

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)**

**A**

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

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 29 augustus 2001 en het nader rapport d.d. 12 september 2001, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 24 juli 2001, no.01.003634, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 IV – Herziening successie- en schenkingsrecht, BTW-maatregelen, artiesten- en sportersregeling, alsmede overige aanpassingen).*

Blijkens de mededeling van de Directeur van uw kabinet van 24 juli 2001, 01.003634, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovengenoemde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 29 augustus 2001, no. W06.01.0384/IV, bied ik u hierbij aan.

*Het belastingplan voor het jaar 2002 is verdeeld over een viertal wetsvoorstellen. In het Belastingplan 2002 IV zijn de maatregelen opgenomen voor de herziening van het successie- en schenkingsrecht, de omzetbelasting, de artiesten- en sportersregeling alsmede de overige aanpassingen. De Raad van State heeft bedenkingen bij het voorstel een pseudo-bijzonder tarief over de overlijdenswinst in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) in te voeren en zeer ernstige bedenkingen bij de mogelijkheid het tarief van de optionele eindheffing achteraf voor buitenlandse artiesten en beroepssporters bij ministeriële regeling te variëren, omdat het tarief als één van de essentialia van een heffingswet in de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) volledig moet worden opgenomen. De invoering van een nieuw loonbelastingregime voor buitenlandse gezelschappen lijkt op dit moment ook niet direct noodzakelijk omdat de administratieve problemen binnen het huidige regime met enkele aanpassingen opgelost zouden kunnen worden. De gedeeltelijke overneming van de voorstellen van de werkgroep Modernisering successiewetgeving mogen het zicht op een herijking van de tariefstructuur van het successierecht niet wegnemen. Tevens acht de Raad de invoering van een nieuwe wijze van waardebeoordeling van ondernemingsvermogen voor het successierecht ontoereikend toegelicht, waardoor grote onduidelijkheden blijven over de praktische uitwerking daarvan. Daarnaast plaatst de Raad kanttekeningen bij de wijze waarop enkele andere maatregelen technisch vorm hebben gekregen.*

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

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

### **1. Thematische opzet**

*Het Belastingplan 2002 wordt in vier wetsvoorstellen aangeboden, die zijn opgezet rond een viertal thema's. Het thematisch onderbrengen van de voorstellen in afzonderlijke wetsvoorstellen biedt voor de in drie van de vier voorstellen gebundelde maatregelen een duidelijk inzicht in de beleidsmatige samenhang van die maatregelen. Als zodanig verdient deze thematische opzet waardering.*

*Naar het oordeel van de Raad wordt aan deze opzet afbreuk gedaan door in de toelichting op het wetsvoorstel de budgettaire en administratieve lasten en de Europese en personele aspecten voorzover zij betrekking hebben op het voorstel niet op te nemen. De toelichting op elk wetsvoorstel, ook al vormen de voorstellen tezamen het Belastingplan 2002, dient zelfstandig leesbaar en volledig te zijn.*

*De Raad adviseert de toelichting op deze punten aan te vullen.*

### **1. Thematische opzet**

Bij de opzet van het Belastingplan 2002 is gekozen voor een thematische onderverdeling van de maatregelen over de verschillende wetsvoorstellen. Het doet mij deugd dat de Raad deze opzet waardeert. In de memorie van toelichting op het eerste deel van het Belastingplan 2002 is aangegeven dat ervoor is gekozen om vanwege de onderlinge samenhang van de verschillende wetsvoorstellen, de budgettaire paragraaf en de paragrafen inzake Europees-rechtelijke aspecten, de aspecten wat betreft administratieve lasten, de personele aspecten en uitvoeringsaspecten op te nemen in het eerste deel. Op deze wijze wordt het integrale beeld van samenhangende maatregelen gepresenteerd waarvoor bij de voorbereiding van de begroting voor 2002 is gekozen.

Nu het mij vanwege de samenhang wenselijk lijkt dat de hiervoor genoemde maatregelen in hun (brede) context worden beoordeeld, zijn er twee mogelijkheden. De eerste mogelijkheid is dat in de memorie van toelichting op één wetsvoorstel (i.c. deel I) het integrale beeld wordt gepresenteerd. De tweede mogelijkheid is dat in de memorie van toelichting op elk van de vijf afzonderlijke wetsvoorstellen het integrale beeld wordt gepresenteerd. Naar mijn mening biedt de eerste mogelijkheid het meeste inzicht. Ik heb dus geen aanleiding gezien de memorie van toelichting op dit punt aan te vullen.

### **2. Tijdelijke referendumwet**

*Op grond van de Tijdelijke referendumwet (Trw) kan ook over het Belastingplan 2002 IV een referendum worden gehouden. Aan dit aspect is in de toelichting geen aandacht gegeven. Gelet op de in de artikelen 11 en 12 Trw genoemde termijnen is het onaannemelijk dat als tijdstip van inwerkingtreding van het Belastingplan 2002 IV 1 januari 2002 gehaald wordt, indien de Trw voor 1 oktober 2001 in het Staatsblad wordt geplaatst. Op grond van artikel 16 Trw kan, indien de inwerkingtreding van een wet geen uitstel kan lijden, onder verwijzing naar dat artikel in de desbetreffende wet de inwerkingtreding in afwijking van de artikelen 12 en 13 Trw worden geregeld. Naar het oordeel van de Raad is er op grond van de samenhang met de begrotingswetten 2002 reden het Belastingplan 2002 IV op 1 januari 2002 in werking te laten treden. De Raad adviseert het Belastingplan 2002 IV aan te vullen met een regeling als bedoeld in artikel 16 Trw.*

### **2. Tijdelijke referendumwet**

De Raad merkt op dat geen aandacht is gegeven aan de mogelijkheid dat op grond van de Tijdelijke referendumwet over het Belastingplan 2002 deel IV een referendum wordt gehouden. Indien de Tijdelijke referendumwet voor 1 oktober 2001 in het Staatsblad wordt geplaatst acht de Raad het, gelet op de gehanteerde termijnen in de Tijdelijke referendumwet, onaannemelijk dat als tijdstip van inwerkingtreding van het Belastingplan 2002 deel IV 1 januari 2002 gehaald wordt. De Raad adviseert daarom een regeling op te nemen als

