkest zelf de beloning voor de verrichte werkzaamheden door de leden. Zowel het gedeelte van de gage dat aan de individuele leden van het gezelschap toekomt, als het deel van de beloning dat niet wordt doorbetaald, doch tot de winst behoort van het gezelschap zelf, kan op grond van artikel 17 in de heffing worden betrokken in de staat waarin is opgetreden of de sportbeoefening heeft plaatsgevonden. Dit geldt eveneens indien het gezelschap geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland heeft in de zin van de gebruikelijke regels van het belastingverdrag.

De algemene voorheffing van buitenlandse gezelschappen heeft het praktische voordeel dat de gage niet gesplitst hoeft te worden tussen een loon- en winstgedeelte. De inhoudingsplichtige zal veelal niet over informatie beschikken welke bedragen of percentages als loon aan de leden wordt doorbetaald. Uitgangspunt is het streven de heffing van loonbelasting van buitenlandse gezelschappen te vereenvoudigen en daarmee de administratieve lasten te beperken voor zowel de artiesten en beroepssporters, als ook voor de inhoudingsplichtige.

Ook bij de heffing van buitenlandse gezelschappen houdt de inhoudingsplichtige bij de bepaling van de in te houden loonbelasting over de gage rekening met de kosten die op grond van de reis- en verblijfkostenregeling vrij vergoed en verstrekt kunnen worden. Daarnaast kan de inhoudingsplichtige per lid van het gezelschap per optreden/sportbeoefening op basis van een uitvoeringsregeling een vrije vergoeding of verstrekking van maximaal € 136 (f 300) geven. Deze kleine vergoedingsregeling is niet van toepassing als de inhoudingsplichtige de werkelijke kosten, zoals die zijn aangegeven op de kostenvergoedingsbeschikking van het gezelschap, op de gage in mindering brengt.

Doordat de splitsing van de gage achterwege blijft, hoeft de inhoudingsplichtige slechts een beperkt aantal gegevens per buitenlands gezelschap aan de belastingdienst door te geven: naam en correspondentieadres van het gezelschap, het aantal leden van het gezelschap, het bedrag van de uitbetaalde gage aan het gezelschap en de kosten(vergoedingen) die buiten de grondslag worden gehouden conform de kleine vergoedingsregeling of de gezelschapskostenvergoedingsbeschikking. Er hoeven geen sofi-nummers voor de leden van het buitenlandse gezelschap te worden aangevraagd. Het gezelschap verleent aan de inhoudingsplichtige ten aanzien van het merendeel van de leden inzage van het identiteitsbewijs om een kopie daarvan in de loonadministratie van de inhoudingsplichtige te laten opnemen. Met behulp van deze kopieën kan de inhoudingsplichtige aan de belastingdienst aannemelijk maken dat het een buitenlands gezelschap betreft. De leider van het gezelschap hoeft in beginsel geen gageverdelingsverklaring in te vullen, maar mag dat wel indien daartoe behoefte bestaat. Die behoefte kan bestaan als bijvoorbeeld een deel van de leden van het gezelschap heeft aangegeven na afloop van het kalenderjaar aangifte inkomstenbelasting te willen doen.

Aan de individuele artiest wordt uiteindelijk de keuze gelaten of hij

aangifte inkomstenbelasting wil doen voor het loongedeelte. Voor het winstgedeelte vormt de loonbelasting eindheffing. Het is niet de bedoeling buitenlandse gezelschappen in de vennootschapsbelasting te betrekken, tenzij het gezelschap toch al een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland heeft.

#### *2.4.3 Verhoging van het tarief voor binnenlandse artiesten en beroepssporters*

Omdat door de maatregelen meer maatwerk in de loonbelasting wordt geleverd, is de aanleiding voor binnenlandse artiesten in de loonbelasting een lager tarief dan het gecombineerde tarief in de eerste schijf te hanteren, beperkt. Daarom wordt voor binnenlandse artiesten voorgesteld het tarief in de loonbelasting te stellen op het tarief van de eerste schijf in de inkomstenbelasting /premieheffing volksverzekeringen. Deze verhoging geldt ook voor binnenlandse beroepssporters. Voor buitenlandse artiesten en beroepssporters blijft het tarief in de loonbelasting 20%.

#### *2.4.4 Inhoudingsplicht*

In de artiestenwereld is over het algemeen duidelijk wie de inhoudingsplichtige is van de artiest omdat aan het optreden meestal een (mondelinge) overeenkomst ten grondslag ligt. Bij beroepssporters is vanwege de complexiteit van de huidige professionele sportbeoefening vaak niet duidelijk wie inhoudingsplichtige is. Lang niet altijd is er sprake van een overeenkomst op basis waarvan de sportbeoefening plaatsvindt. Deelname aan sportwedstrijden vloeit vaak voort uit bijvoorbeeld een recht, plicht of reglement. Voor de internationale sportwereld geldt dit nog sterker omdat nog al eens het prijzengeld en de wedstrijdpremies buiten Nederland worden uitbetaald in plaats van bijvoorbeeld door de Nederlandse organisator van het sportevenement. Hierdoor is het moeilijk een rechtstreeks verband aan te wijzen met de beroepssporter. Voorgesteld wordt de bepalingen in de Wet op de loonbelasting 1964 die verband houden met de inhoudingsplicht te wijzigen zodat de inhoudingsplichtige in de verschillende situaties wordt verduidelijkt en beter hanteerbaar wordt gemaakt. In dit verband wordt voorgesteld om daar waar geen overeenkomst aan het optreden of de sportbeoefening ten grondslag ligt, de artiest of sporter zelf als inhoudingsplichtige te laten aangeven.

### **2.5 Uitgaven voor kinderopvang**

Uitgaven voor kinderopvang (artikel 3.143) en uitgaven voor levensonderhoud van kinderen jonger dan 30 jaar, zijn ingevolge artikel 2.17, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 gemeenschappelijke inkomensbestanddelen. Dit betekent dat de per saldo aftrekbare uitgaven vrij mogen worden verdeeld over de partners. Er is, evenals bij de regelingen voor buitengewone uitgaven en giften niet gekozen voor volledige individualisering van de belastingheffing met betrekking tot de uitgaven voor kinderopvang en levensonderhoud van kinderen. Bij de uitgaven voor kinderopvang zijn de inkomensafhankelijke drempels die de uitgaven te boven moeten gaan om voor aftrek in aanmerking te komen gebaseerd op het gezamenlijke verzamelinkomen. In artikel 3.143 is echter ten onrechte niet opgenomen dat alvorens de inkomensafhankelijke drempels toe te passen, de uitgaven voor kinderopvang van beide partners worden samengevoegd. Dit wordt thans hersteld. Voor de uitgaven voor levensonderhoud van kinderen geldt eveneens dat deze uitgaven moeten worden samengevoegd alvorens te bepalen of het kind ten minste in belangrijke mate wordt onderhouden door de belastingplichtige. Ook dit wordt thans hersteld.

In artikel 8.9, vierde lid, wordt geregeld dat indien een kind dat jonger is dan 30 jaar en door zijn ouders in belangrijke mate wordt onderhouden, dit kind niet voor de in artikel 8.9, eerste lid, geboden mogelijkheid tot verhoging van de standaardheffingskorting in aanmerking komt.

## **2.6 Koppeling heffings- en invorderingsrente aan ECB-tendertarief**

Met ingang van 1 januari 2002 zal de koppeling van de heffings- en invorderingsrente aan de depositeur van de Europese Centrale Bank worden vervangen door een koppeling aan de door de Europese Centrale Bank voor basisfinancieringstransacties toegepaste interestvoet. Eenzelfde wijziging heeft plaatsgevonden met betrekking tot de te vergoeden rente ingeval van zekerheidstelling in geld, die opgenomen is in de Wet op de accijns en de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992. Tot en met 31 december 2001 wordt in het kader van een overgangsregeling voor deze rentes aangesloten bij de depositeur, verhoogd met 1,25 respectievelijk 0,75 procentpunt.

## **II. TOELICHTING OP DE ARTIKELEN**

### **Artikel I (Wet inkomstenbelasting 2001)**

*Artikel I, onderdeel A (artikel 1.7b Wet IB 2001)*

Op grond van de huidige wettelijke beloningsregels voor assurantie-tussenpersonen heeft de assurantietussenpersoon thans alleen jegens de verzekeraar aanspraak op provisie. De beloning van de tussenpersoon wordt daarom via de verzekeraar in rekening gebracht aan de verzekeringnemer. Met andere woorden, provisie maakt integraal deel uit van de door verzekeringnemer te betalen premie voor een verzekering.

In de Wet inkomstenbelasting 2001 is het begrip premie van belang voor de kapitaalverzekering eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de buitengewone uitgaven wegens ziekte. Tot op heden volgt de provisie stilzwijgend de fiscale behandeling van de premie. Om die reden kan het voor de beloning van de tussenpersoon aan te wenden gedeelte van de premie voor een lijfrente in aanmerking worden genomen als uitgave voor een inkomensvoorziening.

Door het wijzigen van de Wabb – naar verwachting met ingang van 1 januari 2002 – kan de tussenpersoon voortaan ook provisie in rekening brengen aan een ander dan de verzekeraar. De premie en de provisie kunnen derhalve gescheiden wegen gaan bewandelen. De voorgestelde wetswijziging voorkomt twijfel over het antwoord op de vraag of provisies die de tussenpersoon in rekening brengt aan de verzekeringnemer eveneens worden begrepen in de premie. Teneinde een fiscaal ingegeven verstoring van de marktwerking te voorkomen, is het wenselijk om in de Wet inkomstenbelasting 2001 ook de provisie die gescheiden in rekening wordt gebracht het spoor van de premie te laten volgen. Aan de beloning van de tussenpersoon door de verzekeraar dan wel door de verzekeringnemer zijn dus geen uiteenlopende fiscale gevolgen verbonden voor de verzekeringnemer.

Het gaat uitsluitend om provisies ter zake van het afsluiten dan wel het verlengen van de desbetreffende verzekering of het incasseren van premies voorzover de assurantietussenpersoon daarop betrekking hebbende handelingen heeft verricht. Hiermee wordt bereikt dat de desbetreffende provisie alleen tot het begrip premie voor een verzekering



behoort voorzover het voldoen ervan direct verband houdt met de assurantiebemiddeling voor dezelfde verzekering. Aldus wordt het naar willekeur onder het begrip premie voor een verzekering scharen van betalingen voor niet-verwante diensten vermeden.

*Artikel I, onderdeel B (artikel 2.8 Wet IB 2001)*

In artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 wordt geregeld dat winst die wordt gerealiseerd bij overlijden van de ondernemer wordt aangemerkt als te conserveren inkomen. Voor dit te conserveren inkomen zal op verzoek gedurende een periode van maximaal tien jaren onder voorwaarden uitstel van betaling worden verleend zonder dat daarbij invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Daartoe zijn in dit wetsvoorstel ook wijzigingen voorgesteld van de Invorderingswet 1990. Deze betalingsfaciliteit beoogt een tegemoetkoming te bieden voor het vervallen van het bijzondere tarief voor bij overlijden gerealiseerde winst in het kader van de invoering van de Wet IB 2001.

De op grond van het aldus gewijzigde artikel 2.8, tweede lid, als te conserveren inkomen aan te merken overlijdenswinst geldt zowel voor ondernemers als voor medegerechtigden tot een onderneming als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001.

*Artikel I, onderdeel C (artikel 3.143, derde en vierde lid Wet IB 2001)*

In het derde lid van artikel 3.143 wordt bepaald dat de uitgaven voor kinderopvang worden samengevoegd indien de belastingplichtige gedurende het gehele kalenderjaar een partner heeft, of gedurende het gehele kalenderjaar een gezamenlijke huishouding voert met een belastingplichtige die de keuze voor kwalificatie als partner kan maken. Nu de drempel die de uitgaven te boven moeten gaan om voor aftrek in aanmerking te komen, is gebaseerd op het gezamenlijke verzamelinkomen ligt het voor de hand om ook de uitgaven samen te voegen alvorens de drempel toe te passen. Het samenvoegen van de uitgaven is niet beperkt tot partners, maar gebeurt ook voor degene die de keuze voor kwalificatie als partner kan maken. Bij het bepalen van de drempel wordt namelijk ook het gezamenlijke verzamelinkomen in aanmerking genomen als geen sprake is van een partner, maar wel de keuze voor kwalificatie als partner gemaakt had kunnen worden. Dat is gedaan omdat de gezamenlijke draagkracht uitgangspunt is bij de beoordeling of de uitgaven voor kinderopvang in relatie tot het inkomen hoog zijn en voor aftrek in aanmerking zouden moeten komen en omdat ingevolge artikel 3.143, tweede lid, bij het bepalen van de aftrekbare bedragen rekening wordt gehouden met de eigen bijdrage voor kinderopvang die door de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport aan gemeenten wordt geadviseerd. Hierbij wordt ook uitgegaan van het gezamenlijke verzamelinkomen. Dit staat niet in de weg aan de mogelijkheid voor partners om uitgaven voor kinderopvang op grond van artikel 2.17, tweede lid, van deze wet in aftrek te brengen in de onderlinge verhouding die zij bij het doen van hun aangifte vermelden. Uiteraard kunnen uitgaven voor kinderopvang slechts eenmaal in aftrek worden gebracht.

Het vierde lid van artikel 3.143 ziet op het bepalen van het in aanmerking te nemen bedrag aan uitgaven voor kinderopvang ingeval de belastingplichtige niet gedurende het gehele jaar een partner heeft. Hoofregel is dat indien de belastingplichtige niet het gehele jaar een partner heeft, hij en dus ook zijn partner, het in aanmerking te nemen bedrag aan uitgaven voor kinderopvang individueel moeten bepalen waarbij zij hun eigen individuele inkomensafhankelijke drempel moeten toepassen. In geval van huwelijk, overlijden en scheiding, kan het voorkomen dat het niet

samenvoegen van de uitgaven voor kinderopvang en de inkomens van de belastingplichtige en zijn partner in totaal tot een lager in aanmerking te nemen bedrag leidt. Omdat aangenomen mag worden dat gedurende een deel van het jaar sprake is geweest van het voeren van een gezamenlijke huishouding, met de daarbij behorende zorg voor gemeenschappelijke kinderen, is er – in de lijn van de regelingen voor buitengewone uitgaven en giften – voor gekozen om in dergelijke gevallen een inbreuk te kunnen maken op de hoofdregel. Belastingplichtigen die gedurende een deel van het jaar een partner hebben, krijgen op gezamenlijk verzoek een keuzemogelijkheid ter zake van het samenvoegen van uitgaven voor kinderopvang. Indien hiervoor niet wordt gekozen, wordt de drempel berekend aan de hand van het individuele inkomen. In de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 zal nog worden opgenomen dat de drempel uitsluitend op basis van het gezamenlijke verzamelinkomen bepaald dient te worden als sprake is van partnerschap gedurende het gehele kalenderjaar. Met de voorgestelde wijzigingen worden de wetteksten in overeenstemming gebracht met de bedoeling van de wetgever. Aan beide wijzigingen zal derhalve terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2001 worden verleend.

*Artikel I, onderdeel D (artikel 6.13, eerste lid Wet IB 2001)*

In de tweede volzin van het eerste lid wordt bepaald dat de uitgaven voor levensonderhoud van een kind van de belastingplichtige en zijn partner, alvorens wordt beoordeeld of een kind jonger dan 30 jaar ten minste in belangrijke mate wordt onderhouden door de belastingplichtige, moeten worden samengevoegd. In de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 zal worden opgenomen conform artikel 6.22, derde lid, dat, indien zowel de belastingplichtige als zijn partner uitgaven voor levensonderhoud van een kind in aanmerking nemen, het in aanmerking te nemen bedrag wordt gesteld op de helft van het op grond van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 in aanmerking te nemen bedrag. Dit staat niet in de weg aan de mogelijkheid voor partners om uitgaven voor levensonderhoud van kinderen op grond van artikel 2.17, tweede lid, in aftrek te brengen in de onderlinge verhouding die zij bij het doen van hun aangifte vermelden. Uiteraard kunnen de uitgaven voor levensonderhoud van een kind slechts eenmaal in aftrek worden gebracht. Met de voorgestelde wijziging wordt de wettekst in overeenstemming gebracht met de bedoeling van de wetgever. Aan de wijziging zal derhalve terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2001 worden verleend.

*Artikel I, onderdelen E, G en H (artikelen 7.2, 9.2 en 9.4 Wet IB 2001)*

Deze wijzigingen strekken ertoe voor zowel leden van buitenlandse gezelschappen als buitenlandse soloartiesten en individuele buitenlandse beroepssporters de zogenoemde «optionele eindheffing achteraf» te introduceren, zoals is aangekondigd in mijn brief van 11 mei 2001 (kenmerk WDB 2001-00245M en 00246M). Deze belastingplichtigen kunnen na afloop van het kalenderjaar waarin zij kortstondig in Nederland hebben opgetreden of sport beoefend, kiezen of zij aangifte inkomstenbelasting willen doen of dat de loonbelasting eindheffing vormt. Opgemerkt zij dat alleen voor de loonbelasting een buitenlands gezelschap als belastingplichtige wordt aangemerkt, voor de inkomstenbelasting worden de leden van het gezelschap zelf als belastingplichtige aangemerkt. De «optionele eindheffing achteraf» wordt vormgegeven in het nieuwe artikel 9.4, derde lid, onderdeel b: er wordt geen aanslag vastgesteld voor een niet in Nederland wonende artiest of beroepssporter. Dit betekent dat de buitenlandse artiest of beroepssporter geen plicht heeft tot het doen van aangifte inkomstenbelasting voor zijn Nederlands inkomen indien dat

uitsluitend uit gage bestaat. De loonheffing vormt dan als vanzelf eindheffing.

De buitenlandse artiest of beroepssporter die daarvoor kiest, doet op basis van artikel 9.4, eerste lid, onderdeel c, aangifte inkomstenbelasting binnen een bij ministeriële regeling te stellen termijn, die ook voor andere belastingplichtigen geldt. Hij moet een sofi-nummer aanvragen om in het fiscale systeem van de inkomstenbelasting terecht te komen. De buitenlandse artiest of beroepssporter zal in dat opzicht niet anders worden behandeld dan de binnenlandse artiest of beroepssporter.

Bij de bepaling van de grondslag wordt voor de inkomstenbelasting op grond van het aan artikel 7.2 toegevoegde dertiende lid de buitenlandse artiest of beroepssporter geacht een evenredig deel, gerelateerd aan het aantal leden van het gezelschap, van de door het buitenlandse gezelschap ontvangen gage te hebben genoten. Deze bepaling beoogt voor de buitenlandse artiest of beroepssporter het doen van aangifte inkomstenbelasting te vergemakkelijken. Voor de inkomstenbelasting geniet hij, ervan uitgaande dat hij niet als ondernemer is te beschouwen, resultaat uit overige werkzaamheden zodat zijn inkomen volgens de regels van de winstbepalingen moeten worden vastgesteld. Hij kan aldus zijn kosten volgens de gebruikelijke regels in aanmerking nemen. Indien de buitenlandse artiest of beroepssporter van mening is dat hij een ander deel van de gage heeft genoten, dient hij dit aannemelijk te maken. Gedacht kan worden aan een door de leider van het gezelschap op te stellen gageverdelingsverklaring, die door de inspecteur op realiteit kan worden getoetst.

Bij de heffing van de inkomstenbelasting van een lid van een buitenlands gezelschap wordt op de voet van het nieuwe ingevoegde artikel 9.2, tweede lid, een evenredig deel van de loonbelasting die is geheven over de door het gezelschap ontvangen gage, welk evenredig deel is gerelateerd aan het aan de artiest of beroepssporter op grond van artikel 7.2, dertiende lid, toegerekende deel van de door het gezelschap ontvangen gage, in aanmerking genomen. Indien bijvoorbeeld 10% van de gage aan de artiest wordt toegerekend, wordt van de van het gezelschap ingehouden loonbelasting ook 10% aan de artiest toegerekend, die hij met de door hem verschuldigde inkomstenbelasting kan verrekenen.

#### *Artikel I, onderdeel F (artikel 8.9 Wet IB 2001)*

De leeftijdsgrens voor de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen is bij Wet van 14 december 2000, tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 en enige andere belastingwetten c.a. (Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001) verhoogd van 27 naar 30 jaar. De leeftijdsgrens van artikel 8.9, vierde lid, was echter nog niet verhoogd. Dit wordt thans hersteld. De wijziging werkt derhalve terug tot en met 1 januari 2001.

#### **Artikel II (Wet op de loonbelasting 1964)**

##### *Artikel II, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Zoals is aangekondigd in mijn brief van 11 mei 2001 (kenmerk WDB 2001-00245M en 00246M) wordt een verplichte voorheffing van buitenlandse artiestengezelschappen of buitenlandse sportgezelschappen geïntroduceerd. Omdat deze heffing als een bijzondere regeling in de Wet op de loonbelasting 1964 wordt opgenomen, dient artikel 1 van deze wet te worden aangepast. Als gevolg van deze aanpassing worden buitenlandse gezelschappen als belastingplichtige aangewezen waarvan loonbelasting wordt geheven. De leden van deze buitenlandse artiesten- of sportgezelschappen worden ter zake van de aan het gezelschap betaalde gage tevens niet individueel in de heffing van de loonbelasting betrokken.

In het toegevoegde derde en vierde lid wordt de rangorde aangegeven tussen de artikelen 2 tot en met 4 en artikel 5a van de Wet op de loonbelasting 1964. Op grond van deze rangorde moeten de feiten en omstandigheden eerst worden onderzocht om te bepalen of de betrokken persoon die optreedt of als beroep een tak van sport beoefent, in de zin van de artikelen 2 tot en met 4 van deze wet (fictief) werknemer is. Is dat niet het geval en kiest hij er niet voor dat op grond van artikel 4, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 zijn arbeidsverhouding als een dienstbetrekking moet worden beschouwd, dan wordt hij op basis van artikel 5a van de Wet op de loonbelasting 1964 voor de toepassing van diezelfde wet en de daarop berustende bepalingen als artiest of beroepssporter aangemerkt. Dit leidt slechts uitzondering indien hij het optreden is overeengekomen met een natuurlijk persoon ten behoeve van diens persoonlijke aangelegenheden (artikel 5a, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964). Voorts is een binnenlandse persoon geen artiest indien hij beschikt over een zelfstandigheidsverklaring (artikel 5a, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964). In dat geval wordt hij rechtstreeks in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken.

*Artikel II, onderdeel C (artikel 5b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Het eerste lid van het ingevoegde artikel 5b bepaalt dat een groep van hoofdzakelijk niet in Nederland wonende natuurlijke personen of gevestigde rechtspersonen waarbij de leden van de groep individueel of gezamenlijk ingevolge een overeenkomst van korte duur, dan wel kortstondig krachtens een andere grond als artiest in Nederland optreden dan wel als beroep een tak van sport in Nederland beoefenen, wordt aangemerkt als een buitenlands gezelschap. Op grond hiervan wordt een buitenlandse gezelschap volgens de voorheffingsregels voor buitenlandse gezelschappen van hoofdstuk VIIa in de loonbelasting betrokken. Een groep artiesten of beroepssporters is ook een buitenlandse gezelschap indien tot het gezelschap in Nederland wonende artiesten of beroepssporters behoren. Voorwaarde is dat het gezelschap hoofdzakelijk (voor 70% of meer) uit niet in Nederland wonende artiesten of beroepssporters bestaat. Van een groep in de zin van artikel 5b is sprake als bijvoorbeeld – al dan niet incidenteel – onder een zelfde naam of benaming als musicus of anderszins als artiest wordt opgetreden dan wel als beroep een tak van sport wordt beoefend. De leden van het gezelschap hoeven niet gezamenlijk dezelfde activiteiten te verrichten. Zo kan het bijvoorbeeld bij een buitenlands atletiekgezelschap zijn dat de sporters als een gezelschap deelnemen aan een atletiektornooi, maar een ieder individueel zijn eigen tak van sport beoefent. Tot het gezelschap behoren steeds de artiesten en sportbeoefenaars in enge zin. Alle andere bij het gezelschap aanwezige personen, zoals technici, kleedsters, trainers, masseurs en coaches behoren niet tot het gezelschap in de zin van artikel 5b. Op hen is ook niet het artiesten- en sportersartikel (artikel 17) van het OESO-modelverdrag van toepassing. De meeste belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, bevatten een vergelijkbare bepaling. Het begrip «artiest» wordt in artikel 5b niet uitgewerkt, doch is ontleend aan de definitie van artikel 5a van de wet. Zoals eerder is toegelicht met betrekking tot artikel 5a, geldt ook voor artikel 5b dat de leden van een buitenlandse gezelschap niet worden geacht in (fictieve) dienstbetrekking te zijn en genieten zij geen loon als zij ingevolge een overeenkomst van korte duur dan wel kortstondig krachtens een andere grond in Nederland optreden of in Nederland sport beoefenen. Als gevolg daarvan zijn de hoofdstukken II tot en met VI van de Wet op de loonbelasting 1964 op hen

niet van toepassing. Anderzijds wordt pas toegekomen aan de bijzondere regels van artikel 5a en 5b wanneer de artiest of beroepssporter niet reeds op grond van de artikelen 2 tot en met 4 van de Wet op de loonbelasting 1964 als «gewone» werknemer moet worden beschouwd, in welk geval die persoon op die grond belastingplichtig is voor de loonbelasting. In artikel 5b is geen soortgelijke bepaling als artikel 5a, tweede lid, onderdeel b, inzake het optreden voor particulieren opgenomen. Dit is niet nodig omdat degenen die op grond van artikel 5a, tweede lid, geen artiest of beroepssporter zijn dan ook voor artikel 5b niet lid van een buitenlands gezelschap kunnen zijn. Immers een buitenlands gezelschap moet uit artiesten en beroepssporters bestaan.

In het tweede lid wordt blijk gegeven dat een buitenlands gezelschap geen zelfstandig rechtspersoon of juridische entiteit is, doch doorgaans zal worden vertegenwoordigd door een leider die voor de leden van het gezelschap de uit de fiscale wet- en regelgeving voortvloeiende rechten en plichten uitoefent en nakomt. Indien het gezelschap geen leider of vertegenwoordiger heeft, zal uit praktische overwegingen het gezelschap over het algemeen een leider naar voren schuiven die de rechten uitoefent die een gezelschap heeft en die de plichten van het gezelschap kan nakomen. Voor de uitwerking van de heffing is in feite dan toch sprake van een afzonderlijk geheel.

De loonheffing van het buitenlandse gezelschap is ingegeven door de wens van vereenvoudiging van de heffing van de diverse individuele artiesten of beroepssporters die als een collectief naar buiten toe treden. Door niet per individu maar van het buitenlandse gezelschappen te heffen worden de administratieve lasten verminderd.

Net als in het derde en vierde lid van artikel 5a wordt ook in het derde lid van 5b de rangorde ten opzichte van de artikelen 2 tot en met 4 van de Wet op de loonbelasting 1964 aangegeven.

#### *Artikel II, onderdeel D (artikel 6 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De samenloop van artikel 6, derde lid, onderdeel c, met artikel 8a van de wet heeft geleid tot onduidelijkheid bij de uitvoering van de artiesten- en beroepssportersregeling. Gebleken is dat vooral bij de internationale sportbeoefening de bepaling van de inhoudingsplicht lastig is. Dit wordt mede veroorzaakt door de complexiteit van de huidige professionele sportbeoefening. Met oog hierop vervalt het genoemde onderdeel c en wordt in artikel 8a van de wet de bepaling van de inhoudingsplicht verduidelijkt.

#### *Artikel II, onderdeel E (artikel 7 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Deze wijziging verduidelijkt dat het gaat om de inhoudingsplichtige van degene die een tak van sport op topniveau beoefent en ter zake daarvan een inkomensvoorziening of een kostenvergoeding geniet in het kader van de stipendiumregeling. Deze regeling voor topsporters met de zgn. A-status is in werking getreden op 1 januari 2001 en staat geheel los van de artiesten- en beroepssportersregeling.

#### *Artikel II, onderdeel F (artikel 8a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Het wijzigen van artikel 8a heeft als doel de bepaling van de inhoudingsplicht te verduidelijken. Het eerste lid bepaalt wie de inhoudingsplichtige is indien het optreden of de sportbeoefening is gebaseerd op een overeenkomst van korte duur. Op grond van dit lid kunnen er meerdere inhoudingsplichtigen zijn indien de artiest of beroepssporter van verschillende natuurlijke personen of rechtspersonen gage ontvangt. Gedacht kan worden aan de situatie waarin een beroepssporter van de toernooiorganisatie prijzengeld ontvangt en van een derde in verband met de

behaalde prestatie gage in natura ontvangt. Zowel de toernooiorganisatie als die derde zijn dan inhoudingsplichtige op grond van respectievelijk onderdeel a en onderdeel b, doch ieder voor het door hem betaalde of verstrekte gedeelte van de totale gage. Hiermee wordt voorkomen dat een inhoudingsplichtige moet inhouden over gage waarvan hij geen weet heeft of de omvang niet kent.

Het tweede lid is van toepassing indien aan het optreden of de sportbeoefening geen (mondelinge) overeenkomst ten grondslag ligt, doch kortstondig krachtens een andere grond in Nederland wordt opgetreden of sport wordt beoefend. Met krachtens een andere grond wordt bedoeld dat deelname aan het optreden of de sportbeoefening kan voortvloeien uit een recht, plicht of reglement of elke andere grond krachtens welke men zich gehouden acht op te treden of sport te beoefenen, zonder dat daaraan een rechtstreekse overeenkomst ten grondslag ligt. Omdat in die situatie de bepaling van de inhoudingsplicht soms niet eenvoudig is, wordt op de gebruikelijke wijze van inhouding een uitzondering gemaakt. In dat geval wordt de belasting geheven bij wijze van inhouding door de artiest of de beroepssporter zelf, als ware hij de inhoudingsplichtige voor de door hem genoten gage. De artiest of beroepssporter wordt in dat geval dus behalve belastingplichtige ook inhoudingsplichtige. Dit is voor individuele buitenlandse artiesten en beroepssporters geregeld in het nieuwe tweede lid van artikel 35b en voor buitenlandse gezelschappen in artikel 35i, tweede lid, van de wet.

Het derde lid is ontleend aan artikel 6, tweede lid, onderdeel a, en het in artikel 6 vervallen derde lid, onderdeel c. Het vierde lid is ontleend aan het oude artikel 8a, tweede lid, van de wet.

Opgemerkt zij dat indien er sprake is van een dienstbetrekking in de zin van artikel 2 van de wet tussen een artiest of beroepssporter en zijn Nederlandse werkgever, de inhoudingsplicht voortvloeit uit artikel 6. Daardoor wordt niet toegekomen aan toepassing van respectievelijk de artiestenregeling van artikel 5a en de inhoudingsplicht van artikel 8a. Gedacht kan worden aan de situatie waarin een artiest in dienstbetrekking is bij een in Nederland gevestigd orkest dat op tournee door Nederland diverse concertzalen aan doet. Het orkest is inhoudingsplichtige op grond van artikel 6 van de wet. De van een concertzaal ontvangen betaling wordt gerekend tot de omzet van het orkest waarop de loonkosten van de artiesten in mindering wordt gebracht. Het gedeelte van de betaling dat als winst bij het orkest achter blijft, is onderworpen aan de vennootschapsbelasting indien het orkest belastingplichtige is voor de vennootschapsbelasting.

#### *Artikel II, onderdeel G (artikel 35 van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Onderdeel a van het nieuwe derde lid is gelijk aan de oude laatste volzin van het tweede lid.

De onderdelen b en c in het nieuwe derde lid van artikel 35 strekken er toe de in de brief van 11 mei 2001 (kenmerk WDB 2001-00245M en 00246M) aangekondigde zgn. reis- en verblijfkostenregeling vorm te geven. De inhoudingsplichtige kan op grond van deze wijziging reis- en verblijfkosten onbelast vergoeden of reis- en verblijffaciliteiten onbelast verstrekken voorzover dit nodig is voor de artiest of beroepssporter om naar behoren te kunnen optreden of de sport naar behoren te kunnen beoefenen. Deze vergoedingen en verstrekkingen worden uitgesloten van de grondslag van de loonbelasting, wat betreft de vergoeding onder de voorwaarden dat de inhoudingsplichtige deze administreert en de bewijsstukken bewaart en voor controle beschikbaar houdt. Voorzover betaalbewijzen nodig zijn voor de terugreis (retourticket) of voorzover betaalbewijzen na afloop worden verstrekt (bijvoorbeeld na terugbrenging van de huurbus), dienen deze zo spoedig mogelijk na gebruik aan de inhoudingsplichtige te worden overhandigd.



Indien geen gage wordt betaald, maar uitsluitend vergoedingen of verstrekkingen ter zake van reis en verblijf wordt gegeven, behoeven geen gegevens op loonstaten en loonbelastingkaarten te worden geadministreerd. Voorts hoeft de inhoudingsplichtige de vergoedingen en verstrekkingen ter zake van reis en verblijf niet op de gageverklaring door te geven aan de belastingdienst.

Indien de inhoudingsplichtige niet aan de voorwaarden voldoet of indien achteraf blijkt dat de vergoedingen of verstrekkingen niet zakelijk zijn geweest, behoren de vergoedingen of verstrekkingen ter zake van reis en verblijf wel tot de gage.

Kosten van eigen vervoer kunnen op grond van deze regeling niet onbelast worden vergoed of verstrekt omdat betaalbewijzen van exact gereden kilometers en de daarmee samenhangende kosten bijna nooit voorhanden zijn.

Voorzover de inhoudingsplichtige gedeeltelijk is tegemoetgekomen in de kosten, kan de artiest of beroepssporter het resterende deel van de kosten voor de inkomstenbelasting wel in mindering brengen op de winst of het volgens de regels van de winstberekening te verantwoorden resultaat. Met betrekking tot de behandeling van voor de loonbelasting vrij gebleven vergoedingen en verstrekkingen in de sfeer van de winst uit onderneming, waarin zich men ook bevindt bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden, wordt ter voorkoming van misverstand nog het volgende opgemerkt. Het is niet zo dat indien een ondernemer een maaltijd of iets dergelijks krijgt aangeboden, hij de waarde van die maaltijd tot de winst moet rekenen. Wel dient hij zich, bij het opmaken van de fiscale jaarstukken, af te vragen of het drijven van de onderneming heeft geleid tot besparingen in de privé-sfeer. Is dat het geval, dan dient hij het bedrag van die besparingen, dat wil zeggen het bedrag dat hij heeft bespaard op zijn privé-uitgaven, tot de winst te rekenen. Zo zal een artiest, net zoals iedere ondernemer, moeten nagaan of hij minder uitgaven voor voeding thuis heeft gedaan doordat hem af en toe een maaltijd is aangeboden. Het is in de praktijk niet ongewoon dat daarbij schattenderwijs te werk wordt gegaan en dat daarbij ter bepaling van het bedrag van de besparing gemakshalve aan wordt gesloten bij de normen voor de loonbelasting.

De onderdelen d tot en met g van het derde lid bepalen dat bepaalde aanspraken op uitkeringen en premies of bijdragen van de artiest of beroepssporters voor deze aanspraken niet tot de gage behoren. Ingevolge bijvoorbeeld de Werkloosheidswet zijn verzekerden van hun gage een bijdrage verschuldigd in de premie voor deze wet. Op grond van het oude artikel 35 werd deze bijdrage, en worden aanspraken op uitkeringen of verstrekkingen uit de werknemersverzekeringen tot de gage gerekend. Omdat hoofdstuk II van de Wet op de loonbelasting 1964 niet van toepassing is, konden binnenlandse artiesten hun bijdrage niet in aanmerking nemen en werden genoemde aanspraken niet vrijgesteld. De zogenoemde omkeerregeling van artikel 11 van die wet is voor artiesten niet van toepassing. Het voorgaande geldt ook voor beroepssporters en buitenlandse artiesten met betrekking tot aanspraken en bedragen die worden ingehouden als bijdrage voor aanspraken die naar aard en strekking overeenkomen met de Ziektewet, de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering en de Werkloosheidswet. Daarom wordt thans de grondslag van de artiestenregeling in artikel 35 aangepast.

Voor alle duidelijkheid kan nog het volgende worden opgemerkt over de premies ingevolge de Ziektewet, de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering, de Werkloosheidswet en naar aard en strekking overeenkomende regelingen die een als ondernemer te beschouwen artiest of beroepssporter onder omstandigheden verschuldigd kan zijn over winstbestanddelen die in een eerdere fase als gage zijn aangemerkt. Dergelijke premies zullen net zo behandeld worden als dat het geval is bij andere ondernemers bij wie een deel van hun winstinkomen in eerste instantie

als loon is behandeld. De premies komen als aftrekpost ten laste van de winst en de eventuele uitkeringen worden te zijner tijd tot het inkomen gerekend, hetzij als winst uit onderneming, hetzij als (als loon in aanmerking te nemen) periodieke uitkeringen en verstrekkingen. In het vierde lid wordt aangegeven dat tot de gage mede niet behoort dat deel van het bedrag dat de inspecteur bij een voor bezwaar vatbare beschikking heeft aangemerkt als een niet tot de gage behorende vergoeding. De inhoudingsplichtige neemt bij de bepaling van de inhouding de kosten in aanmerking conform deze kostenvergoedingsbeschikking. Deze bepaling wordt nader uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965. In de wet zelf is bepaald dat de beschikking desgewenst, mits door de inhoudingsplichtige, kan worden aangevraagd tot uiterlijk een maand na het optreden of de sportbeoefening. De gevolgen van de inhouding op reeds uitbetaalde gage worden geregeld in het zesde lid, onderdeel c. Het aan het in zesde lid vernummerde vierde lid toegevoegde onderdeel c houdt verband met de kostenvergoedingsbeschikking, bedoeld in het vierde lid van artikel 35. Indien de inhoudingsplichtige tijdens of na het optreden of de sportbeoefening een kostenvergoedingsbeschikking aanvraagt, kan het tijdstip waarop de gage wordt beschouwd te zijn genoten, verschuiven doch uiterlijk tot een maand na het optreden of sportbeoefening. Daarmee verschuift ook het tijdstip waarop de inhoudingsplichtige moet inhouden.

*Artikel II, onderdeel H (artikel 35a van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Door de vrijstelling van vergoedingen voor reis- en verblijfkosten en verstrekkingen terzake van reis en verblijf, de kostenvergoedingsbeschikking en de overige in de brief van 11 mei 2001 (kenmerk WDB 2001-0245M en 00246M) aangekondigde maatregelen waarmee kostenvergoedingen niet tot de gage behoren, wordt reeds in de loonbelasting maatwerk geleverd. Daarmee is de aanleiding om in de loonbelasting over een brede grondslag tegen een laag tarief te heffen en vervolgens maatwerk te bieden in de inkomstenbelasting, sterk afgenomen. Bij een smalere grondslag in de loonbelasting die nagenoeg gelijk zal zijn aan de grondslag in de inkomstenbelasting past voor binnenlandse artiesten en beroepssporters het tarief van de eerste tariefschijf. Het tarief voor de buitenlandse artiesten en beroepssporters blijft 20% omdat de loonheffing voor deze groep belastingplichtigen het karakter heeft van een bronheffing.

In het tweede lid wordt met betrekking tot de tariefverlaging ten behoeve van een uniforme heffing bij grensoverschrijdende sportevenementen de delegatievorm van ministeriële regeling gewijzigd in een algemene maatregel van bestuur met een voorwaardelijke vorm. Deze voorwaardelijkheid houdt in dat de inwerkingtreding afhankelijk is van al dan niet expliciete goedkeuring van de maatregel door de Staten-Generaal. De reden voor deze aanpassing is dat een andere situatie ontstaat met de introductie van de mogelijkheid buitenlandse sporters zelf te laten bepalen of de loonbelasting eindheffing is (zgn. optionele eindheffing achteraf). In dat geval is niet het tarief van de inkomstenbelasting maar dat van de loonbelasting bepalend. Het tarief als één van de bepalende elementen van de belasting dient in beginsel bij wet te worden vastgesteld teneinde niet in strijd met de Grondwet te komen. Met het nieuwe delegatie-instrument wordt beter daaraan tegemoetgekomen, terwijl de flexibiliteit om in gevallen van noodzaak van snelle wijziging, welke bij grote grensoverschrijdende evenementen niet ondenkbaar zijn, gehandhaafd blijft. Deze voorwaardelijke delegatie houdt derhalve voor de Staten-Generaal de mogelijkheid open te bepalen dat voor de totstandkoming van een verlaging van het tarief de wetsprocedure dient te worden gevolgd. Overigens zal de verlaging van het loonbelastingtarief voor buitenlandse sporters alleen mogelijk aan de orde zijn bij grensoverschrijdende sportevenementen. In de

praktijk blijken dergelijke evenementen slechts zeer incidenteel plaats te vinden. Voorts kan ingevolge de eerste volzin van het tweede lid het tarief niet verder dan tot 15 % worden verlaagd.