bedoeld in artikel 16 van de Tijdelijke referendumwet, welke voor wetten waarvan de inwerkingtreding geen uitstel kan lijden, voorziet in een inwerkingtreding in afwijking van de in die wet voorgeschreven termijnen. In de brief die de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties op 13 juli 2001, na aanvaarding van de Tijdelijke referendumwet door de Eerste Kamer, aan de Voorzitter van de Tweede en de Eerste Kamer der Staten-Generaal heeft gezonden (TK vergaderjaar 2000–2001, 27 034, nr. 36 en EK vergaderjaar 2000–2001, 27 034, nr. 216g) is aangegeven dat met het oog op een goede uitvoering van de wet bevorderd zou worden dat de wet op 1 januari 2002 in werking treedt. Inmiddels is de Tijdelijke referendumwet in het Staatsblad geplaatst en wel op 4 september 2001 (Stb. 388). Artikel 171 van de Tijdelijke referendumwet bepaalt dat de inwerkingtreding geschiedt met ingang van de eerste dag van de vierde kalendermaand na de dag van uitgifte van het Staatsblad waarin de wet wordt geplaatst. Dat betekent dat nu ook vaststaat dat de datum van inwerkingtreding 1 januari 2002 is. Bij een inwerkingtreding op 1 januari 2002 is de Tijdelijke referendumwet niet van toepassing op het Belastingplan 2002 deel IV. Artikel 169 van de Tijdelijke referendumwet bepaalt immers: «Deze wet is niet van toepassing op wetten die zijn bekrachtigd (...) voor de inwerkingtreding van deze wet». Omdat bekrachtiging van het Belastingplan 2002 deel IV voorzien is vóór 1 januari 2002 is in de wettekst en de toelichting geen aandacht besteed aan de niet van toepassing zijnde Tijdelijke referendumwet. Overigens deel ik de mening van de Raad dat de diverse wetten die onderdeel uitmaken van het Belastingplan 2002 in aanmerking zouden komen voor een regeling als bedoeld in artikel 16 van de Tijdelijke referendumwet, indien deze wel van toepassing zou zijn geweest op het Belastingplan 2002. De inwerkingtreding van een Belastingplan kan immers geen uitstel lijden. In de komende Belastingplannen zal dan ook, conform het advies van de Raad, een regeling als bedoeld in artikel 16 van de Tijdelijke referendumwet worden opgenomen.

### **3. Herstel Wet IB 2001**

*De omvangrijke en tijdens de parlementaire behandeling steeds complexer geworden Belastingherziening 2001 leidde haast onvermijdelijk tot het binnensluipen van foutieve verwijzingen of het ontbreken van verwijzingen, onduidelijkheden en andere onjuistheden. Het herstel van zodanige onjuistheden vormt de technische afronding van het wetgevingsproces met betrekking tot de Wet IB 2001 en de met de invoering van de Wet IB 2001 samenhangende wijzigingen van andere heffingswetten. De Raad is van oordeel dat in op dat herstel van technische omissies gerichte wetgeving ook belastende bepalingen met terugwerkende kracht tot de invoeringsdatum van de Wet IB 2001 mogen worden opgenomen mits sprake is van ondergeschikte wetswijzigingen die redelijkerwijs verwacht mochten worden omdat zij duidelijk uit het in de wet vastgelegde stelsel voortvloeien of omdat zij duidelijk kenbare fouten en omissies herstellen. Deze wetgeving hangt zozeer samen met die van de Wet IB 2001 dat eenzelfde tijdstip van inwerkingtreding in de rede ligt. Deze lijn heeft de Raad onder meer bij de advisering over het wetsvoorstel herstel van enige onjuistheden (Kamerstukken II 2000/01, 27 746) gevolgd.*

*Uiteraard kan na verloop van enige tijd niet meer van deze samenhang gesproken worden. De Raad zal de wijzigingen van de Wet IB 2001 die na 1 januari 2002 aan hem worden aangeboden, in ieder geval niet meer kwalificeren als «technische herstel- of veegwetten». Voorgestelde terugwerkende kracht van ook technische reparatiemaatregelen zal daarna onverkort worden getoetst aan het kader dat ook in de notitie inzake terugwerkende kracht (Kamerstukken II 1996/97, 25 212) is opgenomen.*

*De Raad merkt op, dat ook in de Belastingplannen 2002 I–IV voorstellen worden gedaan, die als herstel van omissies in de Wet IB 2001 zijn aan te merken. In Belastingplan 2002 III is een verduidelijking van artikel 3.86 Wet IB 2001 (fietsaftrek) opgenomen, die terugwerkt tot 1 januari 2001. De voorgestelde aanvullingen en wijzigingen van de artikelen 3.143, 6.13 en 8.9 Wet IB 2001 kunnen eveneens worden gezien als herstel van onvolkomenheden van de Wet IB 2001. Daarbij is echter geen aandacht gegeven aan het tijdstip van inwerkingtreding, hoewel de voorgestelde wijzigingen in de rede liggende aanvullingen op het stelsel vormen of begunstigend zijn.*

De Raad adviseert in de toelichting nader in te gaan op het karakter van de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 3.143, 6.13 en 8.9 Wet IB 2001 en daarbij tevens aandacht te geven aan het tijdstip van inwerkingtreding.

### **3. Herstel Wet IB 2001**

De Raad adviseert in de toelichting nader in te gaan op het karakter van de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 3.143, 6.13 en 8.9 Wet IB 2001. Hierop kan ik antwoorden dat in de toelichting is aangegeven dat met de voorgestelde wijzigingen onvolkomenheden in de desbetreffende bepalingen worden hersteld. Met de voorgestelde wijzigingen worden de wetteksten in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever gebracht. Gelet op het karakter van deze wijzigingen zal hieraan terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2001 worden verleend.