De wijziging van het derde lid is bedoeld ter verduidelijking. Ten aanzien van een niet in Nederland wonende artiest of beroepssporter zal het anoniementarief niet behoeven te worden toegepast indien de inhoudingsplichtige de identiteit van hem vaststelt aan de hand van een document als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de identificatieplicht en de aard, het nummer en een afschrift daarvan in de loonadministratie opneemt. Dit komt er op neer dat de buitenlandse artiest of beroepssporter aan de inhoudingsplichtige alleen zijn naam,- adres-, en woonplaats hoeft af te geven en hem inzage moet verstrekken in zijn paspoort of vergelijkbaar identiteitsbewijs – dat hij toch bij zich moet hebben – en een kopie daarvan moet afgeven.

*Artikel II, onderdeel I (artikel 35b van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Op het beginsel dat de belasting wordt geheven door inhouding op de gage wordt in het nieuwe tweede lid een uitzondering gemaakt. In situaties waarin krachtens een andere grond in de zin van artikel 5a, wordt opgetreden of als beroep een tak van sport wordt beoefend is – met name bij de internationale sportbeoefening – vaak niet eenduidig een inhoudingsplichtige aan te wijzen. Gedacht kan worden aan de situatie dat de gage die toerekenbaar is aan een wedstrijd niet wordt uitbetaald door de in Nederland wonende of gevestigde organisator, de Nederlandse sportbond of de zaal- of stadioneigenaar, maar door een buiten Nederland wonende of gevestigde derde die werkzaamheden verricht of doet verrichten vanuit het buitenland die gericht zijn op het in onder meer Nederland laten optreden van beroepssporters. Daarom wordt in die situatie ingevolge het nieuwe tweede lid van artikel 35b de belasting geheven bij wijze van inhouding door de (buitenlandse) beroepssporter zelf als ware hij de inhoudingsplichtige voor de door hem genoten gage. In dat geval wordt de beroepssporter beschouwd als inhoudingsplichtige voor de hem toekomende gage. Hij is immers degene die – in tegenstelling tot de in Nederland wonende of gevestigde organisator, de Nederlandse sportbond of de zaalof stadioneigenaar – inzicht heeft in de omvang van de door hem genoten gage. Voor artiesten geldt hetzelfde, met dien verstande dat het weinig voor de hand ligt dat die anders dan op basis van een overeenkomst optreden.

*Artikel II, onderdelen J en K (artikel 35c en 35j van de Wet op de loonbelasting 1964)*

Bij sportbeoefening op basis van wederkerigheid moet worden gedacht aan bijvoorbeeld een internationale voetbalcompetitie waarbij de wedstrijd tussen een Nederlands team en een buitenlands team in Nederland wordt gevolgd door een returnwedstrijd tussen dezelfde teams in het andere land. Bij individuele sporters (hierop ziet artikel 35c) kan zich iets dergelijks, hoewel minder voor de hand liggend, eveneens voordoen, evenals bij artiesten. In een dergelijke situatie zou het weinig realistisch zijn ervan uit te gaan dat de Nederlandse club als inhoudingsplichtige belasting zou inhouden van aan de buitenlandse spelers voor de wedstrijd in Nederland verrichte betalingen. Aan een dergelijke inhouding bestaat ook geen behoefte, ondanks dat Nederland op grond van de belastingverdragen wel gerechtigd is in dat geval te heffen. In het omgekeerde geval, als de Nederlandse ploeg de returnwedstrijd in het buitenland speelt, mag immers het desbetreffende land heffen, maar dat doet dit in het algemeen niet. In de praktijk heft het andere land over het loon van de eigen sporters, ook indien de wedstrijd in Nederland plaatsvond, en heft Nederland over het loon van de leden van het Nederlandse team, ook

indien de wedstrijd in het buitenland plaatsvond. Het ligt voor de hand de status quo op dit punt te handhaven. Daarom voorziet artikel 35c voor individuele buitenlandse artiesten en sporters en artikel 35j voor buitenlandse gezelschappen erin dat geen heffing plaatsvindt indien het optreden of de sportbeoefening gebeurt op basis van wederkerigheid en in het land van herkomst van de artiest of beroepssporter overeenkomstige belastingheffing evenmin plaatsvindt. Gaat het echter om een unieke wedstrijd, of pleegt het andere land in de bedoelde gevallen toch te heffen, dan kan de heffing niet achterwege blijven maar moet deze plaatsvinden volgens de normale regels van hoofdstuk VII en VIIA.

Voorts geldt deze bepaling niet indien in het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat met het andere land is gesloten, voor de in Nederland wonende artiesten en beroepssporters de methode van de evenredige belastingvrijstelling als methode ter voorkoming van dubbele belasting is opgenomen. Alsdan zal de loonbelastinginhouding niet achterwege kunnen blijven. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat Nederland niet kan heffen ter zake van het spiegelbeeld van de situatie waarin Nederland op basis van wederkerigheid loonbelastinginhouding van buitenlandse beroepssporters achterwege laat, te weten de heffing bij in Nederland wonende sporters over inkomsten verworven ter zake van de returnwedstrijden in het andere land. Bij toepassing van de vrijstellingsmethode kan Nederland in een dergelijke spiegelbeeldsituatie dan per saldo (eveneens) niet heffen over de aan het andere land toegewezen inkomensbestanddelen. Resultaat is dat Nederland in beide situaties niet heft of kan heffen.

*Artikel II, onderdeel J (artikel 35d en 35e van de Wet op de loonbelasting 1964)*

De tekst van artikel 35d en artikel 35e is voor zoveel mogelijk ontleend aan die van de administratieve bepalingen van de artikelen 28 en 29 van de wet en voorzover nodig aangepast ten behoeve van de heffing van de artiest of beroepssporter. Een van deze aanpassingen betreft het voor de niet in Nederland wonende artiest of beroepssporter laten vervallen van de verplichting het sociaal-fiscaalnummer op te geven aan de inhoudingsplichtige.

*Artikel II, onderdeel K (Hoofdstuk VIIa van de Wet op de loonbelasting 1964)*

In hoofdstuk VIIa is de heffing van buitenlandse gezelschappen uitgewerkt. Het hoofdstuk heeft dezelfde opbouw als hoofdstuk VII heeft met betrekking tot de heffing van individuele artiesten en beroepssporters; gelijknamige begrippen hebben dan ook dezelfde inhoud, behoudens voorzover uit de wettekst anders blijkt. Artikel 35g beschrijft het voorwerp van de belasting. Dit is de gage. Het tweede lid van dit artikel duidt aan dat het begrip gage ruim opgevat moet worden, te weten de gage die het buitenlandse gezelschap ontvangt en niet wat de afzonderlijke leden van het gezelschap als zodanig genieten. Gage omvat in het algemeen inkomsten die onmiddellijk toerekenbaar zijn aan het optreden of de sportbeoefening. In beginsel worden ook kostenvergoedingen en verstrekkingen in natura tot de gage gerekend. Voor de loonbelasting wordt niet in geld genoten gage in aanmerking genomen naar de waarde in het economische verkeer.

Het begrip gage wordt op grond van het derde lid van artikel 35d beperkt. Tot de gage behoren niet de vergoede of verstrekte maaltijden, consumpties en vergoedingen en verstrekkingen ter zake van reis- en verblijf. Met betrekking tot deze vergoedingen en verstrekkingen hoeft de inhoudingsplichtige geen gegevens aan de belastingdienst te verstrekken. De toepassing van deze bepaling is gelijk aan die voor binnenlandse artiesten en

beroepssporters en individuele buitenlandse artiesten en beroepssporters van artikel 35, derde lid. Dit geldt ook voor eventuele aanspraken en bijdragen voor aanspraken, bedoeld in de onderdelen d tot en met g. Van deze onderdelen zijn de onderdelen d en g ingegeven door de mogelijkheid voor het incidentele geval dat een in Nederland wonende artiest of beroepssporter deel uitmaakt van een buitenlands gezelschap. Het vierde tot en met zesde lid van artikel 35g zijn ontleend aan respectievelijk het vierde tot en met zesde lid van artikel 35. . Ter verduidelijking van de werking van de kostenvergoedingsbeschikking voor een buitenlandse gezelschap is hier een voorbeeld opgenomen.

Gage voor één optreden:	€ 15 000
Overzicht kosten:	
- huur apparatuur	1 500
- huur rekwisieten	1 000
- diverse benodigdheden zoals, snaren, materiaal, etc.	750
- bijzondere, specifiek voor het optreden bestemde kleding	555
- loonkosten/ vergoeding tourmanager	2 250
- loonkosten/ vergoeding geluidstechnicus	1 750
- loonkosten/ vergoeding lichttechnicus	1 600
- verzekeringen	400
Totaal kosten:	€ 9 805

Op basis van de gegevens heeft de inspecteur een kvb afgegeven van € 9805. Opgemerkt wordt dat vergoedingen ter zake van reis, verblijf, maaltijden en consumpties onder bepaalde voorwaarden ingevolge artikel 35g, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 niet tot de gage behoren en derhalve niet op de aanvraag van de kvb hoeven te worden opgenomen. Voor de heffing van de loonbelasting wordt uitgegaan van de gage ontvangen door het gezelschap minus de kosten zoals vastgesteld in de kvb (in het voorbeeld: € 15 000 minus € 9 805); hierover wordt 20% geheven.

Artikel 35h ziet op het tarief. Volgens het eerste lid van dit artikel bedraagt het tarief van loonbelasting over de gage dat het buitenlandse gezelschap ontvangt, 20%. Voor het deel van de gage dat voor het buitenlandse gezelschap winst vormt, is de loonbelasting eindheffing. Het is niet de bedoeling buitenlandse gezelschappen in de vennootschapsbelasting te betrekken, tenzij zij een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in Nederland hebben.

Het tweede lid van artikel 35h is ontleend aan artikel 35a, tweede lid. Op grond van het derde lid van artikel 35h moet de inhoudingsplichtige inhouden naar het anoniementarief van 52% indien de naam, het correspondentieadres en het aantal leden van het buitenlandse gezelschap niet aan de inhoudingsplichtige is verstrekt. Voorts moet het gezelschap een kopie van het paspoort van het merendeel van de leden aan de inhoudingsplichtige doen toekomen. Deze gegevens zijn noodzakelijk omdat de inhoudingsplichtige aan de belastingdienst moet kunnen aangeven dat het inderdaad om een buitenlands gezelschap gaat. De inhoudingsplichtige mag de algemene voorheffing van buitenlandse gezelschappen niet toepassen op in Nederland gevestigde gezelschappen. Deze binnenlandse gezelschappen zijn voor hun winst in beginsel onderworpen aan de vennootschapsbelasting of de inkomstenbelasting. De artiesten of beroepssporters die bij het gezelschap in dienst zijn, worden op grond van de «gebruikelijke» bepalingen voor werknemers in de loonheffing betrokken. Bij twijfel over het bestaan van een dienstbetrekking tussen bijvoorbeeld orkest en artiest, kan de inhouding verlegd worden naar het orkest door op de voet van artikel 8a, vierde lid, van de wet een inhoudingsplichtigenverklaring aan te vragen. De organisator/oorspronkelijke inhoudingsplichtige kan dan de inhouding overdragen aan het orkest.

Artikel 35i en 35j zijn ontleend aan artikel 35b en 35c en zijn voorzover nodig aangepast ten behoeve van de heffing van buitenlandse gezelschappen.

In artikel 35k tot en met artikel 35m worden de administratieve verplichtingen voor de leden, het gezelschap en de inhoudingsplichtige neergelegd. De bepalingen zijn voor zoveel mogelijk ontleend aan artikel 28 en 29 van de wet en voorzover nodig aangepast. Een van de aanpassingen ziet op de verplichting van de leden inzage te verlenen van hun identiteitsbewijs, alsmede het verstrekken van een afschrift daarvan aan het gezelschap op het moment dat het dat van zijn leden vraagt. Het gezelschap is vervolgens gehouden de inhoudingsplichtige inzage te verlenen van het paspoort van het merendeel van de leden om een kopie daarvan in zijn loonadministratie te laten opnemen. Gelet op het feit dat sprake is van een heffing van het gezelschap kan bij de inhouding om doelmatigheidsredenen van sofi-nummers worden afgezien. Daarmee is ook het overleggen van tewerkstellingsvergunningen en verblijfsvergunningen ten behoeve van het fiscale systeem niet nodig. Dit sluit niet uit dat in bepaalde situaties om niet fiscale redenen toch tewerkstellingsvergunningen moeten worden aangevraagd, omdat de Wet arbeid vreemdelingen dat vereist. De leden van het gezelschap die na afloop van het kalenderjaar aangifte inkomstenbelasting willen doen, moeten een sofi-nummer aanvragen. De behandeling van buitenlandse artiesten en beroepssporters wijkt daarmee voor de inkomstenbelasting niet af van andere belastingplichtigen.

In artikel 35n komt overeen met artikel 35f en bevat een delegatiebepaling. Op basis van deze bepaling wordt bij algemene maatregel van bestuur de kleine vergoedingsregeling nader uitgewerkt, alsmede de gageverdelingsverklaring. Deze regeling zijn zowel op individuele artiesten en beroepssporters als buitenlandse gezelschappen van toepassing.

### **Artikel III (Wet op de omzetbelasting 1968)**

*Artikel III, onderdeel A (artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de omzetbelasting 1968)*

In dit artikelonderdeel is voorzien in een toevoeging aan artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) die bewerkstelligt dat de zorgprestaties van de zogenoemde zorgboerderijen voortaan zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Zoals hiervoor in het algemene deel van deze memorie is uiteengezet gaat het hier om agrarische bedrijven die naast de productie van landbouwgoederen bepaalde vormen van zorg en begeleiding geven aan bijvoorbeeld gehandicapten, probleemjongeren of dementerende ouderen. De mensen die zorg en begeleiding ontvangen op de zorgboerderij ontvangen deze meestal via bemiddeling van een zorginstelling, een uitkerende instantie of een gemeente. Deze bemiddelende instantie heeft daartoe een schriftelijke zorg- of begeleidingsovereenkomst gesloten met de eigenaar van de desbetreffende zorgboerderij (hierna: zorgboer). Daarnaast kunnen ook de personen die op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (hierna: AWBZ) aanspraak kunnen maken op zorg en daartoe kunnen beschikken over een persoonsgebonden budget zelf een overeenkomst sluiten met de zorgboer.

Met betrekking tot deze nieuwe vrijstelling is in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 3°, onder a, bepaald dat het gaat om de diensten van zorgboeren bestaande in het verlenen van dagbesteding, arbeidstraining of dagopvang aan personen waarvoor zij een schriftelijke overeenkomst hebben gesloten met een instelling als bedoeld in artikel 1 van de AWBZ, dan wel met een instelling die werkzaam is op het terrein van sociaal en maatschappelijk werk. Met de verwijzing naar de AWBZ wordt aansluiting



bereikt met de vormen van zorg waarop verzekerden aanspraak kunnen maken ter voorkoming van ziekten en ter voorziening in hun geneeskundige behandeling, verpleging en verzorging op grond van die wet. Zo verstaat artikel 6, eerste lid, van de AWBZ onder die zorg mede voorzieningen tot behoud, herstel of ter bevordering van arbeidsgeschiktheid of strekkende tot verbetering van levensomstandigheden, alsmede maatschappelijke dienstverlening. De prestaties van de zorgboer kunnen vallen onder deze voorzieningen. Daarnaast is de vrijstelling eveneens van toepassing in de gevallen waarin de zorgovereenkomst is gesloten met een instelling die werkzaam is op het terrein van sociaal en maatschappelijk werk. Het kan daarbij gaan om bijvoorbeeld een gemeente of om een andere uitkerende instantie.

In artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 3°, onder b, is aangegeven dat de vrijstelling ook van toepassing is wanneer de zorgboer zijn diensten verleent aan personen die aanspraak kunnen maken op zorg ingevolge de AWBZ en die voor het betrekken van die zorg de beschikking hebben gekregen over een persoonlijk budget, het persoonsgebonden budget. In deze gevallen sluit deze persoon zelf daarvoor een schriftelijke overeenkomst met de zorgboer.

De zorgboer zal van de prestaties die als zodanig worden verricht nauwkeurig aantekening moeten houden in zijn administratie om de belastingdienst in staat te stellen controle uit te oefenen op de juiste toepassing van de vrijstelling. In dit verband is mede artikel 6 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 van toepassing waar is bepaald dat de ondernemer voor de toepassing van de in artikel 11 van de Wet OB vervatte vrijstellingen gehouden is een boekhouding te voeren waarin de voor die toepassing nodige gegevens op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld.

Mogelijk ten overvloede zij opgemerkt dat de zorgboer voor zijn werkzaamheden als «gewone» ondernemer, al dan niet met toepassing van de zogenoemde landbouwregeling van artikel 27 van de Wet OB, op de gebruikelijke wijze in de BTW-heffing betrokken blijft.

#### *Artikel III, onderdeel B (artikel 28o van de Wet OB)*

De levering van beleggingsgoud is in beginsel vrijgesteld van BTW-heffing, terwijl de levering van bijvoorbeeld gouden sieraden is belast naar het algemene BTW-tarief. In verband hiermee bevat artikel 28o van de Wet OB een regeling die beoogt te voorkomen dat niet-aftrekgerechtigden bij de aanschaf – tegen het algemene BTW-tarief – van bijvoorbeeld sieraden een fiscaal voordelige omweg bewandelen. Deze omweg houdt in dat zij eerst met vrijstelling beleggingsgoud kopen en dit vervolgens laten verwerken tot een sieraad. Over de goudwaarde van het in het sieraad voorkomende goud zou dan geen BTW worden geheven aangezien men immers reeds eigenaar was van dat goud.

Om dit niet bedoelde voordeel weg te nemen kent artikel 28o voor deze verwerkingsdienst een aanvullende heffing over de waarde van het goud dat in het tot stand gekomen goed voorkomt. Het resultaat is daarmee niet anders dan bij een directe aankoop van het sieraad, dus zonder het ter beschikking stellen van beleggingsgoud.

Artikel 28o was reeds opgenomen in de met ingang van 1 januari 2000 in werking getreden wet beleggingsgoud (Wet van 28 oktober 1999, Stb. 481), maar kon pas later in werking treden – namelijk op 21 april 2000 (Besluit van 10 april 2000, Stb. 166) – vanwege de daartoe noodzakelijke machtiging van de Raad van de Europese Unie (Beschikking van de Raad van 20 maart 2000, nr. 2000/256/EG, PbEG L 79/36). De verleende machtiging ziet niet alleen op vorengenoemde verwerkingsdienst, maar ook op de situatie dat die dienst zodanig gering van omvang is – in verhouding

tot de daarnaast nog aan het sieraad toegevoegde materialen – dat in BTW-technisch opzicht niet sprake is van een dienst maar van de levering van een sieraad, waar deze verwerkingsdienst dus in opgaat. De voorgestelde wijziging van artikel 28o bewerkstelligt dat ook in dit laatste geval een heffing plaatsvindt over de waarde van het goud dat in het totstandgekomen goed voorkomt. Daarmee wordt ook het niet beoogde voordeel van deze omweg weggenomen.

#### *Artikel III, onderdeel C (tabel I van de Wet OB)*

##### *Medische hulpmiddelen (onderdelen C.1, C.2 en C.3)*

Ingevolge onderdeel C.1 worden zogenoemde hooglaagbedden onder het verlaagde BTW-tarief gebracht. Het gaat daarbij om bedden die pas worden verstrekt nadat de medische indicatie is aangetoond en die zijn voorzien van een transfersysteem of keermecanisme en van een motor. Ze hebben de mogelijkheid het liggedeelte omhoog of omlaag te brengen of te kantelen. In het laatste geval kan een patiënt van de rug op de zijde of op zijn buik worden gedraaid.