### **4. Overlijdenswinst**

*Bij het overlijden van een ondernemer wordt de onderneming geacht tegen de waarde die in het economische verkeer aan dat vermogen kan worden toegekend, op het onmiddellijk aan het overlijden voorafgaande tijdstip te zijn overgedragen aan degene aan wie het krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht toekomt (artikel 3.58 Wet IB 2001). Het verschil tussen die waarde en de boekwaarde van de onderneming wordt belast tegen het progressieve tabeltarief. Onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964) gold in deze gevallen een bijzonder tarief van 20%. Voorgesteld wordt als een tegemoetkoming voor het vervallen van dit bijzondere tarief renteloos uitstel van tien jaar van de belastingbetaling over de overlijdenswinst te geven. De Raad ziet geen reden voor deze faciliteit. In de eerste plaats is tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 uitvoerig gemotiveerd om welke redenen de bijzondere tarieven, die de Wet IB 1964 kende, dienen te vervallen (Kamerstukken II 1998/99, 26 727, A, punt 134, en 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 81–83 en nr. 17, blz. 37–40, Handelingen II 27 januari 2000, blz. 3242; Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 19–21, Handelingen I 9 mei 2000, blz. 1254–1255). Er is in de toelichting geen motivering gegeven dat het eerder ingenomen standpunt onjuist is geweest. Zo er thans wel redenen zouden zijn te geven dat één of meer bijzondere tarieven in de Wet IB 2001 moeten worden opgenomen, is een rechtstreeks opnemen van dat bijzondere tarief geboden en dient niet te worden gegrepen naar een indirecte – en systeemvreemde – maatregel als een belastinguitstel. Indien de onderneming na het overlijden van de ondernemer aan een niet-erfgenaam wordt verkocht, ontstaat door het belastinguitstel een niet te motiveren tijdsafstand tussen het genieten van de opbrengst en de belastingbetaling over de overlijdenswinst. In de tweede plaats behoeft, zoals in het nader rapport inzake het voorstel van Wet IB 2001 nadrukkelijk is gesteld, in het geval van voortzetting van de onderneming door een erfgenaam geen afrekening over de overlijdenswinst plaats te vinden mits de boekwaarden van het ondernemingsvermogen worden doorgeschoven (artikel 3.62 Wet IB 2001). In die gevallen is dus geen sprake van cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht, hetgeen één van de motieven voor het lage bijzondere inkomstenbelastingtarief was. Anders dan onder de Wet IB 1964 bestaat de mogelijkheid van afrekenen tegen 20% en afschrijven tegen het tabeltarief over de «afgerekende meerwaarden» niet meer, maar het doen vervallen van die mogelijkheid is uitdrukkelijk beoogd (Kamerstukken II 1998/99, 26 727, A, blz. 100 en nr. 7, blz. 82). Afrekenen tegen het tabeltarief met uitstel van belastingbetaling en afschrijven over de afgerekende meerwaarden eveneens tegen het tabeltarief wegen in belangrijke mate tegen elkaar op, afhankelijk van de afschrijvingsperiode van het bedrijfsmiddel. Uit dien hoofde is de faciliteit van te beperkte betekenis om als systeemvreemd element in te voeren. In de derde plaats is de betekenis van de maatregel temeer beperkt nu bij de waardebepaling van het ondernemingsvermogen voor het successierecht volledig met belastinglatenties rekening gehouden kan worden door de invoering van de nieuwe waardebepaling in die wet. Ook zonder afrekening in de inkomstenbelastingfeer wordt nu dus al rekening gehouden met de inkomstenbelastingheffing over de overlijdenswinst bij de successierecht-heffing.*

*Aansluitend bij de stelling in het nader rapport inzake het voorstel van Wet IB 2001, dat voorzover al maatregelen gewenst zijn dan daarbij veeleer aan de heffing van het successierecht gedacht moet worden dan aan maatregelen in de sfeer van de inkomstenbelasting, ziet de Raad de noodzaak voor de faciliteit niet in.*

*De Raad adviseert artikel 2.8 Wet IB 2001 niet te wijzigen en het nieuwe artikel 25, zeventiende lid, van de Invorderingswet 1990 niet op te nemen.*

#### **4. Overlijdenswinst**

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is, zoals de Raad terecht opmerkt, uitvoerig gesproken over het voorstel de bijzondere tarieven, die de Wet IB 1964 kende, te laten vervallen. Tijdens die parlementaire behandeling is ook in het bijzonder aandacht besteed aan het vervallen van het bijzonder tarief voor stakingswinst bij overlijden. Dit heeft erin geresulteerd dat aan de Eerste Kamer is toegezegd dat bij de voorbereiding van het kabinetsstandpunt over de voorstellen van de werkgroep Moltmaker vanuit een positieve grondhouding zal worden bezien of er nog specifiek iets moet worden gedaan voor het vervallen in de inkomstenbelasting van het 20%-tarief voor stakingswinst bij overlijden (Handelingen I 9 mei 2000, blz. 1255). De nu voorgestelde maatregel is een invulling van deze toezegging, zoals wordt opgemerkt aan het slot van onderdeel 2.1 van het Algemeen deel van de toelichting. Zoals ook in onderdeel 2.3.3.5 van het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker (Kamerstukken II 2000/2001, 27 789, nr.1) is verwoord, onderkent het kabinet de problemen die kunnen optreden bij de gelijktijdige heffing van inkomstenbelasting en successiebelasting en de nu voorgestelde maatregel strekt er toe deze problemen te verzachten. Het effect van de maatregel is tweeledig: enerzijds krijgen de erfgenamen door het verleende uitstel meer tijd om zich op de na het overlijden ontstane situatie in te stellen en anderzijds wordt door de renteloosheid van het uitstel de belastingheffing de facto gemitigeerd. De vormgeving van de maatregel is zodanig gekozen dat de mitigatie van de belastingheffing niet leidt tot de, ongewenste, introductie van een bijzondere tarief in de Wet IB 2001. De Raad merkt terecht op dat bij gebruikmaking van een doorschuifregeling geen samenloop optreedt van inkomstenbelasting ter zake van overlijdenswinst en successierecht. In een dergelijk geval kan echter ook geen gebruik worden gemaakt van de thans voorgestelde faciliteit. De faciliteit komt pas aan de orde indien geen gebruik wordt gemaakt van een doorschuifregeling; in die situaties zal, anders dan de Raad meent, ook geen sprake zijn van latente inkomstenbelastingclaims. In die gevallen treedt een samenloop op van de heffing van inkomstenbelasting en successiebelasting en ik ben dan ook, anders dan de Raad, van mening dat met de nu voorgestelde maatregel een goede invulling wordt gegeven aan de in het parlement gedane toezegging op dit punt, onder handhaving van het beginsel dat in de Wet IB 2001 geen plaats is voor bijzondere tarieven.

#### **5. Tarief optionele eindheffing achteraf**

*Het voorstel tot aanvulling van artikel 9.4, derde lid, Wet IB 2001 maakt de loonbelastingheffing van buitenlandse artiesten en beroepssporters tot een «optionele eindheffing achteraf». Het tarief van deze optionele eindheffing achteraf is opgenomen in artikelen 35a en 35h Wet LB 1964. Voor buitenlandse beroepssporters en buitenlandse gezelschappen is in het tweede lid van die bepalingen geregeld, dat de minister ten behoeve van een uniforme heffing bij grensoverschrijdende evenementen de heffing van 20% kan verlagen tot 15%. In het advies van 21 oktober 1999, no.W06.99 0481, inzake de Wet maatregelen aangaande het loon 2000 heeft de Raad kritiek uitgeoefend op de invoering van de mogelijkheid bij ministeriële regeling het tarief van de loonbelasting te wijzigen omdat deze mogelijkheid niet werd ingevoerd met het oog op de afstemming op het vermoedelijke tarief van de inkomstenbelastingheffing maar wegens een uniforme heffing bij grensoverschrijdende elementen. Bij dat wetsvoorstel was sprake van een situatie dat de loonbelasting in alle gevallen voorheffing zou zijn. In het advies heeft de Raad evenwel reeds opgemerkt dat in geval de loonbelasting ten aanzien van buitenlandse sportlieden eindheffing zou zijn, het tarief als één van de bepalende elementen van de belasting bij wet dient te worden vastgesteld en dat dit zich niet*

*verdraagt met een ministeriële afwijkingsbevoegdheid. In het nader rapport is gesteld dat het weliswaar de voorkeur verdient het tarief, als één van de bepalende elementen van de belasting, bij wet te wijzigen, maar dat indien het tarief in de wet is opgenomen en tariefswijziging aan strikte voorwaarden is gebonden, voor wijziging van het tarief bij ministeriële regeling geen bezwaar hoeft te bestaan.*

*Zolang de loonbelasting voor buitenlandse sporters in alle gevallen voorheffing op de inkomstenbelasting is, kan deze zienswijze aanvaard worden, omdat het tarief van de inkomstenbelasting bepalend is. Indien de loonbelasting eindheffing is, moet het tarief echter volledig in de wet worden geregeld teneinde niet in strijd met de Grondwet te komen. De omstandigheid dat de belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet brengt mee, dat delegatie van regelgevende bevoegdheid zich niet mag uitstrekken tot de essentialia van de belastingheffing. Daartoe behoort naast de bepaling van het belastingsubject en het belastingobject ook het tarief. Het voorstel de loonbelasting voor de buitenlandse beroepssporters en buitenlandse gezelschappen tot een optionele eindheffing achteraf te maken brengt door de mogelijkheid dat de loonbelasting in bepaalde gevallen voor hen eindheffing is, met zich dat het tarief volledig in de Wet LB 1964 moet worden opgenomen. De Raad acht het derhalve noodzakelijk de artikelen 35a, tweede lid, en 35h, tweede lid, Wet LB 1964 te schrappen.*

## **5. Tarief optionele eindheffing achteraf**

De Raad merkt op dat het voorstel de loonbelasting voor buitenlandse beroepssporters en buitenlandse gezelschappen tot een optionele eindheffing achteraf te maken waarbij het tarief bij ministeriële regeling kan worden verlaagd ten behoeve van een uniforme heffing bij grensoverschrijdende evenementen, zich niet verdraagt met het uitgangspunt dat het tarief als één van de bepalende elementen van de belasting bij wet dient te worden vastgesteld. Daarom is de Raad van oordeel dat de voorgestelde artikelen 35a, tweede lid, en 35h, tweede lid, Wet op de loonbelasting 1964 moeten worden geschrapt.

Uiteraard onderschrijf ik het uitgangspunt van de Raad dat het tarief in beginsel bij wet moet worden gewijzigd. Zoals uiteengezet in het nader rapport op het voorstel van wet dat heeft geleid tot de Wet maatregelen aangaande het loon 2000 hoeft er echter geen bezwaar tegen te bestaan dat bij ministeriële regeling het tarief kan worden verlaagd, mits die tariefwijziging aan strikte voorwaarden is gebonden. Voorts vormt in de huidige situatie de loonheffing voor de beroepssporters een voorheffing op de inkomstenbelasting, zodat het tarief van laatstgenoemde belasting bepalend is. In herinnering wordt gebracht dat met de mogelijkheid het tarief binnen een bepaalde bandbreedte te verlagen een flexibel instrument in het leven is geroepen om het Nederlandse tarief te harmoniseren met het tarief van de andere staat bij een groot grensoverschrijdend sportevenement. In de praktijk kan dit instrument vooral handig zijn om in samenwerking met een ander land grote sportevenementen naar Nederland te halen, zoals bij het EK voetbal 2000 het geval is geweest. De Raad merkt terecht op dat met het voorstel in de loonbelasting voor buitenlandse sporters en buitenlandse gezelschappen een optionele eindheffing achteraf te introduceren, een andere situatie ontstaat. Indien een buitenlandse beroepssporter ervoor kiest de loonbelasting eindheffing te laten zijn, wordt het tarief van de loonbelasting bepalend. De Raad is van oordeel dat het tarief dan volledig in de wet moet worden geregeld teneinde niet in strijd met de Grondwet te komen. Teneinde deze mogelijke strijdigheid weg te nemen, doch de flexibiliteit van het instrument te bewaren, heb ik thans de delegatievorm gewijzigd van ministeriële regeling in die van een algemene maatregel van bestuur. Voorts heb ik er een voorwaardelijke vorm aan gegeven in die zin dat inwerkingtreding afhankelijk is van overlegging van de maatregel aan de Staten-Generaal. Deze vorm van voorwaardelijke delegatie is ontleend aan aanwijzing 43 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

### *Nieuw loonbelastingregime buitenlandse gezelschappen*

*6. Het sinds 1 januari 2001 geldende regime voor buitenlandse artiesten en beroepssporters, waarbij een individuele belastingheffing is ingevoerd en de loonbelasting geen eindheffing meer is, heeft tot aanmerkelijke administra-*

*tieve lasten geleid. Deze administratieve lasten hebben Nederland zelfs minder aantrekkelijk voor optredens door buitenlandse gezelschappen gemaakt. Thans wordt voorgesteld in belangrijke mate terug te keren tot het vóór 1 januari 2001 geldende regime, waarbij voor de buitenlandse artiesten en beroepssporters de mogelijkheid open blijft optioneel in de inkomstenbelastingheffing betrokken te worden. Gekozen wordt echter niet voor het opnieuw invoeren van de oorspronkelijke regelingen, maar voor het scheppen van een nieuw regime voor buitenlandse gezelschappen. Dit brengt complexe wetgeving met zich, waartoe de noodzaak niet terstond duidelijk is.*

*Uit de toelichting is af te leiden, dat als nieuwe elementen in het loonbelastingregime worden ingevoerd:*

- de uitbreiding van de artiestenregeling tot de winst van buitenlandse rechtspersonen waarbij artiesten of beroepssporters in dienstbetrekking zijn,*
- en de mogelijkheid tot verkrijging van een kostenvergoedingsbeschikking ook voor buitenlandse artiesten en beroepssporters, alsmede in het inkomstenbelastingregime de invoering van de optionele eindheffing achteraf.*

*De nieuwe elementen in het loonbelastingregime zouden ook in de oorspronkelijke regelingen kunnen worden ingevoerd.*

*Daarbij komt dat buitenlandse gezelschappen zoals deze in artikel 5b Wet LB 1964 omschreven zijn, geen juridische entiteiten maar verzamelingen natuurlijke personen of rechtspersonen zijn. Zo'n verzameling natuurlijke personen of rechtspersonen is naar het oordeel van de Raad zonder nadere regeling met betrekking tot een «aanspreekpunt» niet geëigend om als belastingplichtige of onder omstandigheden als inhoudingsplichtige op te treden.*

*De Raad adviseert in de toelichting de noodzaak tot de invoering van het nieuwe regime uiteen te zetten en te motiveren om welke redenen het opnieuw invoeren van het oorspronkelijke loonbelastingregime niet (meer) mogelijk is.*

## **6. Nieuw loonbelastingregime buitenlandse gezelschappen**

Naar aanleiding van het advies van de Raad wordt hierna de noodzaak tot invoering van een nieuw regime voor artiesten en beroepssporters, uiteengezet. Vervolgens geef ik aan waarom dit nieuwe regime met nieuwe elementen is aangevuld, zoals de heffing van buitenlandse gezelschappen van artiesten en beroepssporters, alsmede de uitbreiding van de mogelijkheid tot verkrijging van een kostenvergoedingsbeschikking. Voorts zal ik ingaan op het oordeel van de Raad dat buitenlandse gezelschappen zoals deze in het voorgestelde artikel 5b van de Wet op de loonbelasting 1964 zijn omschreven, geen juridische entiteiten zijn.