Met betrekking tot onderdeel C.2 is het volgende van belang. In het algemene deel van deze memorie is aangegeven dat wordt voorgesteld om wek- en waarschuwingsapparatuur voor doven en slechthorenden onder het verlaagde BTW-tarief te brengen. Onderdeel C.2 bewerkstelligt dat de thans reeds bestaande post 35 – waarin voor de auditief gehandicapten gehoorapparaten zijn opgenomen – wordt uitgebreid met een bepaling die het mogelijk maakt om bij ministeriële regeling ook andere hulpmiddelen aan te wijzen. Met deze uitbreiding ontstaat voor de auditief gehandicapten een regeling die gelijk is aan die voor de visueel gehandicapten in post 31. Het is dan mogelijk om snel te reageren op eventuele technologische ontwikkelingen op dit gebied. De nieuwe delegatiebepaling in post 35 kent dezelfde grenzen als die in post 31. De hulpmiddelen moeten zijn ontworpen of bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door auditief gehandicapten. Op basis van deze delegatiebepaling zal wek- en waarschuwingsapparatuur voor doven en slechthorenden – apparatuur die geluidssignalen (zoals die van een deurbel, een telefoon of een wekker) omzet naar zichtbare of voelbare signalen – met ingang van 1 januari 2002 in de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 worden opgenomen, zodat op de levering daarvan het verlaagde BTW-tarief van toepassing zal zijn.

Opgemerkt zij nog dat via toepassing van post 1 van onderdeel b van tabel I, ook het herstel van hooglaagbedden en van hulpmiddelen voor doven en slechthorenden onder het verlaagde BTW-tarief valt.

Onderdeel C.3 bewerkstelligt de toepassing van het verlaagde BTW-tarief met betrekking tot antidecubitusmatrassen en draagbare uitwendige infuuspompen. Antidecubitusmatrassen zijn matrassen die worden gebruikt bij het voorkomen en behandelen van doorliggen. De matrassen zijn er in verschillende uitvoeringen maar wijken af van gewone matrassen door de speciale opvang van lokale drukuitoefening. Draagbare uitwendige infuuspompen worden gebruikt voor het intraveneus toedienen van geneesmiddelen.

##### *Het recht gebruik te maken van sportaccommodaties (onderdeel C.4)*

De lidstaten van de EU kunnen voor het verlenen van het recht om gebruik te maken van sportaccommodaties een verlaagd BTW-tarief toepassen ingevolge bijlage H, post 13, van de Zesde BTW-richtlijn (deze bijlage bevat een lijst met goederen en diensten waarop lidstaten het verlaagde BTW-tarief mogen toepassen). Het gaat daarbij om actieve sportbeoefening waarbij de sportaccommodatie meestal bestaat uit een onroerende zaak zoals een ijs-, ski-, kart- of golfbaan.

Voor de BTW-heffing over het gebruik van sportaccommodaties zijn drie situaties te onderscheiden.

*1. De verhuur van onroerende sportaccommodaties op commerciële basis (vrijgesteld).*

Bij het gebruik maken van een sportaccommodatie is sprake van verhuur wanneer een of meer sporters gedurende een bepaalde tijdsduur over het exclusieve recht beschikken om gebruik te maken van de desbetreffende sportaccommodatie of een deel daarvan waardoor anderen gedurende die periode geen toegang hebben. Dit is bijvoorbeeld het geval bij tennis- en squashbanen. De commerciële verhuur van onroerende sportaccommodaties is in deze gevallen in Nederland vrijgesteld van BTW-heffing omdat de vrijstelling voor de verhuur van onroerend goed van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de Wet OB van toepassing is.

*2. Het verlenen van het recht gebruik te maken van sportaccommodaties op commerciële basis, anders dan onder 1 (belast naar het algemene tarief van 19 percent).*

Van het verlenen van het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie wordt in dit kader gesproken wanneer er geen sprake is van verhuur van een onroerende zaak. De sporters die gebruik maken van de onroerende sportaccommodatie of een deel daarvan hebben in dergelijke gevallen geen exclusief recht op het gebruik daarvan. Deze situatie doet zich voor bij bijvoorbeeld ijs-, ski-, kart- en golfbanen en fitnesscentra. Het verlenen van het recht om gebruik te maken van dergelijke accommodaties, anders dan verhuur, is thans belast naar het algemene BTW-tarief. Dit geldt ook voor de verhuur van roerende sportaccommodaties zoals bijvoorbeeld een verplaatsbare klimwand. De Zesde BTW-richtlijn staat toe dat voor deze prestaties het verlaagde BTW-tarief wordt toegepast. Nederland heeft tot nu toe hiervan alleen gebruik gemaakt voor bad- en zweminrichtingen.

*3. Het verhuren of anderszins toegang verlenen tot sportaccommodaties op niet-commerciële basis (vrijgesteld).*

Voor het verlenen van het recht om gebruik te maken van een sportaccommodatie op niet-commerciële basis geldt in alle gevallen een vrijstelling van BTW. Indien er sprake is van verhuur van een onroerende zaak of van een gedeelte daarvan geldt de vrijstelling voor verhuur van dat goed en wanneer er sprake is van het recht van gebruik maken op andere basis geldt de zogenoemde vrijstelling voor sociale en culturele prestaties die is gebaseerd op artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet OB, in welk verband wordt gesproken van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.

Artikel III, onderdeel C.4, voorziet erin dat de BTW-heffing over het gebruik van commerciële sportaccommodaties, anders dan verhuur van een onroerende zaak, wordt verlaagd door toepassing van het verlaagde tarief van 6 percent in de plaats van het algemene tarief. Zoals hiervoor vermeld heeft Nederland ten aanzien van dit gebruik van sportaccommodaties tot nu toe alleen een verlaagd BTW-tarief voor de diensten van bad- en zweminrichtingen. Daartoe is in tabel I, onderdeel b, post 3, van de Wet OB vastgelegd dat een verlaagd BTW-tarief van toepassing is voor «de diensten door exploitanten van baden zweminrichtingen». Door de wijziging opgenomen in onderdeel C.4 wordt het verlaagde BTW-tarief van toepassing op het recht gebruik te maken van alle sportaccommodaties. Teneinde duidelijk te maken dat het verlaagde BTW-tarief in de nieuwe situatie ook van toepassing zal zijn op de in het kader van het gebruik gegeven training, instructie en begeleiding, wordt in de nieuwe post 3, van onderdeel b, gesproken van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden. Het gaat daarbij dus niet langer alleen om bad- en

zweminrichtingen maar ook om het recht op het gebruik maken van bijvoorbeeld ijs-, ski-, kart- en golfbanen en fitnesscentra met inbegrip van de daar gegeven training, instructie en begeleiding. Het begrip gelegenheid geven tot sportbeoefening wordt hiermee ruimer geïnterpreteerd dan in het hiervoor vermelde kader van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet OB, om in de praktijk bestaande afbakeningsproblemen te onderwerpen.

Voor exploitanten van sportaccommodaties op niet-commerciële basis die thans voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening op andere basis dan verhuur van een onroerende zaak, vallen onder de toepassing van de vrijstelling voor sociale of culturele prestaties, kan het aantrekkelijk worden in de nieuwe situatie in de belaste sfeer te geraken. Dit is met name het geval wanneer zij door bijvoorbeeld investeringen in nieuwbouw of verbouw van onroerende zaken te maken hebben met veel input-BTW. Door na die investeringen verder te gaan op commerciële basis geraken zij in de belaste sfeer en kunnen zij een teruggaaf van belasting realiseren doordat zij de input-BTW van 19% in aftrek kunnen brengen op de BTW van 6% die zij aan de gebruikers van hun accommodatie in rekening brengen. Deze situatie zou kunnen leiden tot ongewenste constructies waarbij een niet-commerciële exploitatie wordt omgezet in een commerciële en, wanneer de input-BTW is terugverdiend, wordt teruggekeerd naar een niet-commerciële exploitatie, en zo vervolgens. Teneinde dit te voorkomen zal ik een wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 bewerkstelligen die inhoudt dat de vrijstelling voor sociale of culturele prestaties voor nieuwe niet-commerciële exploitanten komt te vervallen. Daarbij zal worden bepaald dat de bestaande niet-commerciële exploitanten de vrijstelling kunnen behouden na 1 januari 2002. Wanneer zij echter na die datum overschakelen naar een bedrijfsvoering op commerciële basis kunnen zij niet in een latere fase weer overgaan naar een bedrijfsvoering op niet-commerciële basis met vrijstelling van omzetbelasting. Deze regeling stemt overeen met de overgangsregeling die met ingang van 1 januari 1999 is ingesteld voor bad- en zweminrichtingen. Teneinde te voorkomen dat niet-commerciële exploitanten van kleine minder frequent gebruikte sportaccommodaties door deze wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 in de toekomst nadelig zouden worden getroffen, zal ik bewerkstelligen dat de situatie voor hen na die wijziging niet zal veranderen. Zij zullen derhalve, ook wanneer het gaat om nieuwe exploitanten, onder de vrijstelling blijven vallen. Ik denk hierbij aan bijvoorbeeld de exploitanten van natuurijsbanen.

#### *Algemeen BTW-tarief op binnenlandse vliegtickets (onderdeel C.5)*

Artikel III, onderdeel C.5, bevat een wijziging van tabel I, onderdeel b, post 9, van de Wet OB waardoor de omzetbelasting over het binnenlandse vliegverkeer voortaan wordt geheven naar het algemene tarief. Verwezen zij ook naar de toelichting in het algemene deel van deze memorie.

#### *Uitvoerende kunstenaars (onderdeel C.6)*

Met de nieuwe post 17 van tabel I, onderdeel b, van de Wet OB, wordt het verlaagde BTW-tarief van toepassing verklaard op het optreden door uitvoerende kunstenaars. Daarmee wordt gebruik gemaakt van de mogelijkheid die de Zesde BTW-richtlijn biedt in eerdergenoemde bijlage H. Met betrekking tot het optreden van dergelijke podiumkunstenaars is het volgende van belang. Wanneer zij ondernemer zijn voor de omzetbelasting verlenen zij hun diensten vaak aan andere ondernemers – bijvoorbeeld theaters – die de door die kunstenaars (tegen het algemene tarief) in rekening gebrachte BTW in aftrek kunnen brengen. Theaters dragen in die situatie vervolgens uiteindelijk BTW af tegen het verlaagde tarief dat geldt voor «het verlenen van toegang» tot podiumkunsten (ingevolge tabel I, onderdeel b, post 14d, van de Wet OB). De Commissie Cultuur en Belas-

tingen – eerder genoemd in het algemene deel van deze memorie – signaleert een probleem daar waar de uitvoerende kunstenaar/ondernemer zijn diensten verricht aan scholen, ziekenhuizen, culturele (jeugd)centra, buurthuizen, en dergelijke. Deze hebben namelijk, omdat zij vrijgestelde ondernemers zijn, geen recht op aftrek van de hen in rekening gebrachte BTW. Er ontstaat dan ongelijkheid – de optredens zijn naar verhouding duurder – ten opzichte van de situatie waarin een voorstelling tegen het verlaagde BTW-tarief wordt bijgewoond in een theater, waar het verlaagde BTW-tarief immers geldt voor «het verlenen van toegang». Met de nieuwe post 17 wordt uitvoering gegeven aan de aanbeveling van de Commissie op het punt van deze ongelijkheid door voor het optreden door uitvoerende kunstenaars ook het verlaagde BTW-tarief van toepassing te verklaren. Bij uitvoerende kunstenaars moet, zoals hiervoor reeds impliciet is aangegeven, worden gedacht aan die podiumkunstenaars waarvoor bij «het verlenen van toegang» tot hun optreden thans reeds sprake is van toepassing van het verlaagde BTW-tarief ingevolge vorengenoemde post 14d.

#### **Artikel IV (Successiewet)**

##### *Inleiding*

In de Successiewet 1956 worden op drie onderwerpen wijzigingen aangebracht. Het betreft als eerste een algehele vrijstelling in het successierecht voor partners. Daarbij wordt een nieuw partnerbegrip geïntroduceerd, waaronder naast gehuwden ook ongehuwd samenwonenden worden begrepen in situaties waarin sprake is van een samenlevingsvorm die in termen van duurzaamheid en onderlinge zorgplicht naar maatschappelijke opvattingen gelijkwaardig is met het huwelijk en het geregistreerde partnerschap. Belangrijk argument voor het invoeren van een algehele vrijstelling voor partners is de gedachte die ook in het nieuwe erfrecht terug te vinden is, dat de overblijvende partner, althans economisch, zo veel mogelijk op de oude voet moet kunnen door leven. De werkgroep modernisering successiewetgeving spreekt hier van de continuïteitsgedachte, in tegenstelling tot de verzorgingsgedachte, waarop de huidige, beperkte, vrijstelling in de successiewet is gebaseerd.

Verder is het, om te blijven sporen met het Europees recht, noodzakelijk de regelingen met betrekking tot verkrijgingen van in het buitenland wonende erflaters en schenkers aan te passen. Dergelijke verkrijgingen worden, als het gaat om in Nederland gelegen onroerende goederen, in beginsel belast met het recht van overgang. Voorgesteld wordt om op verzoek van de belanghebbende op deze verkrijgingen het recht van successie of recht van schenking van toepassing te laten zijn in plaats van het recht van overgang in gevallen waarin de nalatenschap dan wel schenking zich voor meer dan 90% in Nederland bevindt. Zo wordt bereikt dat gebruik gemaakt kan worden van de vrijstellingen in het successie- en schenkingsrecht en dat een ruimere aftrek van schulden mogelijk wordt.

Ten slotte bevat het voorstel de kern voor de nieuwe faciliteit voor bedrijfsopvolging in de Successiewet 1956. De regeling in de sfeer van de bedrijfsopvolging komt in de plaats van de bestaande kwijtscheldingsfaciliteit voor successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging in de Invorderingswet 1990. Inhoudelijk komt de voorgestelde regeling overeen met hetgeen hierover is opgemerkt in § 2.3.3.4 van het kabinetsstandpunt inzake het rapport Moltmaker. De faciliteit houdt kort gezegd in dat in bepaalde gevallen een vermindering wordt verleend van belasting die kan worden toegerekend aan de verkrijging van vermogensbestanddelen die behoren tot een onderneming in de zin van de Wet IB 2001 dan wel van de belasting die kan worden toegerekend aan de verkrijging van aandelen en winstbewijzen die bij de erflater of schenker behoorden tot een aanmerke-

lijk belang in de zin van de Wet IB 2001. Voorwaarde voor het verlenen van de faciliteit is dat de onderneming gedurende een periode van vijf jaar na het overlijden of schenking wordt voortgezet onderscheidenlijk dat de genoemde aandelen en winstbewijzen gedurende die periode niet worden vervreemd. Voor de vormgeving, waarop in het genoemde kabinetsstandpunt niet is ingegaan, is gekozen voor het instrument van de conserverende aanslag. Dit type aanslag is reeds eerder geïntroduceerd in het kader van de Wet IB 2001. De voorgestelde conserverende aanslag wordt op verzoek van de verkrijger opgelegd ter zake van het successie- en schenkingsrecht dat kan worden toegerekend aan de waarde van verkregen ondernemingsvermogen dan wel aandelen of winstbewijzen die bij de erflater of schenker tot een aanmerkelijk belang behoorden. De waarde van dit vermogen onderscheidenlijk die aandelen of winstbewijzen wordt in dat kader aangemerkt als «te conserveren waarde». Dit naar analogie van de Wet IB 2001 waarin gesproken wordt van «te conserveren inkomen». Volgens de voorgestelde regeling zal de conserverende aanslag geheel of ten dele door de inspecteur worden verminderd indien aan de voorwaarden van de regeling voor bedrijfsopvolging is voldaan. Een van de voorwaarden is dat de onderneming door de verkrijger gedurende ten minste vijf jaren rechtstreeks moet worden voortgezet dan wel, indien het gaat om aandelen of winstbewijzen, dat deze gedurende die periode niet worden vervreemd. Op deze wijze ontstaat bij bedrijfsopvolging effectief een vrijstelling voor een deel van het verkregen ondernemingsvermogen terwijl de belastingclaim in stand blijft voor het geval niet aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan. Voor een verdere toelichting op de regeling wordt verwezen naar de in het onderstaande opgenomen toelichtingen op de onderdelen Q, U en Y.

#### *Artikel IV, onderdeel A (artikel 1 van de Successiewet)*

Naast het successie- en schenkingsrecht kent de successiewet nog een derde belasting, het recht van overgang (art. 1, eerste lid, 2°). Onder het recht van overgang worden blijkens artikel 5, tweede lid, belast binnenlandse bezittingen van niet in Nederland wonende personen bij overlijden of schenking, onder aftrek van binnenlandse schulden. Onder binnenlandse bezittingen wordt verstaan ondernemingsvermogen van in Nederland gevestigde ondernemingen en in Nederland gelegen onroerende zaken (art. 5, derde lid). Binnenlandse schulden zijn tot een Nederlandse onderneming behorende schulden en schulden die verzekerd zijn door een hypotheek op een in Nederland gelegen onroerende zaak voorzover die schulden zijn aangegaan ter financiering van de verwerving, de verbetering of het onderhoud van die zaak (art. 5, vierde lid).

Tot 1 januari 1985 kende het recht van overgang een proportioneel tarief van 6%. Sindsdien is voor het recht van overgang het van toepassing zijnde progressieve tarief voor het successie- en schenkingsrecht ingevoerd. Een verschil met het successie- en schenkingsrecht is echter dat er voor het recht van overgang geen vrijstellingen bestaan.

Met de constatering van het niet bestaan van vrijstellingen bij het recht van overgang heeft de Europese Commissie aangegeven van mening te zijn dat het recht van overgang in strijd is met het Europese burgerschap, het vrije verkeer van werknemers en kapitaal en de vrijheid van vestiging in de Europese Unie. De Commissie motiveert haar stellingname door te constateren dat de situatie van niet-ingezetenen ten aanzien van de belasting op erfenissen overeenkomt met de situatie van niet-ingezetenen ten aanzien van de inkomstenbelasting, waarbij verwezen wordt naar de arresten Wielockx (HvJEG 11 augustus 1995 (zaak C-80/94), BNB 1995/319), Schumacker (HvJEG 14 februari 1995 (zaak C-279/93), BNB 1995/187) en Asscher (HvJEG 27 juni 1996 (zaak C-107/94), BNB 1996/350). De Commissie constateert strijdigheid met het EG-verdrag doordat



nalatenschappen/schenken van niet-ingezetenen van wie de nalatenschap/schenking zich volledig of bijna volledig in Nederland bevindt, van die vrijstelling wordt uitgesloten.

Zoals aangegeven in § 2.6.4. van het kabinetsstandpunt over de werkgroep modernisering successiewetgeving wil het kabinet volledig aan de kritiek van de Commissie tegemoetkomen. Hierbij is aansluiting gezocht bij de zaak Gschwind (HvJEG 14 september 1999 (zaak C-391/97), VN 1999/43.30). Dit heeft geresulteerd in een regeling neergelegd in een aan artikel 1 toegevoegd derde lid. Deze regeling komt er op neer dat als 90% of meer van de gehele nalatenschap in Nederland gelegen is, de erfgenamen en legatarissen ergezamenlijk voor kunnen kiezen de nalatenschap of schenking van een niet-ingezetene te behandelen als één van een ingezetene. Al hetgeen een belanghebbende uit de nalatenschap verkrijgt komt dan onder de Nederlandse successiewet te vallen en wordt belast met het recht van successie waardoor ook de vrijstellingen en alle andere faciliteiten geldend voor het successierecht van toepassing zijn. Een soortgelijke regeling wordt voorgesteld bij schenking.

#### *Artikel IV, onderdeel B (artikel 5 van de Successiewet)*

In § 8.2.4. van het rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving is het voorstel gedaan om ter voorkoming van het ontgaan van het recht van overgang en ook ter wille van de rechtsgelijkheid de grondslag van de belasting uit te breiden tot de certificaatrechten en dergelijke, de aandelen in vast-goedlichamen en de lidmaatschapsrechten als bedoeld in artikel 4 van de WBR. Dit onderdeel van de voorstellen uit het rapport is in dit wetsvoorstel als volgt ingevuld. In artikel 5 is na het vierde lid een nieuw vijfde lid ingevoegd, waarin de verwijzing naar artikel 4 WBR is opgenomen.