Bij de Belastingherziening 2001 is de mogelijkheid van kostenaftrek voor werknemers komen te vervallen. Aftrek van daadwerkelijke kosten is alleen nog toegestaan bij het in de inkomstenbelasting opgenomen winstregime en het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden. Als gevolg hiervan kunnen in de loonbelasting geen kosten meer in aanmerking worden genomen. Daarom kon de artiestenregeling, die een forfaitaire kostenaftrek mogelijk maakte, niet langer voortbestaan. Daarnaast speelde een rol dat in toenemende mate twijfel is ontstaan of de forfaitaire kostenaftrek in veel gevallen niet veel te ruim was.

Voor de fiscale wet- en regelgeving kunnen verschillende categorieën artiesten worden onderscheiden. Voor artiesten in dienstbetrekking en voor artiesten die een onderneming drijven, waren binnen de Belastingherziening 2001 geen aanpassingen nodig. Overige artiesten kunnen kiezen voor de (fictieve) dienstbetrekking. Kiest men hier niet voor dan valt men onder de met ingang van 1 januari 2001 inwerking getreden artiestenregeling. In het eerste geval zijn de regels gelijk aan die voor de «normale» dienstbetrekking zodat voor deze groep het loonbelastingregime van vrije vergoedingen en verstrekkingen van toepassing zijn, alsmede de reguliere loonbelastingtabellen. In het tweede geval – dat van de artiestenregeling – is in de inkomstenbelasting het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden van toepassing. Op dit regime zijn de winstbepalingen van toepassing. De loonbelasting fungeert voor die

artiesten slechts als instrument van voorheffing; het loonbelastingregime van vrije vergoedingen en verstrekkingen heeft geen doorwerking naar de artiestenregeling.

De oorspronkelijke, eenvoudige opzet van de artiestenregeling is een laag tarief over een brede grondslag (inclusief onkostenvergoedingen) in de loonbelasting. Deze wordt gevolgd door maatwerk in de inkomstenbelasting, waar volgens het regime voor het resultaat uit overige werkzaamheden kosten in mindering op de belastbare grondslag kunnen worden gebracht. Het uitgangspunt daarbij is: kostenaf trek als een ondernemer, omzet aangeven als een ondernemer. Om de artiesten onder de artiestenregeling in de loonbelasting reeds enig maatwerk te bieden met betrekking tot verrekening van de kosten, is de kostenvergoedingsbeschikking geïntroduceerd. Via dit instrument kan de artiest zelf zijn kosten voorleggen aan de inspecteur die bij beschikking bepaalt of ter grootte van de kosten een deel van de gage als kostenvergoeding kan worden aangemerkt. De inhoudingsplichtige houdt bij de bepaling van de inhouding rekening met deze beschikking.

In de praktijk van de afgelopen maanden is gebleken dat de nieuwe artiestenregeling tot onbedoelde administratieve lasten heeft geleid. Naar aanleiding daarvan is overleg gevoerd met een aantal vertegenwoordigers en organisaties van artiesten, alsmede met een aantal vertegenwoordigers en organisaties van (grote) poppodia en podiumkunsten om te komen tot maatregelen die de administratieve verplichtingen beperken. Deze maatregelen hebben betrekking op zowel binnenlandse als buitenlandse artiesten. Wat betreft de buitenlandse artiesten is uit dit overleg naar voren gekomen dat bij buitenlandse artiesten een groot deel van de administratieve lasten kan worden beperkt door niet van de individuele buitenlandse artiest zelf te heffen, maar van het buitenlandse gezelschap in zijn geheel. In combinatie met de voorgestelde mogelijkheid van een kostenvergoedingsbeschikking per gezelschap en het systeem van de eindheffing is een verandering voorgesteld waarvan verwacht wordt dat die ook in de praktijk goed werkbaar zal zijn.

Om de hiervoor uiteengezette redenen is opnieuw invoeren van het oorspronkelijke loonbelastingregime, zoals de Raad oppert, geen optie omdat de oude artiestenregeling met een forfaitaire kostenaf trek niet meer in het nieuwe belastingstelsel past. Dit is ook de reden waarom de thans voorgestelde nieuwe elementen niet ook in de oorspronkelijke regelingen kunnen worden ingevoerd, zoals de Raad voorstelt. De nieuwe elementen vormen een aanvulling op de nieuwe artiestenregeling om de uitwerking ervan te verfijnen. Beoogd is een rechtvaardige en doelmatige heffing te creëren die aansluit bij de enorme diversiteit die binnen de artiesten- en sporterswereld bestaat. De uitkomst blijft hetzelfde: reële belastingheffing over de feitelijke opbrengsten, niet over de kosten.

De opmerking van de Raad dat buitenlandse gezelschappen geen juridische entiteiten maar een verzameling van natuurlijke personen of rechtspersonen zijn waardoor die verzameling niet geëigend is om als belastingplichtige of onder omstandigheden als inhoudingsplichtige op te treden, is voor mij reden geweest om het nieuwe artikel 5b van de Wet op de loonbelasting 1964 aan te vullen. In het naar aanleiding van het advies van de Raad toegevoegde tweede lid wordt aan 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. Herhaald moge worden dat de thans voorgestelde loonheffing van het buitenlandse gezelschap is ingegeven door de wens van vereenvoudiging van de heffing van buitenlandse gezelschappen en het beperken van de administratieve lasten. Het resultaat is dat geen gageverdelingsverklaring meer hoeft te worden gebruikt en alleen het correspondentieadres van het gezelschap hoeft te worden verstrekt en niet de



gegevens van de leden zelf. Voorts hoeft de inhoudingsplichtige geen jaaropgave te doen aan de leden van het gezelschap.

*7. Tot een buitenlands gezelschap behoren niet de zakelijk leider van het gezelschap, de technici en andere niet-artisten. Indien het buitenlands gezelschap een rechtspersoon is, waarbij de zakelijk leider van het gezelschap, de artiesten en de technici in dienstbetrekking zijn, behoeft als praktisch voordeel voor de bepaling van de in de loonbelastingheffing te betrekken gage de vergoeding die voor een optreden is overeengekomen, niet te worden gesplitst in de beloningen voor de artiesten en de winst voor de rechtspersoon. Deze vergoeding moet echter nog wel worden gesplitst in de gage en de kosten, waaronder de loonkosten voor de zakelijk leider van het gezelschap en de technici. Deze kosten dienen door de inspecteur te worden opgenomen in de kostenvergoedingsbeschikking. Voor het optreden of de sportbeoefening moeten daartoe de kosten door het gezelschap worden opgegeven. Uit dien hoofde is de praktische betekenis van de nieuwe regeling beperkt. De kostenvergoedingsbeschikking kan ook door de inhoudingsplichtige worden verzocht tot een maand na het optreden. In de toelichting is niet duidelijk gemaakt, dat de inhoudingsplichtige alsdan steeds de beschikking heeft over de noodzakelijke informatie en welke risico's hij loopt ten aanzien van de in aanmerking genomen kostenvergoedingen aan het buitenlandse gezelschap. De Raad adviseert met een uitgebreid cijfervoorbeeld het nieuwe regime toe te lichten en aan te geven welke «rol» de kostenvergoedingsbeschikking hierbij speelt.*

## **7. Technici en andere niet-artisten**

De Raad is van mening dat de praktische betekenis van de nieuwe regeling met betrekking tot de heffing van buitenlandse gezelschappen, beperkt is omdat de vergoeding van het gezelschap «gesplitst» moet worden in gage en de kosten waaronder de loonkosten voor de zakelijke leider van het gezelschap en de technici. Zoals de Raad terecht constateert, maken personen die op grond van de artiestenregeling niet als artiest aangemerkt kunnen worden, geen deel uit van een buitenlands gezelschap als bedoeld in het nieuwe artikel 5b van de Wet op de loonbelasting 1964. Deze omschrijving van een gezelschap komt in grote lijnen overeen met de reikwijdte van het sporters- en artiestenartikel uit de diverse door Nederland gesloten verdragen. De in dit artikel neergelegde verdeling van heffingsrechten geldt ook niet voor «niet-artisten». Voor deze personen geldt een andere verdeling van het heffingsrecht tussen de betrokken landen. Niettemin ontvangt het gezelschap in de praktijk een gage die ziet op zowel de beloning van de artiesten als op de vergoeding van hun kosten waaronder ook de loonkosten van de «niet-artisten». De door het gezelschap aan te vragen kostenvergoedingsbeschikking (kvb) is hét instrument waarmee het gezelschap zijn kosten kan specificeren zodat bij de inhouding daarmee rekening kan worden gehouden. In die zin worden loonkosten van «niet-artisten» niet anders behandeld dan andere kosten. Zoals ik hiervoor bij punt 6 ook heb opgemerkt, beoogt het nieuwe regime de heffing voor buitenlandse gezelschappen te vergemakkelijken: geen heffing van het individu, maar van het gezelschap. Daarmee worden diverse fiscale rechten en verplichtingen die de verschillende individuen van het gezelschap elk hebben of elk moeten nakomen beperkt tot het buitenlandse gezelschap zelf. Een van die rechten is het specificeren van de kosten, waaronder de loonkosten. De praktische betekenis van de nieuwe regeling is er vooral in gelegen dat de netto gage (bruto gage minus kosten) niet tussen de artiesten hoeft te worden opgesplitst.

In sommige situaties zullen buitenlandse gezelschappen niet in de gelegenheid zijn een kvb vooraf aan te vragen. Daarom is het voorstel een grotere flexibiliteit in te bouwen: naast de mogelijkheid dat het buitenlandse gezelschap vooraf een beschikking kan aanvragen is de mogelijkheid opgenomen dat na afloop van het optreden de inhoudingsplichtige nog een kvb kan aanvragen. Deze laatstgenoemde mogelijkheid biedt het buitenlandse gezelschap ruim de tijd om de noodzakelijke informatie wat betreft de kosten te verzamelen. De inhoudingsplichtige verzoekt aan de inspecteur per beschikking de kosten van het gezelschap vast te stellen. Dit gebeurt over het algemeen op het moment dat het gezelschap Nederland al weer heeft verlaten.

Zolang de inspecteur de kvb niet heeft afgegeven, doet de inhoudingsplichtige er verstandig aan een voorschot op de gage uit te keren en pas tot een definitieve afrekening over te gaan nadat hij de kvb heeft ontvangen. Uit overleg met het veld is gebleken dat dit een werkbaar geheel oplevert.

Op advies van de Raad is in de toelichting op artikel 35, vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 een voorbeeld opgenomen van de werking van de kostenvergoedingsbeschikking voor een buitenlandse gezelschap.

### **8. Rangorde**

*In de toelichting is gesteld, dat aan de bijzondere regels van de artikelen 5a en 5b Wet LB 1964 eerst wordt toegekomen wanneer de artiest of beroepssporter niet reeds op grond van in de artikelen 2 tot en met 4 Wet LB 1964 als «gewone» werknemer moet worden beschouwd. De Raad merkt op, dat deze rangorde niet in de Wet LB 1964 zelf is opgenomen. De Raad adviseert de rangorde alsnog in de Wet LB 1964 te verankeren.*

### **8. Rangorde**

Naar aanleiding van de opmerking van de Raad dat in de huidige situatie in de Wet op de loonbelasting 1964 geen rangorde is aangegeven tussen de artikelen 2 tot en met 4 en de bijzondere regels van de artikelen 5a en 5b, heb ik laatst genoemde artikelen aangevuld om deze rangorde aan te geven. De reden hiertoe is dat in de huidige Wet op de loonbelasting 1964 de artikelen 5a en 5b als zelfstandige bepalingen zouden kunnen worden gelezen. Dit kan in sommige situaties tot onduidelijkheid leiden. Daarom wordt in het aan artikel 5a toegevoegde derde lid aangegeven dat ingeval een artiest of beroepssporter optreedt of als beroep een tak van sport beoefent in het kader van een dienstbetrekking tot een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige, hij voor de toepassing van de Wet op de loonbelasting 1964 en de daarop berustende bepalingen, werknemer is en derhalve niet valt onder het regime voor artiesten. Voorts wordt in het aan artikel 5a toegevoegd vierde lid opgenomen dat ingeval een buitenlandse artiest of beroepssporter optreedt of als beroep een tak van sport beoefent in het kader van een dienstbetrekking tot een inhoudingsplichtige die niet in Nederland is gevestigd, de heffing van loonbelasting plaatsvindt ingevolge de regelingen zoals die gelden voor artiesten en beroepssporters. In het aan artikel 5b toegevoegde derde lid is opgenomen dat ingeval een lid van een buitenlandse gezelschap optreedt of als beroep een tak van sport beoefent in het kader van een dienstbetrekking tot een inhoudingsplichtige die niet in Nederland is gevestigd, de heffing van Nederlandse loonbelasting plaatsvindt ingevolge de regelingen zoals die gelden voor buitenlandse gezelschappen.