Door het van toepassing verklaren van artikel 4 WBR wordt ook de economische eigendom van fictieve onroerende zaken in de heffingsgrondslag betrokken. Om vervolgens ook de economische eigendom van onroerende zaken zelf onder de heffingsgrondslag te brengen, is aan het derde lid, onder b, ten eerste, een zinsnede toegevoegd om dit te bewerkstelligen. Voor de waardering van fictieve onroerende zaken wordt in het nieuw ingevoegde vijfde lid verwezen naar artikel 10 WBR van rechtsverkeer. Indien onroerende zaken die op de balans van een onroerendezaaklichaam staan, door dit lichaam zijn gefinancierd met een door het recht van hypotheek verzekerde geldlening, dient deze schuld in mindering te worden gebracht op de waarde van de fictieve onroerende zaken. Aldus wordt bereikt dat, net als dat voor onroerende zaken die niet tot het vermogen van een onroerendezaaklichaam behoren, de netto waarde van de verkrijging wordt belast. Het zou niet redelijk zijn als een belastingplichtige de hypotheeklast op een onroerende zaak in particulier bezit wel in aftrek zou kunnen brengen, terwijl een aanmerkelijk belanghouder van een onroerendezaaklichaam met daarin dezelfde onroerende zaak dat niet zou kunnen. Daarom is in de slotzin van artikel 5, vijfde lid, bepaald dat artikel 5, vierde lid, onderdeel b, van overeenkomstige toepassing is bij de waardering van een verkrijging van aandelen in een onroerendezaaklichaam. Het nieuwe zesde lid ziet op gevallen waarin een onroerende zaak wordt verkregen waarvan de economische eigendom niet bij de erflater of schenker berustte. Momenteel wordt een dergelijke zaak voor de heffing van het recht van overgang voor de volle waarde in aanmerking genomen en kan bijvoorbeeld een leveringverplichting niet op de waarde van de verkrijging in mindering worden gebracht. Op grond van het voorgestelde zesde lid wordt het feit dat de economische eigendom van de onroerende zaak geen deel uit maakt van de verkrijging als waardedrukkende factor in aanmerking genomen.

*Artikel IV, onderdeel C (artikelen 6 en 7 van de Successiewet)*

Artikel 6 bepaalt dat al wat een in gemeenschap gehuwde geniet ten gevolge van de door de erfgenamen van zijn echtgenoot gedane afstand van de gemeenschap, geacht wordt krachtens erfrecht door het overlijden van zijn echtgenoot te zijn verkregen. De verkrijging waar in dit artikel op wordt gedoeld, is een verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht die zonder deze bepaling niet belast zou worden met successierecht. Aangezien in dit wetsvoorstel wordt voorgesteld verkrijgingen door gehuwden vrij te stellen, heeft dit artikel geen betekenis meer en kan het worden geschrapt.

Gehuwden kunnen ten aanzien van hun vermogen bij huwelijkse voorwaarden een beding opnemen, inhoudende dat bij overlijden van een van hen aan de andere echtgenoot een groter deel dan de helft van de gemeenschappelijke zaken zal verblijven. De verkrijging zal na het overlijden civielrechtelijk moeten worden aangemerkt als een verkrijging ingevolge overeenkomst, zodat heffing van successierecht zonder nadere regeling niet mogelijk is. Artikel 7 bepaalt echter dat hetgeen aan de langstlevende echtgenoot krachtens een dergelijk beding bij huwelijkse voorwaarden bij dat overlijden meer verblijft dan de helft in de gemeenschappelijke goederen of, in geval van een deelgenootschap, meer toekomt dan volgens de wettelijke regeling het geval zou zijn, voor de toepassing van het successierecht, geacht wordt krachtens erfrecht door het overlijden van de eerststervende te zijn verkregen. Aangezien in dit wetsvoorstel wordt voorgesteld verkrijgingen door gehuwden vrij te stellen, heeft artikel 7, net als artikel 6, geen betekenis meer en kan het worden geschrapt.

*Artikel IV, onderdeel D (artikel 8, derde lid onder 1°, en 4° van de Successiewet)*

Artikel 8 bepaalt dat in het geval de erflater bepaalde bezittingen (niet zijnde registergoederen) voorziet van labels met de namen van personen aan wie de betreffende zaken na zijn overlijden zouden moeten worden afgegeven, toch in de nalatenschap worden betrokken. De erflater doet in een dergelijk geval in feite alsof hij deze bezittingen voor die personen houdt. Artikel 8 regelt dat belastingheffing niet kan worden gefrustreerd, omdat het in feite goederen betreft die eigendom van de erflater waren. In het derde lid is een aantal gevallen geregeld waarin de bepalingen van artikel 8 niet toepasselijk zijn. Voor zover hier van belang betreft het de situatie wanneer de overledene ten gevolge van de uitoefening van zijn beroep of bedrijf goederen of bewijsstukken onder zich had voor iemand die niet behoort tot zijn bloed- of aanverwanten tot en met de vierde graad of hun echtgenoten (art. 8, derde lid, ten eerste). Verder kan niet worden belast de verkrijging van goederen die toebehoren aan de echtgenoot van de overledene (art. 8, derde lid, ten vierde).

Deze bepalingen dienen ook te gelden voor ongehuwd samenwonenden die kwalificeren als partner. Daarom worden in deze bepalingen de woorden «echtenoten» en «echtgenoot» vervangen door «partners» resp. «partner».

*Artikel IV, onderdeel E (artikel 10, vijfde lid onder 1°, en artikel 11, vijfde lid onder 2° van de Successiewet)*

In deze bepalingen wordt verwezen naar artikel 24, tweede lid, onderdelen a en b. Nu voor het partnerbegrip artikel 19a is geïntroduceerd en artikel 24, tweede lid, is komen te vervallen, is zowel de verwijzing in de onderhavige bepalingen naar artikel 24 vervallen en is het woord «echtgenoot»

vervangen door «partner». De bepalingen gelden dus nu ook voor ongehuwd samenwonenden die kwalificeren als partner.

*Artikel IV, onderdeel G (artikel 15 van de Successiewet)*

Artikel 15 voorkomt dat geen recht van overgang kan worden geheven doordat een niet in Nederland wonende eigenaar van in Nederland gelegen onroerende zaken in het zicht van zijn overlijden die onroerende zaken onder bezwarende titel in eigendom overdraagt. Na zijn overlijden behoren de onroerende zaken dan niet meer tot de nalatenschap, maar wel hetgeen daarvoor in de plaats is gekomen (meestal geld). Omdat geld geen bezitting is als bedoeld in artikel 5, tweede lid, van de successiewet, zou dan geen recht van overgang meer kunnen worden geheven. De fictiebepaling is alleen toepasselijk indien de onroerende zaken worden overgedragen aan de in artikel 15, eerste lid, genoemde personen. Dit betreft de echtgenoot, een of meer van de erfgenamen, één of meer van de bloed- of aanverwanten tot de vierde graad of door de echtgenoten van de hier genoemde personen. Naar de mening van het kabinet dienen deze bepalingen ook te gelden voor ongehuwd samenwonenden die kwalificeren als partner. Daarom is voorgesteld in dit artikel de term «echtgenoot» te vervangen door «partner».

*Artikel IV, onderdeel H (artikel 19 van de Successiewet)*

Volgens de huidige regelgeving wordt bij ongehuwd samenwonenden het kind uit een eerder huwelijk van de ene partner aanverwant van de andere partner op het moment dat beide partners in het huwelijk treden of een geregistreerd partnerschap aangaan. Omdat in het onderhavige wetsvoorstel wordt voorgesteld ongehuwd samenwonenden zoveel mogelijk gelijk te behandelen met gehuwden en geregistreerde partners, is het kabinet met de werkgroep modernisering successiewetgeving van mening dat als ongehuwd samenwonenden volgens de successiewet als partners worden aangemerkt, kinderen van een der partners ook aanverwanten worden van de andere partner. Om dit te realiseren is aan artikel 19, eerste lid, een onderdeel e toegevoegd, waarin is bepaald dat kinderen van de ene partner gelijk worden gesteld met kinderen die in familierechtelijke betrekking staan tot de andere partner.

Het tweede lid, waarin wordt bepaald wie pleegkind is, is zodanig aangepast dat de ongehuwd samenwonende die voldoet aan de criteria neergelegd in artikel 19a, gelijk wordt behandeld met gehuwden.

*Artikel IV, onderdeel I (artikel 19a van de Successiewet)*

In het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker heeft het kabinet aangegeven dat het gelet op maatschappelijke ontwikkelingen wenselijk is het partnerbegrip in die zin uit te breiden dat ongehuwd samenwonenden sneller dan thans het geval is, in aanmerking kunnen komen voor de faciliteiten die de successiewet aan gehuwden geeft. Ongehuwd samenwonenden worden volgens de huidige regels pas volledig gelijk behandeld met gehuwden en geregistreerde partners als ze langer dan vijf jaar een gemeenschappelijke huishouding hebben gevoerd. Het kabinet kiest voor een partnerbegrip waarbij er voor wat betreft ongehuwd samenwonenden sprake dient te zijn van een samenlevingsvorm die in termen van duurzaamheid en onderlinge zorgplicht naar maatschappelijke opvattingen gelijkwaardig is met het huwelijk en het geregistreerde partnerschap.

In de huidige successiewet zijn talrijke begripsomschrijvingen gespreid over verschillende artikelen opgenomen. Het zou op zich voor de hand

hebben gelegen het partnerbegrip te definiëren ergens aan het begin van de wet. Er is echter voor gekozen het partnerbegrip een eigen plek te geven in een na artikel 19 nieuw in te voegen artikel 19a, waar verwante zaken geregeld worden betreffende bloed- en aanverwantschap, kinderen en pleegkinderen.

In het eerste lid van artikel 19a wordt bepaald wie partner is. Dit is als eerste de niet van tafel en bed gescheiden echtgenoot (onderdeel a). Krachtens artikel 2, zesde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt aan een echtgenoot gelijkgesteld de geregistreerde partner. Als tweede wordt genoemd de ongehuwd samenwonende (onderdeel b). Wil een samenwonende kwalificeren als partner, dient echter wel te zijn voldaan aan een aantal criteria die tot uitdrukking brengen wanneer samenwonenden een vergelijkbare relatie hebben met gehuwden en geregistreerde partners. Hiervan is sprake als na hun 18e jaar gedurende een aaneengesloten periode van ten minste zes maanden direct voorafgaand aan het overlijden onderscheidenlijk twee jaar voorafgaand aan de datum waarop de schenking is gedaan een als duurzaam bedoelde gemeenschappelijke huishouding is gevoerd. Met de termijn van zes maanden wordt aangesloten bij de termijn in de Wet IB 2001. Het kabinet ziet geen aanleiding om voor het successierecht een afwijkende termijn op te nemen. Een extra argument voor een termijn van zes maanden is dat daarmee aangesloten wordt bij de termijnen die ook in verscheidene pensioenregelingen worden gehanteerd. In tegenstelling tot het successierecht, heeft het kabinet enige aarzeling of ook voor het schenkingsrecht deze termijn lang genoeg is. Schenkingen zijn te voorzien en te plannen en het kabinet wenst mogelijk oneigenlijk gebruik te voorkomen. Om deze reden is ten aanzien van schenkingen niet een termijn van zes maanden, maar een termijn van twee jaar opgenomen. Dit betekent dat voor het schenkingsrecht ongehuwd samenwonenden pas na een samenlevingsduur van twee jaar als partners worden aangemerkt.

In het tweede lid wordt de term «gemeenschappelijke huishouding» nader ingevuld. Als eerste blijkt de gemeenschappelijke huishouding uit het feit dat beide partners gedurende zes maanden, onderscheidenlijk twee jaar, in de gemeenschappelijke basisadministratie persoonsgegevens op hetzelfde woonadres ingeschreven staan. Verder is bepaald dat de wederzijdse zorgplicht moet zijn vastgelegd in een notarieel samenlevingscontract.

In het derde lid is bepaald dat voor het partnerschap niet in aanmerking komen samenwonende bloedverwanten in de rechte lijn (onderdeel a). Verder komen samenwonenden die, al hadden ze daarvoor wel kunnen kiezen bij de aangifte inkomstenbelasting, gedurende de laatste vijf jaar voor het jaar van overlijden van de partner onderscheidenlijk de datum waarop de schenking is voldaan, hiervoor niet hebben gekozen, niet in aanmerking voor het partnerschap (onderdeel b). Het kabinet geeft met deze bepaling invulling aan de in het kabinetsstandpunt over de werkgroep Moltmaker ingenomen stelling dat als men er voor kiest onder een bepaalde wet niet als partners te worden aangemerkt, dit dan voor een andere wet ook niet kan. De term «kwalificeren» is ontleend aan de Wet Inkomstenbelasting 2001. Voor de periode waarin de Wet Inkomstenbelasting 1964 nog in de vijfjaarsperiode van toepassing is, wordt met de kwalificatie als partner gelijk gesteld de ongehuwd samenwonende belastingplichtige als bedoeld in artikel 56 van die wet.

Ten slotte bepaalt het vierde lid dat slechts één persoon kan kwalificeren als partner.

Voor de waardering van effecten die aan de AEX zijn genoteerd wordt de waarde in het economische verkeer gesteld op de slotnotering die staat vermeld in de Officiële prijscourant, uitgegeven door AEX- Data Services. Aangezien deze noteringen tevens in de landelijke dagbladen worden gepubliceerd zijn deze noteringen voor een breder publiek kenbaar dan de waarde volgens de prijscourant die op last van onze Minister door ten minste vier makelaars of commissionairs in effecten te Amsterdam worden opgemaakt.

In artikel 21, vierde lid, is een faciliteit opgenomen voor verkrijgingen van de eigen woning door de partner en bloedverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn. Deze woning mag worden gewaardeerd op 60% van de leegwaarde, mits de woning op het tijdstip van de verkrijging aan de erflater en één van de hiervoor genoemde personen tezamen als hoofdverblijf ter beschikking stond. Het kabinet heeft de volgende argumenten waarom deze bepaling kan komen te vervallen.

Indien voor partners een algehele vrijstelling van successierecht geldt, is voor verreweg de meeste van de hier bedoelde verkrijgers de faciliteit overbodig geworden.

In het nieuwe ab intestaat erfrecht verkrijgt de langstlevende echtgenoot de goederen van de nalatenschap en verkrijgen de (andere) erfgenamen slechts een niet opeisbare, bij de huidige rentestand renteloze vordering ten belope van hun erfdeel. Is de langstlevende overleden, dan heeft deze het recht om de bewoning van de eigen woning gedurende een termijn van zes maanden voort te zetten en zijn de erfgenamen verplicht om mee te werken aan de vestiging van een vruchtgebruik ten behoeve van de langstlevende, indien deze daaraan voor zijn verzorging behoefte heeft. De waarde van de niet opeisbare vorderingen, respectievelijk de blote eigendom wordt bepaald met inachtneming van de renteloosheid, respectievelijk het vruchtgebruik. Om daarenboven nog een waardering van 60% van de eigen woning toe te passen is dubbelop. Bovendien ontstaat er dan een verschil tussen de omvang van de civielrechtelijke vordering en de voor de heffing van het successierecht te hanteren waarde.

Een zelfde dubbeltelling treedt op als de erflater het vruchtgebruik van de woning heeft gelegateerd aan de langstlevende c.q. de medebewoner en, zoals thans gebruikelijk is, de waarde van vruchtgebruik en blote eigendom wordt bepaald op een fractie van de tot 60% verminderde waarde van de eigen woning.

Dit laatste spreekt wel heel in het bijzonder ingeval de woning wordt geschonken. Uitgaande van een blijvende bewoning door de schenker en diens partner, zal deze in de regel een vruchtgebruik, een recht van gebruik en bewoning of een huurrecht hebben voorbehouden. Het is dan reëel om schenkingsrecht te heffen over de waarde van de blote eigendom, berekend op basis van de leegwaarde van de woning, met in achtneming van het voorbehouden beperkte recht of huurrecht.

Omdat de waarde in bewoonde staat geen echte waarde is, berust het percentage van 60 op een fictie. Dit is een zeer ruwe benadering, immers bij een nog jonge langstlevende kan de voortgezette bewoning nog heel lang duren, voor een zeer oude bewoner wellicht nog maar kort. Voor wat het percentage van 60 betreft werd destijds een zekere relatie gelegd met de waarde van verhuurde woningen. Tegenwoordig wordt evenwel voor verhuurde woningen veelal een prijs betaald van 80 à 90% van de leegwaarde (naar analogie waarvan ik heb goed gevonden bij het overbrengen van een eigen woning van een onderneming naar privé uit te gaan van 90%<sup>1</sup>).

<sup>1</sup> Zie het antwoord op vragen van het Tweede-Kamerlid Reitsma, Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, Aanhangsel 1946.

Het voorgestelde nieuwe vierde lid van artikel 21 bevat een waarderingsvoorschrift voor ondernemingsvermogen langs de lijnen zoals die zijn

neergelegd in onderdeel 2.3.2.3 van het kabinetsstandpunt inzake het rapport Moltmaker. Deze bepaling maakt deel uit van een samenhangende reeks maatregelen waarmee de faciliteiten voor bedrijfsopvolging vorm zijn gegeven. Deze regeling kan globaal worden verdeeld in twee stappen. De eerste stap betreft de waardering van het ondernemingsvermogen. Dit is geregeld in artikel 21. De maatregelen die ertoe strekken bedrijfsopvolging te faciliteren – de tweede stap – komen daarna pas aan de orde. Deze regelingen zijn neergelegd in andere bepalingen.

In beginsel wordt, in samenhang met artikel 21, vijfde lid, ondernemingsvermogen in aanmerking genomen voor de waarde als samenhangend geheel, op going-concernbasis, waarbij ook overdraagbare goodwill in de waardering wordt betrokken. Indien echter de aldus bepaalde waarde lager is dan de som van de waarde van de afzonderlijke onderdelen van dat ondernemingsvermogen wordt uitgegaan van deze laatste waarde, de liquidatiewaarde.

Bij de waardering op going-concernbasis wordt voor overdracht vatbare goodwill in de waardering betrokken. Dit houdt een wijziging in ten opzichte van de huidige praktijk. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 14 juli 2000, nr. 35 059, BNB 2000/306, geconcludeerd dat de huidige praktijk een ongelijke behandeling veroorzaakt in vergelijking tot ondernemers die hun onderneming drijven in de vorm van een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Bij de waardering van die aandelen komt de goodwill van de onderneming immers wel tot uitdrukking. Met de gewijzigde waarderingsmethodiek wordt aan deze kritiek tegemoetgekomen.

#### *Artikel IV, onderdeel K (artikel 24 van de Successiewet)*

In artikel 24, eerste lid, is bepaald dat in tariefgroep I (5%-27%) vallen:

- de echtgenoot (krachtens artikel 2, zesde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen valt ook de geregistreerde partner hier onder);
- een verkrijger, niet zijnde de echtgenoot, die tot het tijdstip van het overlijden of de schenking samen met de erflater of de schenker na hun 22e jaar gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 5 jaar een gemeenschappelijke huishouding heeft gevoerd (ongehuwd samenwonenden). Het betreft hier zowel tweerelaties als meerrelaties<sup>1</sup>;
- kinderen, waaronder ook geadopteerde kinderen, erkende kinderen, kinderen van de echtgenoot uit een eerder huwelijk van die echtgenoot en pleegkinderen;
- afstammelingen in tweede of verdere graad (de belasting bedraagt het volgens de tabel verschuldigde bedrag vermeerderd met 60% daarvan).

In het eerste lid wordt verwezen naar het tweede lid voor wat betreft de invulling van het begrip «ongehuwd samenwonenden». Aangezien ongehuwd samenwonenden nu onderdeel zijn gaan uitmaken van het partnerbegrip, zoals neergelegd in artikel 19a, dient de tabel hierop te worden aangepast. In tariefgroep I vallen volgens het voorstel:

- partner;
- kinderen;
- afstammelingen in tweede of verdere graad.

Het tweede lid kan komen te vervallen. Omdat in het vierde lid het tarief voor de goede doel-instellingen is geregeld, hier vaak naar verwezen wordt en goede doel-instellingen ook vaak «artikel 24, vierde lid-instellingen» worden genoemd, worden de leden drie en volgende niet hernummerd.

---

<sup>1</sup> In artikel 24, eerste lid, wordt voor de invulling van het begrip «verkrijger» verwezen naar het tweede lid.



Artikel 25 bepaalt dat verkrijgingen krachtens erfrecht door met elkaar gehuwde personen, die niet van tafel en bed zijn gescheiden, voor de berekening van het recht van successie aangemerkt worden als verkrijgingen door één van de echtgenoten, bij verschil in graad door degene van hen, die de erflater het naast verwant is.

Artikel 26 bepaalt dat met elkaar gehuwde personen, die niet van tafel en bed zijn gescheiden, voor de berekening van het recht van schenking als één en dezelfde persoon worden aangemerkt. Het schenkingsrecht wordt alsdan berekend naar de naaste verwantschap tussen de schenker of één van de gehuwde schenkers en de begiftigde of één van de gehuwde begiftigden. Indien schenkingen worden gedaan binnen een jaar vóór het huwelijk van de schenkers of van de begiftigden, wordt het huwelijk geacht reeds ten tijde van die schenkingen te hebben bestaan.