### **9. Inhoudingsplichtigen**

*In artikel 8a, eerste lid, onderdeel b, Wet LB 1964 wordt, indien de gage wordt ontvangen van een derde, die derde als inhoudingsplichtige ten aanzien van de artiest of beroepssporter aangewezen. Op deze wijze is voorzien in de mogelijkheid dat indien degene met wie het optreden of de sportbeoefening op basis van een overeenkomst van korte duur is overeengekomen niet de (gehele) gage betaalt, toch over de gehele gage loonbelasting wordt ingehouden. Indien die derde echter geen vaste inrichting of vertegenwoordiger in Nederland heeft, is hij niet inhoudingsplichtig tenzij het (doen) verrichten van werkzaamheden, die gericht zijn op het in Nederland laten optreden van artiesten of beroepssporters aan hem kan worden toegerekend (artikel 8a, derde lid, Wet LB 1964). Het is onduidelijk of ingeval een overeenkomst van korte duur door een ander dan die derde is gesloten, de toerekening van werkzaamheden aan die derde kan plaatsvinden. Zo dit niet het geval is, zou van een inhoudingsplicht geen sprake zijn. De Raad adviseert in de toelichting op de onduidelijkheid in te gaan en zo nodig het voorstel aan te passen.*

## 9. Inhoudingsplichtigen

De Raad adviseert de onduidelijkheid op te heffen over de situatie dat een derde die geen vaste inrichting of vertegenwoordiger in Nederland heeft, inhoudingsplichtige kan zijn. Hierbij breng ik naar voren dat op grond van het sporters- en artiestenartikel dat is opgenomen in de diverse door Nederland gesloten belastingverdragen, het heffingsrecht aan Nederland is toegekend, ook als het gaat om een aan het optreden of de sportbeoefening toe te rekenen deel van de gage dat ontvangen wordt van een derde, ongeacht of deze in Nederland een vaste inrichting heeft. In de nationale wetgeving is aan dit heffingsrecht uitvoering gegeven via de artiesten- en sportersregeling en het voorgestelde regime voor heffing van buitenlandse gezelschappen. Onderkend wordt dat de bijbehorende inhoudingsplicht in een enkele situatie moeilijk opgelegd kan worden wegens het ontbreken van een (fictieve) vaste inrichting in Nederland. In die uitzonderlijke situatie ontbreekt het aanknopingspunt voor de inhoudingsplicht van Nederlandse loonbelasting.

## 10. Verleggingsregeling

*Artikel 8a, tweede lid, Wet LB 1964 voorziet in een verleggingsregeling, waarbij de artiest of beroepssporter zelf als inhoudingsplichtige wordt aangewezen voor zijn gage indien aan het optreden of de sportbeoefening geen overeenkomst ten grondslag ligt. Dit is onder meer het geval bij internationale voetbalcompetities.*

*De Raad is van oordeel dat een dergelijke verleggingsregeling zich niet met het systeem van de loonbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting verdraagt; een dienstbetrekking met zichzelf is niet goed denkbaar. Voorzover de loonbelasting eindheffing met een lager tarief dan de inkomstenbelasting is, dient deze eindheffing – teneinde het gelijkheidsbeginsel geen geweld aan te doen – ook voor de artiest of beroepssporter bereikbaar te zijn die niet op grond van een overeenkomst van korte duur optreedt of zijn sport beoefent. De toelichting zwijgt echter over de achtergrond van de verleggingsregeling. De Raad adviseert de verleggingsregeling te beperken tot de gevallen dat de loonbelasting eindheffing is, en artikel 35b, tweede lid, en 35i, tweede lid, Wet LB 1964 daartoe aan te passen.*

## 10. Verleggingsregeling

De Raad is van oordeel dat de verlegging van de inhoudingsplicht naar de artiest of beroepssporter zelf, in het geval dat het optreden of de sportbeoefening is gebaseerd op een andere grond dan een overeenkomst, zich niet verdraagt met het systeem van de loonbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting. De Raad merkt terecht op dat deze wijze van inhouding afwijkt van hetgeen binnen de loonbelasting gebruikelijk is. De overweging om af te kijken is dat het in situaties waarin aan het optreden of de sportbeoefening geen overeenkomst ten grondslag ligt, onduidelijk is wie als inhoudingsplichtige optreedt. Deze onduidelijke situatie wordt nog versterkt als de gage ontvangen wordt van een derde die in het buitenland is gevestigd. Als voorbeeld kan dienen de situatie waarin een sportteam uit land A sport beoefent tegen een Nederlands team al hier en daarvoor gage ontvangt van een internationale organisatie die is gevestigd in land B. Om de onduidelijkheid weg te nemen over wie in dergelijke situaties inhoudingsplichtige is, wordt voorgesteld de artiest, beroepssporter of het buitenlandse gezelschap zelf als inhoudingsplichtige aan te wijzen. Er is enige overeenkomst met de reeds bekende situaties waarin de loonbelasting verschuldigd is door de inhoudingsplichtige zelf (artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964).

Overigens zal bij optredens doorgaans weinig onduidelijkheid omtrent de inhoudingsplicht bestaan omdat daaraan in bijna alle gevallen een mondelinge dan wel schriftelijke overeenkomst ten grondslag ligt. Bovendien is er meestal sprake van een opdrachtgever die de gage uitbetaalt aan de artiest. Er zijn dan voldoende aanknopingspunten om te kunnen bepalen wie de inhoudingsplichtige is.

## **11. Returnwedstrijden**

*In de artikelen 35c en 35j Wet LB 1964 is een bijzondere regeling voor returnwedstrijden opgenomen, op grond waarvan loonbelastinginhouding achterwege blijft indien het andere land op basis van wederkerigheid evenmin heft terzake van de wedstrijd in dat andere land. Indien de in het Nederlandse standaardverdrag opgenomen regeling tot vermijding van dubbele belasting ook is opgenomen in het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met dat andere land, is de belastingheffing «macro» sluitend door de toepassing van het belastingverrekenstelsel. Indien echter in het desbetreffende verdrag voor artiesten en beroepssporters de methode van de evenredige belastingvrijstelling als methode van voorkoming dubbele belasting is opgenomen, is de regeling niet sluitend, omdat in dat geval het afzien van heffing over de gage van de binnenlandse wedstrijd niet wordt gecompenseerd met de belastingheffing over de gage van de buitenlandse wedstrijd. De Raad adviseert in de toelichting aan te geven of en in hoeverre de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting van landen waarvoor de returnregeling zal gaan gelden, aan een «macro-evenwichtige» regeling in de weg staan.*

## **11. Returnwedstrijden**

De Raad geeft aan dat de bijzondere regeling voor returnwedstrijden, opgenomen in de artikelen 35c en 35j van de Wet op de loonbelasting 1964, niet «macro-evenwichtig» is als met het land waar de returnwedstrijd wordt gespeeld, een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen dat voor de in Nederland wonende artiesten en beroepssporters de methode van de evenredige belastingvrijstelling als methode ter voorkoming van dubbele belasting bevat. Hiermee heeft de Raad het spiegelbeeld van de situatie waarin Nederland op basis van wederkerigheid loonbelastinginhouding van buitenlandse beroepssporters achterwege laat, op het oog, zijnde 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.