Artikel 27 bepaalt dat indien in een tijdsverloop van twee jaar door dezelfde schenker aan dezelfde begiftigde verschillende schenkingen zijn gedaan, deze aangemerkt worden als deel uitmakende van één schenking ten belope van het gezamenlijk bedrag. Dit is niet van toepassing op schenkingen door ouders aan kinderen.

Artikel 28 bepaalt dat schenkingen, door ouders tezamen of afzonderlijk gedurende een kalenderjaar aan een kind gedaan, aangemerkt worden als één schenking ten belope van het gezamenlijk bedrag.

Artikel 31 bepaalt dat het recht, verschuldigd wegens de afstand van fideï-commissair vermogen door de bezwaarde aan de echtgenoot of een of meer van de bloed- of aanverwanten tot en met de vierde graad van de verwachter of aan de echtgenoot van één van die verwanten, niet minder bedraagt dan het recht, verschuldigd wegens de overgang van dat goed van de bezwaarde op de verwachter krachtens het fideï-commissaire verband.

Aan de artikelen 25 en 26 is een lid toegevoegd met de strekking dat hetgeen in deze artikelen wordt bepaald voor gehuwden, ook geldt voor ongehuwd samenwonenden die partners van elkaar zijn. De wijziging in artikel 31 heeft hetzelfde doel, zij het dat daar het woord «echtgenoot» wordt vervangen door «partner». In de artikelen 27 en 28 wordt het woord «ouders» vervangen door «partners». Hiermee wordt bereikt dat het in de artikelen 27 en 28 bepaalde niet alleen geldt voor de ouders van het kind, maar ook voor de partner van de ouder.

*Artikel IV, onderdeel Q (artikel 31a van de Successiewet)*

Indien in een verkrijging waarde van vermogensbestanddelen is begrepen die op grond van de in onderdeel U voorgestelde artikelen 35b en 35c wordt aangemerkt als te conserveren waarde moet worden bepaald welk deel van de verschuldigde belasting aan die te conserveren waarde wordt toegerekend. Deze laatste belasting wordt geheven bij wege van conserverende aanslag. Deze toerekening geschiedt in het eerste en tweede lid van het voorgestelde artikel 31a. In onderlinge samenhang bewerkstelligen deze bepalingen dat aan de te conserveren waarde de belasting wordt toegerekend die is geheven naar de hoogste van toepassing zijnde tariefschijf of tariefschijven.

In het eerste tot en met derde lid van artikel 35c worden drie soorten te conserveren waarde onderscheiden (zie de toelichting op onderdeel U). Voor deze verschillende soorten te conserveren waarde geldt niet hetzelfde fiscale regime. De belasting die kan worden toegerekend aan de op grond van artikel 35c, eerste en tweede lid, te conserveren waarde kan, als overigens aan de voorwaarden is voldaan, worden verminderd tot nihil. Bovendien kan voor deze belasting op grond van het voorgestelde artikel 25, elfde lid, van de Invorderingswet 1990 renteloos uitstel van

betaling worden verleend (zie de toelichting op artikel VII, onderdeel C.1 en E). De belasting die aan de op grond van artikel 35c, derde lid, te conserveren waarde kan worden toegerekend komt in aanmerking voor rentedragend uitstel op grond van het voorgestelde artikel 25, twaalfde lid, van de Invorderingswet 1990 (zie de toelichting op artikel VII, onderdeel C.1). Het is daarom noodzakelijk de belasting die aan te conserveren waarde waarvoor een verschillend regime geldt afzonderlijk toe te rekenen. Deze toerekening gebeurt op grond van het bepaalde in het derde en vierde lid van artikel 31a.

*Artikel IV, onderdeel R (artikel 32 van de Successiewet)*

In het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker heeft het kabinet aangegeven partners een algehele vrijstelling te willen verlenen voor het successierecht. In 2001 hebben gehuwden en geregistreerde partners een vrijstelling van f 598 149, geregeld in artikel 32, eerste lid, ten vierde, onderdeel a. Indien een verkrijging die vrijstelling te boven gaat, wordt het meerdere belast volgens tariefgroep I. Voor ongehuwd samenwonenden bestaat een bijzondere regeling waardoor zij na verloop van tijd op dezelfde wijze worden behandeld als gehuwden en geregistreerde partners. Kort samengevat komt de regeling hierop neer dat ongehuwd samenwonenden die tot het tijdstip van het overlijden of de schenking, na hun 22e jaar gedurende een aaneengesloten periode van ten minste vijf jaar een gemeenschappelijke huishouding hebben gevoerd, voor hun onderlinge schenkingen of verkrijgingen worden ingedeeld in tariefgroep I. Indien de gezamenlijke huishouding van ongehuwd samenwonenden na beider 22e jaar vijf jaar heeft bestaan, is ook de vrijstelling gelijk aan de vrijstelling voor gehuwden. Voor de vrijstelling voor ongehuwd samenwonenden geldt voor de eerste vijf jaar van de samenwoning een ingroeiregeling. Indien de hiervoor bedoelde gezamenlijke huishouding twee, drie of vier jaren heeft geduurd, bedraagt de vrijstelling f 119 630 (20% van de vrijstelling voor gehuwden), f 179 446 (30% van de vrijstelling voor gehuwden) onderscheidenlijk f 239 261 (40% van de vrijstelling voor gehuwden); artikel 32, eerste lid, ten vierde, onderdeel e.

Om te bewerkstelligen dat de gehele verkrijging door de partner wordt vrijgesteld, is in artikel 32, eerste lid, ten vierde, onderdeel a, het aldaar vermelde bedrag vervangen door de woorden «over de gehele bedrag van de verkrijging» en het woord «echtgenoot» vervangen door «partner». De hierboven beschreven regeling van artikel 32, eerste lid, ten vierde, onderdeel e, kan geheel vervallen, omdat gehuwden en geregistreerde partners enerzijds en ongehuwd samenwonenden anderzijds in artikel 19a onder de gemeenschappelijke noemer «partner» aan elkaar gelijk zijn gesteld.

De wijziging in het eerste lid, onder ten negende, is gemaakt om de aldaar omschreven vrijstelling ook te betrekken op samenwonenden die kwalificeren als partner in de zin van artikel 19a.

Artikel 32, derde lid, bevat een aanvullende regeling op de vrijstelling voor gehuwden van artikel 32, eerste lid, ten vierde, onderdeel a. Omdat die vrijstelling onbeperkt is geworden, heeft de bepaling in het derde lid geen functie meer, zodat dit lid kan komen te vervallen.

*Artikel IV, onderdeel S (artikel 33 van de Successiewet)*

De wijziging in het eerste lid, onder ten twaalfde, is gemaakt om de aldaar omschreven vrijstelling ook te betrekken op samenwonenden die kwalificeren als partner in de zin van artikel 19a.

*Artikel IV, onderdeel T (artikel 35a van de Successiewet)*

In artikel 35a wordt ondermeer verwezen naar artikel 32, derde lid. Deze verwijzing is bedoeld om de bedragen genoemd in artikel 32, derde lid, jaarlijks te laten aanpassen voor inflatie. In verband met het voorstel gehuwden en partners een algehele vrijstelling te verlenen, kan artikel 32, derde lid, komen te vervallen. Derhalve kan ook de verwijzing in artikel 35a worden geschrapt.

*Artikel IV, onderdeel U (artikelen 35b en 35c van de Successiewet)*

In dit onderdeel wordt een nieuw hoofdstuk IIIA voorgesteld met als titel «Bedrijfsopvolging». In dit hoofdstuk wordt aangegeven welke in de verkrijging begrepen vermogensbestanddelen voor de faciliteit bij bedrijfsopvolging in aanmerking komen. De waarde van deze vermogensbestanddelen wordt daarbij aangemerkt als te conserveren waarde (artikel 35b, eerste lid). In het tweede en derde lid van artikel 35b is neergelegd op welke vermogensbestanddelen de faciliteit betrekking heeft. Deze stemmen grotendeels overeen met de vermogensbestanddelen waarop de huidige kwijtscheldingsfaciliteit in de Invorderingswet 1990 ziet (vergeleijk het huidige artikel 26, vierde en twaalfde lid, van de Invorderingswet 1990). Een verschil met de huidige regeling is dat bij de verkrijging van aandelen en winstbewijzen die bij de erflater of schenker tot een aanmerkelijk belang behoorden in het voorstel niet meer als eis geldt dat deze ook bij de verkrijger tot een aanmerkelijk belang gaan behoren. Dit is in overeenstemming met het kabinetsstandpunt ter zake van het rapport Moltmaker.

In het rapport Moltmaker wordt opgemerkt dat ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen eveneens tot het ondernemingsvermogen dienen te worden gerekend zodat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten ook op deze vermogensbestanddelen van toepassing zijn. Bedacht dient te worden dat kort voor publicatie van het rapport de terbeschikkingstellingsregeling door middel van een nota van wijziging ingrijpend gewijzigd werd. De keuze die in het rapport gemaakt is, leidt daarom dan ook tot een aantal complicaties waaraan in het rapport gezien dat korte tijdsbestek geen aandacht is besteed. Ik heb deze suggestie daarom dan ook niet overgenomen. Gezien de achtergrond van de terbeschikkingstellingsregeling, onder andere de versterking van de parallel tussen de fiscale behandeling van de IB-ondernemer en de directeurgrootaandeelhouder, lijkt een toepassing van deze faciliteit op het eerste gezicht niet onlogisch. De ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen liggen immers dicht tegen de ondernemings sfeer aan. Hier ontstaat echter een knelpunt. De terbeschikkingstellingsregeling is niet alleen van toepassing op ondernemers die hun onderneming door middel van een B.V. drijven, maar ook op een veelheid van financiële relaties die strikt genomen minder met de bedrijfsvoering te maken hebben. De tweede pijler onder de terbeschikkingstellingsregeling, het voorkomen van belastingarbitrage tussen de boxen, ziet onder andere op deze groep van financiële verhoudingen. Het onverkort toepassen van de faciliteit op alle vermogensbestanddelen die onder de werking van de terbeschikkingstellingsregeling vallen zou aan de regeling een veel te ruime werking geven. Dit geldt temeer indien sprake is van een terbeschikkingstelling door een met de ondernemer of aanmerkelijkbelanghouder verbonden persoon. In dergelijke verhoudingen treedt de parallel met de ondernemer/natuurlijk persoon minder op de voorgrond. Onverkorte toepassing van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zou tot ongerijmde gevolgen leiden. Daarnaast dient bedacht te worden dat ingeval de faciliteit voor slechts een aantal terbeschikkingstellingssituaties open gesteld zou worden, dit tot zeer complexe wetgeving zou leiden. Overigens geldt de huidige bedrijfsopvolgings-

regeling thans ook niet voor een aantal financiële verhoudingen die nu onder de terbeschikkingstellingsregeling vallen, gedacht kan worden aan geldvorderingen die een directeurgrootaandeelhouder op zijn B.V. heeft. In zoverre is er dus sprake van een continuering van het huidige beleid. Alle argumenten wegende zie ik thans geen aanleiding om het advies uit het rapport Moltmaker te volgen.

In het voorgestelde artikel 35c, eerste tot en met derde lid, wordt bepaald welke deel van de in artikel 35b, tweede lid, bedoelde vermogensbestanddelen, op verzoek van de verkrijger, kunnen worden aangemerkt als te conserveren waarde. Daarmee wordt ook de omvang van de faciliteit vastgelegd.

Het eerste lid van artikel 35c ziet op gevallen waarin de going-concernwaarde van een onderneming lager is dan de liquidatiewaarde. Op grond van het in onderdeel J voorgestelde artikel 21, vierde lid, wordt een dergelijke onderneming in aanmerking genomen voor de liquidatiewaarde. Het eerste lid van artikel 35c staat toe dat een dergelijke onderneming wordt gewaardeerd op going-concernbasis met inachtneming van de verplichting om de onderneming ten minste vijf jaar voort te zetten. Dit zal over het algemeen leiden tot een lagere waarde dan de liquidatiewaarde. Het verschil tussen de op grond van artikel 21, vierde lid, bepaalde (liquidatie)waarde en de op de hiervoor aangegeven wijze bepaalde going-concernwaarde wordt aangemerkt als te conserveren waarde. Op grond van het tweede lid wordt eveneens als te conserveren waarde aangemerkt 30% van de waarde van de in artikel 35b, tweede lid, bedoelde vermogensbestanddelen, nadat die waarde is verminderd met de op grond van het eerste lid te conserveren waarde. De belasting die aan de krachtens het eerste en tweede lid te conserveren waarde op grond van artikel 31a wordt toegerekend komt, voor zover aan de bij of krachtens het voorgestelde artikel 53b gestelde voorwaarden is voldaan, in aanmerking voor vermindering tot nihil op grond van het voorgestelde artikel 53c. Voorgesteld wordt de op grond van het eerste en tweede lid geconserveerde waarde aan te duiden met de term «voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde».

Het derde lid van artikel 35c strekt er toe dat de na aftrek van de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde nog resterende waarde van artikel 35b, tweede lid, bedoelde vermogensbestanddelen op verzoek van de verkrijger eveneens worden aangemerkt als te conserveren waarde. Voor de belasting die hieraan op grond van artikel 31a kan worden toegerekend kan op grond van het voorgestelde artikel 25, dertiende lid, van de Invorderingswet 1990 (zie artikel VII, onderdeel C.1) voor de duur van tien jaren rentedragend uitstel van betaling worden verkregen. De op grond van het artikel 35c, derde lid geconserveerde waarde wordt aangeduid met de term «belaste geconserveerde waarde».

*Artikel IV, onderdelen V, W en X (hoofdstukaanduiding hoofdstuk IV en de artikelen 37 en 53 van de Successiewet)*

Deze wijzigingen houden verband met de invoering van de conserverende aanslag in de Successiewet 1956.

*Artikel IV, onderdeel Y (artikelen 53a, 53b en 53c van de Successiewet)*

De voorgestelde artikelen 53a, 53b en 53c vormen het sluitstuk van de voorgestelde regeling voor bedrijfsopvolging in de Successiewet. Op basis van het voorgestelde hoofdstuk IIIA worden de verschillende componenten van de waarde van ondernemingsvermogen dan wel van bepaalde aandelen en winstbewijzen aangemerkt als te conserveren waarde (zie de toelichting op onderdeel U) en op grond daarvan worden, volgens de toerekeningsregels van artikel 31a (zie onderdeel Q), een

aanslag en een conserverende aanslag opgelegd. De in het onderhavige onderdeel voorgestelde artikelen 53a en 53b zien op gebeurtenissen die aanleiding geven om de te conserveren waarde, en daarmee ook de aanslag en de conserverende aanslag, te herzien. Het voorgestelde artikel 53c ten slotte bepaalt dat de in de conserverende aanslag begrepen belasting ter zake van voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde na een periode van vijf jaren wordt verminderd tot nihil. Hiermee wordt bereikt dat de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde buiten de heffingsgrondslag blijft voor zover aan de voorwaarden van de regeling voor bedrijfsopvolging is voldaan. Op de artikelen 53a, 53b en 53c wordt hierna nader ingegaan.

Het voorgestelde artikel 53a ziet op gevallen waarin op het moment van het opleggen van de aanslag of, eventueel, de conserverende aanslag, de nalatenschap nog niet of slechts partieel is verdeeld en het ondernemingsvermogen of de aandelen e.d. bedoeld in artikel 35b eerst daarna aan een of meer van de erfgenamen worden toegescheiden. In eerste instantie kan aan ieder van de erfgenamen een conserverende aanslag zijn opgelegd betreffende de waarde van het deel van het in de nalatenschap begrepen ondernemingsvermogen of de aandelen waartoe hij, naar rato van zijn aandeel in de nalatenschap gerechtigd was. In artikel 53a wordt bepaald dat indien bij een verkrijger de gerechtigdheid tot de genoemde vermogensbestanddelen toeneemt als gevolg van de verdeling, op verzoek van die verkrijger de aanslag en de conserverende aanslag in overeenstemming worden gebracht met de situatie zoals die na de verdeling van de nalatenschap is ontstaan. Indien voor de verdeling van de nalatenschap geen conserverende aanslag is opgelegd omdat geen verzoek is ingediend als bedoeld in artikel 35c, kan, na de verdeling van de nalatenschap alsnog een conserverende aanslag worden opgelegd. De regeling van artikel 53a vindt slechts toepassing indien de verdeling van de nalatenschap heeft plaatsgevonden binnen twee jaar na het overlijden van de erflater. Indien de verdeling van de nalatenschap leidt tot toename van de gerechtigdheid van één of meer van de erfgenamen tot ondernemingsvermogen dan wel aandelen of winstbewijzen, zal dat gepaard gaan met een afname van die gerechtigdheid bij mede-erfgenamen. De belastingaanslagen die aan de mede-erfgenamen zijn opgelegd zullen dan worden herzien op grond van artikel 53b, evenals de uitstelfaciliteit van artikel 25 van de Invorderingswet 1990.

Een van de voorwaarden voor toepassing van de regeling voor bedrijfsopvolging houdt in dat de verkrijger de onderneming van de erflater of schenker gedurende ten minste vijf jaren voortzet dan wel de verkregen aandelen of winstbewijzen ten minste vijf jaren behoudt. Deze voorwaarde is uitgewerkt in artikel 53b. In dat artikel is bepaald dat indien de verkrijger binnen een periode van vijf jaar na de verkrijging ophoudt winst uit onderneming, of een gedeelte daarvan, te genieten – bijvoorbeeld omdat hij de onderneming vervreemdt – hij hiervan aangifte moet doen. Dit geldt ook indien hij binnen die periode van vijf jaren ophoudt aandeelhouder of winstbewijshouder te zijn. Naar aanleiding hiervan wordt de te conserveren waarde herzien en worden de aanslag en de conserverende aanslag hiermee in overeenstemming gebracht. Bij ministeriële regeling zullen hiervoor nadere regels worden gesteld, onder meer met betrekking tot de inbreng van een persoonlijke onderneming in een rechtspersoon, de uitoefening van koopopties en de juridische fusie. Door de toepassing van artikel 53b zal de belasting die bij wege van conserverende aanslag wordt geheven, worden verlaagd en de belasting die bij wege van «normale» aanslag wordt geheven dienovereenkomstig worden verhoogd. Het gevolg hiervan is een verlaging van het bedrag aan belasting dat op grond van artikel 53c in aanmerking komt voor vermindering tot nihil en een verlaging van het bedrag waarvoor op grond van artikel 25, elfde en twaalfde lid, van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling wordt verleend. De in de genoemde bepalingen opgenomen faciliteiten

hebben immers slechts betrekking op de belasting die is opgenomen in de conserverende aanslag.

Op grond van artikel 53c wordt de in de conserverende aanslag begrepen belasting ter zake van een voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde na een periode van voortzetting van de onderneming of het aandeelhouderschap van vijf jaren, verminderd tot nihil. Daardoor blijft de voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde uiteindelijk buiten de heffingsgrondslag.

#### **Artikel V (Wet op belastingen van rechtsverkeer)**

*Artikel V, onderdelen A en B (artikel 20 en 22 van de WBR)*

Zoals in het algemene deel van deze toelichting is uiteengezet bevat de Wabb een regeling die bewerkstelligt dat de tussenpersoon bij een verzekering thans zijn honorering uitsluitend van de verzekeraar ontvangt. Daarbij sluit aan de belastingplicht van de verzekeraar voor de assurantiebelasting, welke tevens die honorering van de tussenpersoon omvat. Assurantiebelasting is immers verschuldigd over de premie en onder premie verstaat de WBR het totale bedrag dat of de totale waarde van de tegenprestatie die in verband met de verzekering in rekening wordt gebracht. Ingevolge de in het algemene deel genoemde wijziging van de Wabb, welke binnen afzienbare tijd in werking zal treden, kan de tussenpersoon ter zake van zijn werkzaamheden honorering gaan ontvangen van een ander dan de verzekeraar, dus bijvoorbeeld van de verzekerde. Voorzover de tussenpersoon van deze nieuwe honoreringsmogelijkheid gebruik gaat maken wordt de belastingplicht met betrekking tot dat gedeelte als het ware verlegd van de verzekeraar naar die tussenpersoon. Dit is neergelegd in de artikelen 20 en 22 en het nieuwe derde lid van artikel 25. Wat betreft de invulling van de belastingplicht het volgende. Om wetstechnische redenen is ervoor gekozen om in artikel 25 eerst de belastingplicht voor de tussenpersonen vorm te geven en vervolgens voor het overige de belastingplicht te regelen van de verzekeraar, voorzover die in Nederland is gevestigd. Het tijdvak waarover de tussenpersoon assurantiebelasting moet afdragen zal, overeenkomstig de bestaande regelgeving op dit punt, veelal een kwartaal zijn, maar – afhankelijk van de omvang van de te betalen assurantiebelasting – is ook een langer of korter tijdvak mogelijk. Voorzover de tussenpersoon zijn honorering blijft ontvangen van de verzekeraar, blijft de aangifteplicht ongewijzigd volledig op de verzekeraar rusten.

*Artikel V, onderdeel C (artikel 25 van de WBR)*

De verhouding tussen de tussenpersonen, bedoeld in artikel 25, eerste lid, en de tussenpersonen, bedoeld in het voorgestelde derde lid van dat artikel, is als volgt te verduidelijken. Het voorstel brengt geen wijziging in de belastingplicht van de aangewezen tussenpersonen, bedoeld in artikel 25, eerste lid, WBR. Zij blijven belastingplichtig voor het volledige bedrag van de assurantiebelasting, indien zij voldoen aan de in dat lid gestelde voorwaarden. Die voorwaarden hebben betrekking op het innen van de premie, alsmede op de kwalificatie van degene bij wie de verzekering is gesloten of de aansprakelijkheid van de tussenpersoon voor de premie. Daardoor komt bij deze categorie een belastingplicht van de verzekeraar niet aan de orde. Indien zij evenwel niet aan die voorwaarden voldoen of indien een dergelijke aangewezen tussenpersoon niet aanwezig is en evenmin sprake is van een gevolmachtigd agent als bedoeld in de Wabb, is de verzekeraar die in Nederland is gevestigd belastingplichtig voor de assurantiebelasting. Indien deze situatie zich voordoet en de tussenpersoon zijn honorering van een ander dan de verzekeraar ontvangt, is de belastingplicht van de verzekeraar beperkt tot een heffing over de premie



die hij ontvangt en is de tussenpersoon belastingplichtig voor het restant, zijnde de honorering die hij van een ander dan de verzekeraar ontvangt.

Samenloop van belastingplicht van de tussenpersoon, bedoeld in het nieuwe derde lid van artikel 25 met die van de verzekeringstechnische vertegenwoordiger, bedoeld in het tot vijfde lid vernummerde vierde lid is niet mogelijk, omdat eerstgenoemde belastingplicht gerelateerd is aan de verzekeraar die in Nederland is gevestigd, terwijl laatstgenoemde belastingplicht gerelateerd is aan de verzekeraar die juist niet in Nederland is gevestigd.

Samenloop met de fiscaal vertegenwoordiger wordt voorkomen door een tekstaanpassing in het tot zesde lid vernummerde vijfde lid.

*Artikel V, onderdelen D en E (artikel 25a en 28 van de WBR)*

De wijzigingen van de artikelen 25a en 28 betreffen aanpassingen die voortvloeien uit de wijzigingen in artikel 25.

## **Artikel VI (Algemene wet inzake rijksbelastingen)**

*Artikel VI, onderdeel A (artikel 2 AWR)*

De toevoeging «het recht van successie en het recht van schenking» in artikel 2, derde lid, onderdeel e, houdt verband met de introductie van het begrip conserverende aanslag in de Successiewet 1956.

*Artikel VI, onderdeel B (artikel 30f AWR)*

### *Onderdeel B.1*

Door deze wijziging worden bepalingen voor de heffingsrente ook van toepassing op het buitenlandse gezelschap, een belastingplichtige voor de loonbelasting die is geïntroduceerd in het nieuwe loonbelastingregime voor artiesten en beroepsporters.

### *Onderdeel B.2*

In de derde fase van de Economische en Monetaire Unie (EMU) kan ter berekening van de heffingsrente niet langer gebruik worden gemaakt van het monetaire beleidsinstrumentarium van De Nederlandse Bank (DNB). Er is toen voor gekozen het DNB promessedisconto voorlopig te vervangen door de depositorente van de Europese Centrale Bank (ECB). Om de overgang geruisloos te laten verlopen, is in de Wet overgang belastingheffing in euro's een overgangsregeling opgenomen. Deze overgangsregeling houdt in dat gedurende een overgangsperiode (1999 – 2001) de depositorente kan worden verlaagd of verhoogd met een bij ministeriële regeling vastgesteld aantal procentpunten, indien de op 4 januari 1999 geldende depositorente hoger respectievelijk lager was dan het op 31 december 1998 geldende promessedisconto. Bij de Regeling ophoging depositorente is bepaald dat gedurende de overgangsperiode de depositorente geldt met een opslag van 1,25 procentpunt. Nu deze overgangsperiode op 31 december 2001 eindigt, is bezien of de ECB depositorente ook daarna kan worden gebezigd als vervanger van het DNB promessedisconto. Dit blijkt niet het geval.

Voorgesteld wordt voor de berekening van de heffingsrente niet langer aan te sluiten bij de depositorente van de ECB, maar bij de door de ECB voor basisfinancieringstransacties toegepaste interestvoet (ook wel tendertarief genoemd). Gebleken is dat dit tendertarief beter aansluit bij het in het verleden gehanteerde promessedisconto van DNB. In de eerste plaats lag de hoogte van het tendertarief op het moment van omschakeling naar het instrumentarium van de ECB dichter bij het tarief van het promessedisconto dan de hoogte van de depositorente. In de tweede

plaats is de in 1998 gemaakte veronderstelling dat de ECB depositorente weinig zou afwijken van het promessedisconto niet juist gebleken. Ten derde heeft de ECB depositorente binnen het instrumentarium van de ECB een andere rol dan het promessedisconto had binnen het instrumentarium van DNB. Qua karakter stemt het ECB tendertarief beter overeen met het DNB promessedisconto: het ECB tendertarief is het bodemtarief voor banken onderling en voor de geldmarkt in het algemeen. De tweede voorgestelde wijziging van artikel 30f, vijfde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen betreft een technische aanpassing en houdt verband met de fusie van de effectenbeurzen van Amsterdam, Brussel en Parijs. Deze fusie heeft tot gevolg dat de effectenbeurs te Amsterdam nu Euronext effectenbeurs te Amsterdam heet.

## **Artikel VII (Invorderingswet 1990)**

### *Artikel VII, onderdeel A (artikel 2 Invorderingswet 1990)*

#### *Onderdeel A.1*

Door deze wijziging wordt de definitiebepaling van artikel 2, eerste lid, onderdeel I, aangevuld met het in het artiesten- en beroepssportersregime voor de loonbelasting ingevoerde begrip «buitenlands gezelschap».

#### *Onderdeel A.2*

De toevoeging «het recht van successie en het recht van schenking» in artikel 2, eerste lid, onderdeel m, houdt verband met de introductie van het begrip conserverende aanslag in de Successiewet 1956.

### *Artikel VII, onderdeel B (artikel 24 Invorderingswet 1990)*

Met deze wijziging wordt bereikt dat gedurende het uitstel van betaling ter zake van de conserverende belastingaanslagen in de rechten van successie of schenking met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en de conserverende belastingaanslagen betreffende de bij staking door overlijden verschuldigde inkomstenbelasting (artikel 25, elfde tot en met dertiende en zeventiende lid, van de Invorderingswet 1990) verrekening niet mogelijk is, tenzij de belastingschuldige dit verzoekt.

### *Artikel VII, onderdeel C (artikel 25 Invorderingswet 1990)*

#### *Onderdeel C.1*

Het nieuwe elfde lid van artikel 25 hangt samen met de gewijzigde vormgeving van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Op grond van het voorgestelde artikel 31a van de Successiewet 1956 in verbinding met artikel 35c, eerste en tweede lid, wordt voor een eventueel verschil tussen een hogere liquidatiewaarde en de going-concernwaarde een conserverende belastingaanslag in het successie- of schenkingsrecht opgelegd. In een dergelijke aanslag wordt ook het successierecht begrepen voor de afwaardering van 30% die ter facilitering van bedrijfsopvolging wordt toegepast op ondernemingsvermogen en de tot een aanmerkelijk belang behoord hebbende aandelen en winstbewijzen. Indien aan de voortzettingseisen wordt voldaan, wordt een dergelijke conserverende aanslag ter zake van voorwaardelijk onbelaste geconserveerde waarde na het verstrijken van de in artikel 53b van de Successiewet 1956 genoemde termijn van vijf jaar verminderd tot nihil. Op grond van het nieuwe elfde lid van artikel 25 kan renteloos uitstel van betaling worden verleend voor de duur van vijf jaar voor belastingaanslagen betreffende de rechten van successie of schenking ter zake van voorwaardelijk onbelast geconserveerde waarden. In samenhang met de gewijzigde bepalingen in de Successiewet 1956 is daarmee op hoofdlijnen sprake van een voortzetting van de bestaande faciliteiten in de waardering van tot een verkrijging behorend

ondernemingsvermogen of aanmerkelijk belang onderscheidenlijk de kwijtscheldingsregeling in artikel 26, vijfde lid, onderdeel a, ten derde, van de Invorderingswet 1990.

Het nieuwe twaalfde lid van artikel 25 betreft eveneens een bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Deze bestaat er uit dat op verzoek van de belasting-schuldige rentedragend uitstel van betaling kan worden verleend voor de duur van tien jaar voor conserverende belastingaanslagen betreffende de rechten van successie of schenking ter zake van een verkrijging die bestaat uit ondernemingsvermogen als bedoeld in artikel 35c, derde lid, van de Successiewet 1956 (de zgn. belaste geconserveerde waarde). Ingevolge het nieuwe dertiende lid van artikel 25 kan rentedragend uitstel van betaling worden verleend – eveneens voor de duur van tien jaar – voor belastingaanslagen in de rechten van successie of schenking die kunnen worden toegerekend aan een overbedelingsvordering die de belastingschuldige heeft verkregen op de medeverkrijger(s) die de onderneming van de erflater of de schenker voortzetten. Deze faciliteit is bedoeld om te voorkomen dat de continuïteit van een onderneming in gevaar zou komen doordat op korte termijn liquiditeiten aan de onderneming dienen te worden onttrokken om de successie- of schenkingsrechten te kunnen voldoen.

Ten opzichte van de thans geldende vergelijkbare regeling in de Invorderingswet 1990 is sprake van een aantal wijzigingen. Deze wijzigingen zijn inhoudelijk nagenoeg ongewijzigd overgenomen uit de voorstellen die de werkgroep Moltmaker daaromtrent in haar rapport heeft gedaan. Eén van de wijzigingen bestaat eruit dat met betrekking tot het nieuwe twaalfde en dertiende lid voortaan rentedragend in plaats van renteloos uitstel wordt verleend. Deze verzwaring is, aldus de werkgroep Moltmaker, nodig om te voorkomen dat de faciliteit wordt gebruikt in gevallen waarin dit niet noodzakelijk is. Tegenover deze verzwaring staan twee versoepelingen. In de eerste plaats zal niet langer sprake zijn van een gespreide betaling in tien jaarlijkse termijnen maar van uitstel gedurende een bepaalde periode. In de tweede plaats wordt het uitstel – anders dan in de huidige regeling – niet beperkt door de aanwezigheid van overig vermogen in de verkrijging.

#### *Onderdeel C.2*

Het nieuwe zeventiende lid van artikel 25 regelt dat voor de duur van tien jaar renteloos uitstel van betaling kan worden verleend voor conserverende belastingaanslagen in de inkomstenbelasting betreffende de inkomstenbelasting die kan worden toegerekend aan winst die wordt gerealiseerd bij overlijden van de ondernemer of een medegerechtigde als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Het uitstel wordt verleend zonder dat invorderingsrente in rekening zal worden gebracht. Deze nieuwe faciliteit hangt samen met het vervallen zijn van het zogenoemde overlijdenstarief (20%) in het kader van de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001.

#### *Artikel VII, onderdeel D (artikel 26 Invorderingswet 1990)*

De wijzigingen in artikel 26 vormen een onderdeel van het voorstel om de kern van de faciliteit voor bedrijfsopvolging in het successie- en schenkingsrecht op te nemen in de Successiewet 1956. In artikel 26, vierde tot en met elfde lid, is thans een kwijtscheldingsregeling opgenomen voor successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging. Hiervoor in de plaats treedt de in artikel VI voorgestelde regeling in de Successiewet 1956, zodat de genoemde leden van artikel 26 kunnen vervallen.

*Artikel VII, onderdeel E (artikel 28 Invorderingswet 1990)*

De wijziging van artikel 28, tweede lid, bewerkstelligt dat het uitstel van betaling, bedoeld in artikel 25, zeventiende lid, van de Invorderingswet 1990, ter zake van de verschuldigde inkomstenbelasting wegens staking door overlijden renteloos uitstel wordt verleend.

*Artikel VII, onderdeel F (artikel 29 Invorderingswet 1990)*

De wijziging van artikel 29 houdt verband met het koppelen van de invorderingsrente aan de door de ECB voor basisfinancieringstransacties toegepaste interestvoet in plaats van aan de depositorente. Zie voor de toelichting op deze wijziging de toelichting bij artikel VI, onderdeel B.2.

*Artikel VII, onderdeel G (artikel 37 Invorderingswet 1990)*

Door deze wijziging wordt de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de van buitenlandse artiesten en beroepssporters in te houden loonbelasting uitgebreid tot de van buitenlandse gezelschappen in te houden loonbelasting. Op deze wijze wordt aangesloten bij het nieuwe loonbelastingregime voor artiesten en beroepssporters, waarin het buitenlandse gezelschap als belastingplichtige voor de loonbelasting is geïntroduceerd.

*Artikel VII, onderdeel H (artikel 38 Invorderingswet 1990)*

Door deze wijziging van artikel 38 gaat de hoofdelijke aansprakelijkheid die een werknemer heeft voor ten onrechte niet van hem ingehouden loonbelasting ook gelden voor de leden van een buitenlands gezelschap alsmede het gezelschap zelf. Hierdoor wordt aangesloten bij het nieuwe loonbelastingregime voor artiesten en beroepssporters, waarin het buitenlandse gezelschap als belastingplichtige voor de loonbelasting is geïntroduceerd.

*Artikel VII, onderdelen I en J (artikelen 42c en 50 Invorderingswet 1990)*

*Algemeen*

In het algemene gedeelte van deze memorie is ingegaan op de achtergrond van het nieuwe artikel 42c van de Invorderingswet 1990. Zoals daar is aangegeven staat de belastingdienst in een aantal gevallen juridisch machteloos bij de afhandeling van geconstateerde BTW-carrouselfraudezaken.

Onder bepaalde omstandigheden is er bij dergelijke zaken in beginsel een actie uit onrechtmatige daad tegen de afnemer of leverancier mogelijk. De voorwaarden daarvoor en de daarbij behorende stelplicht en bewijslast voor de belastingdienst betekenen echter dat succes niet vanzelfsprekend is en dat dit middel derhalve te ongewis is om volledig op te vertrouwen. Doordat in de voorgestelde regeling onder bepaalde omstandigheden een vermoeden van wetenschap wordt geïntroduceerd, wordt de bewijslast van de belastingdienst verlicht ten opzichte van die welke geldt bij de onrechtmatige daad terwijl daarnaast de kring van aansprakelijken wijder wordt getrokken omdat eigen profijt, anders dan bij de onrechtmatige daad, geen voorwaarde is om tot aansprakelijkheid te komen. Overigens zal de actie uit onrechtmatige daad, ook na de totstandkoming van de voorgestelde regeling, een wapen blijven bij de bestrijding van deze vorm van belastingfraude. In de praktijk zullen beide vormen van aansprakelijkheid complementair werken ten opzichte van elkaar en het is aan de belastingdienst de keuze te maken welk middel de meeste kans op succes biedt. Ook in vergelijkbare gevallen waarbij een actie uit onrechtmatige daad mogelijk zou zijn, heeft de wetgever ervoor gekozen specifieke wettelijke maatregelen te treffen. Het is in het kader van de bestrijding van

de carrouselfraude daarom van belang dat de bestaande en door de belastingdienst voortdurend uit te bouwen aanpak in de uitvoeringssfeer wordt versterkt met een flankerende, wettelijke voorziening waarvan ook de nodige preventieve impulsen zullen uitgaan.

De opzet van het nieuwe artikel 42c van de Invorderingswet 1990 is op hoofdlijnen als volgt te omschrijven.

De hoofdregel is dat een ondernemer, en elke volgende ondernemer in de desbetreffende handelsketen, aan wie een levering wordt verricht van bij ministeriële regeling aan te wijzen «risico»-goederen, hoofdelijk aansprakelijk is voor de ter zake van die levering verschuldigde omzetbelasting die niet wordt voldaan door een «ploffende» leverancier in de keten. Dit geldt ook voor ondernemers in de keten die leveringen verrichten aan de «ploffende» ondernemer of die daaraan voorafgaande leveringen verrichten; soms zijn dergelijke ondernemers namelijk de organisator van de carrouselopzet en is de «ploffer» een stroman die het voordeel wegsluit naar de organisator. De regeling is ook van toepassing op ondernemers die tezamen met de contracterende ondernemer in de handelsketen een zodanige eenheid vormen dat zij (alleen) voor de heffing van de omzetbelasting zijn of werden aangemerkt als één ondernemer, een zogenaemde fiscale eenheid voor de omzetbelasting.

Voorwaarde is wel dat de aansprakelijk gestelde wist of behoorde te weten dat die verschuldigde belasting niet of niet volledig zou worden voldaan. Het gaat hierbij om gevallen waarin de (afnemende) ondernemer weet of behoort te weten wat er gaande is en daaraan meewerkt, ook als hij daar – bijvoorbeeld als tussengeschoven ondernemer – zelf geen profijt bij heeft. Het is aan de belastingdienst om aan te tonen dat de desbetreffende ondernemer die wetenschap had of behoorde te hebben. Deze bewijslast voor de belastingdienst komt op het toch al niet eenvoudige, nauwgezette, werk van het opsporen en ontrafelen van de desbetreffende carrouselfraude. Zonder het aantonen van die wetenschap kan er geen aansprakelijkheid zijn. Dit geeft aan dat bonafide ondernemers niet te vrezen hebben van deze nieuw voorgestelde regeling.

Profijtsituaties doen zich voor als het «voordeel» van het ten onrechte en opzettelijk niet voldoen van de verschuldigde omzetbelasting direct of indirect wordt weggesluisd naar een andere ondernemer of in de keten wordt doorgegeven en in de vorm van lage inkooprijzen neerslaat bij een afnemende ondernemer. Wanneer «risico»goederen – dat wil zeggen de bij ministeriële regeling aangewezen goederen – worden aangeboden voor een prijs die lager is dan de normale marktprijs voor die goederen op dat moment (of lager is dan wat de leverancier of zijn voorgaande leveranciers daarvoor hebben betaald), moet de in een risicosector handelende ondernemer er rekening mee houden dat deze aangeboden prijs alleen mogelijk is doordat verplichtingen jegens de fiscus niet zijn of zullen worden nagekomen. Gelet op de vorengenoemde niet eenvoudige opsporingswerkzaamheden en de stelplicht en bewijslast voor de belastingdienst is het niet onredelijk in de wet vast te leggen dat in dergelijke profijtsituaties aansprakelijk gestelde ondernemers die in deze risico-goederen handelen, geacht worden te hebben geweten dat in de handelsketen van die goederen niet is of zal worden voldaan aan verplichtingen ter zake van de omzetbelasting. Daarbij is wel voorzien in een disculpatiemogelijkheid.

Zoals eerder is gesteld is de nieuw voorgestelde regeling zoveel mogelijk toegesneden op de BTW-carrouselfraude maar heeft deze wel een bredere werking. De regeling zal ook toepassing kunnen vinden – althans voorzover het leveringen betreft van aangewezen goederen – in situaties die niet zozeer een carrouselpatroon kennen maar meer het karakter van enkelvoudige afdrachtfraude hebben: het opzettelijk – bijvoorbeeld in het zicht van faillissement – niet voldoen van verschuldigde omzetbelasting

en goederen snel leveren aan een andere ondernemer die daarvan, al dan niet met het trekken van profijt, wist of kon weten. Ook in deze situaties – die uiteraard ook dezelfde bewijslast van de belastingdienst vergen – kan er sprake zijn van het willens en wetens meewerken aan of profiteren van misbruik van de BTW-systematiek. Ik acht ook dan een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de afnemende ondernemer gerechtvaardigd. Ook hier hebben bonafide ondernemers niets te vrezen en is de aansprakelijkheid beperkt tot de BTW ter zake van bij ministeriële regeling aangewezen goederen. Met name tijdens de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen, faillissement en surséance van betaling doen zich echter situaties voor waarbij ik een hoofdelijke aansprakelijkheid van de afnemer – of in incidenteel voorkomend geval de leverancier – van de ondernemer te aanzien van wie de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is, de failliet of de sursiet niet gerechtvaardigd acht. Daarbij moet worden gedacht aan de situatie dat de curator of bewindvoerder goederen levert terwijl de kans reëel is dat de daarover verschuldigde BTW niet kan worden voldaan. Een zelfde situatie kan zich voordoen bij leveringen tijdens de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen, faillissement of surséance van betaling door een pandhouder krachtens een op de goederen gevestigd pandrecht. Afnemers worden geacht zich bewust te zijn van de mogelijkheid dat de verschuldigde BTW van de tot de (failliete) boedel behorende goederen niet zal worden voldaan. Deze wetenschap in dergelijke op zichzelf bonafide situaties, waarbij het niet voldoen van de BTW niet kan worden gerelateerd aan misbruik maar veeleer verband houdt met de toepassing van het faillissements- en executierecht, dient naar mijn mening niet tot aansprakelijkheid te leiden. Daarom wordt voorgesteld de regeling buiten toepassing te laten voorzover het BTW betreft ter zake van leveringen die tijdens de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen, faillissement of surséance van betaling worden verricht.

De hier geïntroduceerde aansprakelijkheid is, anders dan bijvoorbeeld de keten- en inlenersaansprakelijkheid in de Invorderingswet 1990, een schuldaansprakelijkheid. Omdat een dergelijke aansprakelijkheid nu juist is gebaseerd op verwijtbaarheid van de aansprakelijke derde past het niet om bepaalde vrijwaringsmogelijkheden aan te bieden. Uiteraard wordt echter in de nieuw voorgestelde regeling niet voorbijgegaan aan waarborgen voor de aansprakelijk gestelde ondernemer. Daarbij is voorzien in een redelijke verdeling van de bewijslast en in een disculpatiemogelijkheid voor deze ondernemer. Bij profijtsituaties – waarbij het wettelijke vermoeden van het tweede lid van toepassing is – is de aansprakelijk gestelde ondernemer niet aansprakelijk als hij aannemelijk maakt dat het door hem behaalde voordeel geen verband houdt met het niet voldoen van omzetbelasting door een andere ondernemer in de handelsketen. Bij een lage inkoopprijs zou de ondernemer aannemelijk kunnen maken dat deze tot stand is gekomen op basis van de marktprijsontwikkeling voor die goederen op het moment van zijn aankoop, en niet omdat een (voorgaande) leverancier in de keten zijn BTW-verplichtingen niet heeft voldaan. Daarbij kan gedacht worden aan het aannemelijk maken dat sprake was van bijvoorbeeld kwantumkortingen, dumprijzen of prijsverlagingen als gevolg van ontwikkelingen op het gebied van de mode of van vernieuwde technologie.

Carrousel fraude doet zich vaak voor met gemakkelijk te vervoeren goederen met een relatief hoge waarde. Algemeen bekende voorbeelden uit de praktijk zijn computers en computeronderdelen en mobiele telefoons. Gebleken is dat de organisatoren van de fraudecarrouzels redelijk snel omschakelen naar de handel in andere goederen als de grond te heet onder de voeten wordt omdat de belastingdienst zich concentreert op transacties in bepaalde goederen. Om adequaat en snel te kunnen reageren op dit omschakelen wordt in het onderhavige voorstel voorge-



steld de desbetreffende goederen bij ministeriële regeling aan te wijzen. Hoewel de belastingdienst beschikt over een overzicht van goederen die in aanmerking kunnen komen voor een dergelijke aanwijzing, zal pas als het onderhavige voorstel tot wet is verheven, aan de hand van de dan meest actuele inzichten bij de publicatie van de ministeriële regeling bekend worden gemaakt welke goederen worden aangewezen. Wellicht ten overvloede merk ik hierbij op dat een eventuele aansprakelijkheid slechts ontstaat met betrekking tot leveringen van goederen die zijn verricht nadat die goederen zijn aangewezen.

#### *Artikel 42c Invorderingswet 1990*

Het eerste lid van het nieuwe artikel 42c van de Invorderingswet 1990 voorziet in de eerste plaats in een aansprakelijkheidsbepaling voor de omzetbelasting van ondernemers die leveringen van bepaalde categorieën goederen afnemen als de desbetreffende ondernemer wist of behoorde te weten dat de omzetbelasting die ter zake van de levering van die goederen verschuldigd is door zijn leverancier van die goederen niet of niet volledig is of zal worden voldaan. De formulering van het eerste lid strekt zich overigens ook uit naar situaties waarin er niet één maar twee of meer «ploffers» in de handelsketen blijken te zijn en dus meer dan één keer de omzetbelasting niet wordt afgedragen. In dat geval kan een ondernemer in de keten aansprakelijk worden gesteld – uiteraard alleen onder de voorwaarden van het voorgestelde artikel 42c – voor de omzetbelastingsschuld van alle betrokken «ploffers».

Gelet op de aard van BTW-carrousel fraude volstaat het niet alleen de afnemer van de zogenoemde ploffer hoofdelijk aansprakelijk te kunnen stellen. Vanwege manipulatiemogelijkheden door de carouselorganisator – bijvoorbeeld door het tussenschuiven van ondernemingen in de keten, al dan niet met de vooropgezette bedoeling ook deze te laten «ploffen» – is het in verband met de effectiviteit van de maatregel, ook met het oog op de preventieve werking daarvan, van belang de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de niet afgedragen omzetbelasting door te trekken naar alle ondernemers die bij de carouselketen betrokken zijn; alle schakels in de keten.

De tweede volzin, onderdelen a en b, van het eerste lid strekken er daarom toe een aansprakelijkheid te creëren voor alle ondernemers die in de handelsketen opereren, alle ondernemers die op de levering door de «ploffer» volgende leveringen van de goederen verrichten, maar ook de ondernemers die in de keten handelen voorafgaande aan de ondernemer die niet voldoet aan zijn verplichtingen ter zake van de omzetbelasting. Zoals is aangegeven, kan het bij een carousel fraudeketen voorkomen dat zo'n (voorgaande) ondernemer leveringen verricht met de opzet of wetenschap dat in het vervolg van de keten niet wordt of zal worden voldaan aan de BTW-verplichtingen.

In onderdeel a is er daarbij wel in voorzien dat de ondernemer die in de keten handelt voor de «ploffer» slechts aansprakelijk kan worden gesteld als hij leveringen van goederen heeft verricht nadat die goederen bij ministeriële regeling als risico-goederen zijn aangewezen. Aldus wordt ook in deze gevallen materiële terugwerkende kracht voorkomen. Daarnaast voorziet de formulering van de tweede volzin in onderdeel c in een aansprakelijkheid voor ondernemers die voor de toepassing van de omzetbelasting deel uitmaken van een fiscale eenheid. Het gaat hierbij om natuurlijke personen of rechtspersonen die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen en op grond daarvan ingevolge artikel 7, vierde lid, van de Wet OB voor de heffing van die belasting zijn aangemerkt als één ondernemer. Ingeval een op grond van het nieuwe artikel 42c aansprakelijk te stellen ondernemer deel uitmaakt van zo'n fiscale eenheid, strekt de aansprakelijkheid zich ook uit naar de andere ondernemers waarmee hij die eenheid vormt.

Het gaat hierbij om een fiscale eenheid die alleen voor de toepassing van de omzetbelasting bestaat, civielrechtelijk bestaat deze eenheid niet. De levering van goederen waarvan in de eerste volzin van het eerste lid sprake is, kan civielrechtelijk niet aan de fiscale eenheid zijn verricht, maar alleen aan een natuurlijk persoon of een rechtspersoon die deel uitmaakt van de fiscale eenheid. Met «ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968» in die eerste volzin, wordt derhalve bedoeld op een als zodanig te beschouwen natuurlijke persoon of rechtspersoon die of zelfstandig opereert of als participant in een fiscale eenheid (voor de omzetbelasting) in civielrechtelijke zin zelfstandig leveringen verricht of afneemt.

Gelet op de onderlinge verwevenheid en de mogelijkheid dat participanten aan zo'n fiscale eenheid «onder één hoedje spelen», is het gerechtvaardigd de aansprakelijkheid van de contracterende participant door te trekken naar de andere participanten. De aansprakelijkheid van die andere ondernemers is uiteraard alleen mogelijk onder dezelfde voorwaarden die gelden voor de andere situaties van aansprakelijkheid op grond van het eerste lid: zij wisten of behoorden te weten dat in de keten, waarbij hun partner in de fiscale eenheid met een transactie is betrokken, geen omzetbelasting is of wordt voldaan. Ook is het tweede lid van artikel 42c en de daarin opgenomen disculpatiemogelijkheid op hen van toepassing.

De in artikel 42c, eerste lid, tweede volzin, onderdelen a en b, genoemde leveringen kunnen in aanmerking worden genomen ongeacht het BTW-regime dat op deze leveringen van toepassing is of is geweest. Het hoeft daarbij ook niet om een met BTW belaste levering te gaan. Mede vanwege het veelal internationale karakter van BTW-carrouselfraude sluit de formulering van het eerste lid, ook die van de onderdelen a en b, niet uit dat tot aansprakelijkheid van niet-ingezetenen kan worden gekomen. Op grond van de Wet OB is een ondernemer «ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent», ongeacht of deze een ingezetene is dan wel hier te lande een zogenoemde vaste inrichting heeft, derhalve ongeacht diens nationaliteit of diens vestigingsplaats of -land. De hoofdelijke aansprakelijkheid strekt zich – onder de voorwaarde van «weten of behoren te weten» – derhalve uit naar een ieder waarop deze omschrijving van toepassing is en die deel uitmaakt van een (grensoverschrijdende) keten van transacties waarin één of meer keer in Nederland verschuldigde BTW niet wordt afgedragen. Het is daarbij niet van belang welk BTW-regime op die transacties van toepassing is.

Het tweede lid van het nieuwe artikel 42c bevat in aanvulling op het eerste lid het wettelijke vermoeden dat de aansprakelijk gestelde ondernemer geacht wordt de in het eerste lid bedoelde wetenschap te hebben, indien hij voordeel heeft gehad bij het niet voldoen van omzetbelasting door zijn handelspartner of door een andere ondernemer in de handelsketen. Achtergrond hiervan is een redelijke verdeling van de bewijslast. Als er in de situaties waarop het onderhavige voorstel ziet, bij een ondernemer in de keten voordeel is ontstaan door het niet voldoen van omzetbelasting door een andere partij in de keten, wordt hij geacht daarvan te hebben geweten. De belastingdienst hoeft dan niet meer de wetenschap aan te tonen, maar kan in dat geval volstaan met het aantonen dat voordeel is behaald. Het begrip «voordeel» is in dit verband een ruim begrip. Een ondernemer heeft bijvoorbeeld voordeel behaald als hij goederen kan inkopen tegen een ongebruikelijk lage marktprijs – mogelijk gemaakt omdat de leverancier de door hem verschuldigde BTW niet afdraagt – waardoor de ondernemer een hogere dan gebruikelijke winstmarge kan realiseren of zijn omzet en marktpositie kan verhogen of verbeteren door het hanteren van lage afzetprijzen. Er is ook sprake van voordeel als de als gevolg van het niet afdragen van BTW ontstane «winst» van de «ploffer» ondershands wordt verdeeld onder de deelnemers aan de handelsketen.

In de tweede volzin van het tweede lid wordt het wettelijke vermoeden van de eerste volzin nader ingevuld voor de veel voorkomende situatie dat een ondernemer in de handelsketen profiteert van de carrouselfraude omdat de goederen aan hem voor een te lage prijs worden geleverd. Het is in dat geval de opzet van de carrouselfraude dat de «winst» van het niet voldoen van BTW bij hem neerslaat in de vorm van lage inkooprijzen. Op grond van genoemde volzin wordt de ondernemer in ieder geval geacht voordeel te hebben behaald door het niet of niet volledig voldoen van de omzetbelasting door een ander als hij de goederen tegen een te lage inkooprijzen heeft verkregen. Dan krijgt het wettelijke vermoeden van de eerste volzin volledige werking en wordt de ondernemer geacht de in het eerste lid van artikel 42c bedoelde wetenschap te hebben. Het vorenstaande geldt ook in situaties waarin een ondernemer die deel uitmaakt van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting een (civielrechtelijke) – voor de omzetbelasting onbelaste interne – levering tegen een te lage prijs verricht aan een andere ondernemer die deel uitmaakt van die fiscale eenheid.

De begrippen «vergoeding» en «vrije mededinging» zijn ontleend aan artikel 8 van de Wet OB. Bij «een bedrag dat bij vrije mededinging zou moeten worden betaald» gaat het om een geobjectiveerde marktwaarde van de desbetreffende goederen op het tijdstip van de levering, rekening houdend met de handelsfase waarin de zelfstandige afnemer handelt. Gewezen zij nog op de situatie waarin sprake is van een levering AB gevolgd door een levering BC. In dit geval rijst de vraag of de inkooprijzen van A vergeleken moet worden met de tussen A en B overeengekomen prijs dan wel met die tussen B en C. Bij de toepassing van het wettelijk vermoeden is het wenselijk om de tussen B en C overeengekomen prijs ook te kunnen vergelijken met de inkooprijzen van A. Daarom is de tweede volzin zo geformuleerd dat bij dergelijke opeenvolgende leveringen de overeengekomen prijs kan worden vergeleken met iedere eerder in de keten tot stand gekomen inkooprijzen.

Bij de regeling van het wettelijke vermoeden in het tweede lid van het voorgestelde artikel 42c is voorzien in de weerlegbaarheid van dat vermoeden. Er is geen wettelijk vermoeden als de ondernemer aannemelijk maakt dat het behalen van voordeel niet voortvloeit uit, of geen verband houdt met, het niet voldaan zijn van omzetbelasting door een partij in de keten. Ingeval hij voordeel heeft behaald omdat hij goederen tegen een (te) lage prijs heeft ingekocht, kan hij aannemelijk maken dat deze lage prijs geen verband houdt met het niet voldaan zijn van omzetbelasting. Zoals is aangegeven, zijn er verschillende situaties denkbaar waarin de actuele marktprijs lager is dan de oorspronkelijke marktprijs c.q. de inkooprijzen van voorgangers in de handelsketen. In dat geval is er uiteraard geen sprake van het behalen van voordeel door afdrachtfraude.

Het derde lid van het nieuwe artikel 42c strekt ertoe het artikel niet van toepassing te laten zijn in de bonafide situaties waarin – als een onderneming in surséance van betaling of in faillissement verkeert dan wel de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is – een andere ondernemer handelt in de wetenschap dat de BTW ter zake van leveringen verricht vanuit de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen, de surséance van betaling of het faillissement niet of niet volledig zal worden voldaan. Het gaat daarbij om leveringen tijdens de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen, de surséance van betaling of het faillissement verricht door de in deze staat verkerende ondernemer, of door diens daartoe aangestelde bewindvoerder of curator. Ook vallen hieronder leveringen – tijdens de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen, de surséance van betaling of het faillissement – die de verkoop betreffen door een pandhouder op grond van een op goederen van desbetreffende ondernemer gevestigd pandrecht. Het maakt daarbij niet uit of

voor de toepassing van de omzetbelasting wordt uitgegaan van een levering in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel a (een levering van de schuldenaar aan de afnemer), of van artikel 3, vierde of vijfde lid (een levering van de schuldenaar aan de pandhouder gevolgd door een levering van de pandhouder aan de afnemer), van de Wet OB.

*Artikel 50, eerste lid, Invorderingswet 1990*

Door het opnemen van het nieuwe artikel 42c in artikel 50, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 heeft degene die op de voet van artikel 42c aansprakelijk is gesteld, de mogelijkheden van bezwaar en beroep tegen de naheffingsaanslag omzetbelasting. De aansprakelijkstelling als zodanig en het volgens de ondernemer niet rekening houden met de aansprakelijkheid beperkende factoren kan worden betwist op grond van artikel 49 van de Invorderingswet 1990.

*Artikel VIII (artikel 60 Wet op de accijns) en artikel IX (artikel 17 Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

De toelichting bij artikel VI, onderdeel B.2, geldt, met uitzondering van de laatste alinea, mutatis mutandis voor de wijziging van de Wet op de accijns en van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, met dien verstande dat voor «heffingsrente» wordt gelezen «de te vergoeden rente ingeval van zekerheidstelling in geld» en voor «een opslag van 1,25 procentpunt» «een opslag van 0,75 procentpunt». Het tendertarief is een geschikte maatstaf voor de rentevergoeding die is opgenomen in genoemde wetten. Anders dan bij de heffings- en invorderingsrente waar het gecorrigeerde rendement op staatsleningen als bovengrens voor het rentetarief fungeert, is er sprake van een geringe verhoging ten opzichte van de gehanteerde rente tijdens de overgangperiode. Aangezien echter in de praktijk ook nu reeds in nagenoeg alle gevallen wordt gewerkt met het verlenen van een bankgarantie en slechts zeer incidenteel contant geld in bewaring wordt gegeven, is het effect van deze wijzigingen uiterst gering.

*Artikel X (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)*

Bij belastingplichtigen die een koopwoning – ruw aangeduid: de binnenkant is eigendom en de buitenkant wordt gehuurd – anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking hebben staan, werd onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de verworven binnenkant van de woning als een bron van inkomen aangemerkt. Op de verworven binnenkant was de forfaitaire regeling voor de eigen woning van artikel 42a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing. De huurwaarde diende daarbij gesteld te worden op een evenredig deel van de huurwaarde, die hoorde bij de totale waarde van de woning. De financieringskosten ter zake van de voor de verwerving van de binnenkant aangegane geldlening vormden aftrekbare kosten. Eén en ander was uitgewerkt in het Besluit van 22 juni 1995, nr. DB95/2504M. Ik heb tijdens het overleg van 27 maart jl. in de Tweede Kamer (Kamerstukken II, 2000/01, 27 400, nr. 45, blz. 20) aangegeven dat de Wet inkomstenbelasting 2001 voor koopwoning geen ruimte biedt. Daarbij heb ik wel toegezegd de gevolgen voor bestaande gevallen te ontzien.

Nader beraad heeft mij tot de conclusie gebracht dat dit ontzien het beste kan via een wettelijke overgangsmaatregel. Deze overgangsmaatregel is opgenomen in het nieuwe onderdeel AKac van de Invoeringswet Inkomstenbelasting 2001.

Het voorstel houdt in dat voor koopwoningssituaties die reeds op 31 december 2000 bestonden de eigenwoningregeling van box I nog ten hoogste 30 jaar toepassing kan vinden. Deze overgangsregeling is overigens alleen van toepassing indien ook reeds voor 2001 met betrekking tot

de koophuurder het huurwaardeforfait van artikel 42a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor een eerste woning toepassing vond en het geheel nog steeds als hoofdverblijf dient voor de koophuurder. De delegatiebevoegdheid die in het tweede lid is opgenomen strekt ertoe uniforme regels te stellen inzake het deel van het eigenwoningforfait dat op grond van artikel 3 112 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt vastgesteld, kan worden toegerekend aan de binnenkant van de woning.

#### **Artikel XI (inwerkingtreding)**

De wijzigingen in de artikelen 3.143, 6.13 en 8.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001 herstellen enige onvolkomenheden in de desbetreffende bepalingen. Gelet op dit karakter worden de wijzigingen met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2001 ingevoerd. De wijziging van artikel 9.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 die ziet op de invoering van de mogelijkheid dat niet in Nederland wonende artiesten en beroepssporters kunnen kiezen of zij na afloop van het kalenderjaar aangifte inkomstenbelasting willen doen of dat zij de loonheffing eindheffing laten zijn (optionele eindheffing), werkt eveneens terug tot en met 1 januari 2001. Dit houdt in dat over het kalenderjaar de plicht tot het doen van aangifte inkomstenbelasting komt te vervallen. Terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2001 is voorts voorzien voor de overgangsregeling voor op 31 december 2000 bestaande gevallen van zogenoemde koophuur.

Het derde lid van artikel XI voorziet in inwerkingtreding op het moment dat – ingevolge artikel V van de wet van 22 december 1999, Stb. 1999, 583 – artikel I, onderdelen D en F, van die wet in werking treedt. In die onderdelen D en F is het vervallen van de artikelen 13 en 15 van de Wabb opgenomen.

In het vierde en vijfde lid van artikel XI is aangegeven het voor het eerst van toepassing zijn van de gewijzigde regeling inzake het successie- en schenkingsrecht en de daarmee verband houdende wijziging in de invorderingsfeer.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. J. Bos