Het advies van de Raad is aanleiding geweest om aan de in de artikelen 35c en 35j van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen bijzondere regeling voor returnwedstrijden een extra voorwaarde toe te voegen. Op grond van deze extra voorwaarde 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.

Overigens merk ik op dat al geruime tijd het verdragsbeleid is dat bij de beloning voor artiesten en sporters de verrekeningsmethode wordt gehanteerd. In sommige oudere verdragen geldt echter nog de vrijstellingsmethode. Bij heronderhandelingen van deze verdragen zal dit onderwerp aan de orde worden gesteld. In de verdragen waarin voor het inkomen van artiesten en sporters de verrekeningsmethode geldt, is er geen gevaar van dubbele vrijstelling. Nederland heft immers bij de binnenlandse artiesten, sporters en gezelschappen over het volledige inkomen, waar ter wereld ook verdiend, en verleent alleen verrekening voor de daadwerkelijk door het andere land geheven belasting.

## **12. Zorgboerderijen**

*Voorgesteld wordt de zorgprestaties van de zogenoemde zorgboerderijen vrij te stellen van de omzetbelastingheffing. De Raad merkt op dat een dergelijke vrijstelling mogelijk moet worden gemaakt door de BTW-richtlijnen. In de toelichting is niet aangegeven op grond van welke regeling genoemde prestaties kunnen worden vrijgesteld. Dit is van betekenis aangezien de op*

artikel 13, A, onderdelen g (maatschappelijk werk en sociale zekerheid) en h (kinderzorg) van de Zesde BTW-richtlijn (77/338/EEG) gegronde vrijstellingen enkel betrekking hebben op erkende instellingen van sociale aard. De Raad adviseert in de toelichting op de Europese regelgeving in te gaan.

## **12. Zorgboerderijen**

Onder punt 12 wordt door de Raad geadviseerd in de toelichting van het wetsvoorstel nader in te gaan op de Europese regelgeving met betrekking tot het voorstel om zorgprestaties van zogenoemde zorgboerderijen vrij te stellen van omzetbelasting. Naar aanleiding van dit advies is het algemene deel van de memorie van toelichting onder 2.2.7 aangepast.

## **13. Modernisering successiewetgeving**

*Sinds de invoering van het successierecht in 1859 is het belastingstelsel aanmerkelijk gewijzigd en is de plaats van deze belasting in dat stelsel veranderd. De heffing is echter in wezen hetzelfde gebleven. Herijking van het successierecht is dan ook geboden. Bij deze herijking zouden de – omstreden rechtvaardigingsgronden voor het successierecht opnieuw bezien dienen te worden. Het buitenkansbeginsel als dragende grondslag voor de heffing heeft aan betekenis ingeboet door de gewijzigde verwachtingspatronen in de huidige samenleving. Ook de vraag of bij elke overdracht van vermogen van generatie op generatie belasting geheven dient te worden behoeft binnen een stelsel van periodieke heffingen op inkomen, winst (en vermogen) niet zonder meer bevestigend beantwoord te worden.*

*Daarnaast zou een belangrijk punt bij deze herijking de tariefstructuur van het successierecht dienen te zijn. De aanmerkelijke tariefsverlagingen van de inkomsten-, loon- en vennootschapsbelasting in de laatste decennia roepen de vraag op in hoeverre het dubbel progressieve tarief van het successierecht met tot 68% oplopende tarieven nog in verhouding staat tot de overige tarieven in de directe belastingensfeer. Daarnaast speelt de belastingconcurrentie ook ten aanzien van het successierecht – in het bijzonder het schenkingsrecht – een rol. De werkgroep Modernisering successiewetgeving (hierna: de werkgroep) had de opdracht binnen een budgettair neutraal kader de modernisering van het successierecht te onderzoeken waarbij in het bijzonder aandacht gegeven diende te worden aan de vraag in hoeverre de successierechtwetgeving zou moeten worden aangepast op grond van de huidige opvattingen over relatievormen, de bedrijfsopvolging en de doelvermogens. Gegeven deze opdracht heeft de werkgroep het bestaan van het successierecht als een gegeven aanvaard. Naar het oordeel van de Raad mogen in een discussie over de modernisering van de successiewetgeving de vragen naar de rechtvaardigingsgronden en de tariefstelling van het successierecht echter niet uit de weg worden gegaan. De «concurrentiepositie» van Nederland op fiscaal terrein wordt niet alleen door de inkomsten- en vennootschapsbelastingheffing bepaald, maar evenzeer door heffingen als het successierecht. Het om budgettaire redenen onbespreekbaar maken van de tariefstelling van het successierecht zou uit dien hoofde «pennywise» zijn. De Raad adviseert in de toelichting het verdergaande traject van de modernisering van het successierecht aan te geven.*

## **13. Modernisering successiewetgeving**

In de maatschappij wordt over de heffing van successierecht zeer verschillend gedacht. Dit komt ook naar voren uit de opvatting van de Raad dat herijking van het successierecht geboden is en dat bij die herijking de, volgens de Raad omstreden, rechtvaardigingsgronden voor het successierecht opnieuw zouden moeten worden bezien. Het is inderdaad zo dat de plaats van het successierecht in het huidige stelsel van belastingen een geheel andere is dan in 1859 toen de voorloper van de huidige successiewet werd ingevoerd. Toch neemt de successiewet, die overigens in de loop van bijna 150 jaar belangrijke ontwikkelingen heeft doorgemaakt, ook binnen het geheel van de belastingen zoals we dat nu kennen een belangrijke plaats in. Eén van de overwegingen die hieraan ten grondslag ligt, is de gedachte dat als het legitiem is belasting te heffen over inkomen, het ook legitiem is vermogen te belasten dat iemand zonder eigen inspanning toevalt. Met het oog hierop is de heffing van

successie- en schenkingsrecht gerechtvaardigd en is het een ingrediënt dat in de huidige belastingmix niet kan worden gemist. Dat laat overigens onverlet dat de huidige successiewet op een groot aantal punten moet worden gemoderniseerd. De nu voorgestelde maatregelen geven hiertoe een eerste aanzet.

Met betrekking tot de budgettaire aspecten van de herziening van de successiewetgeving wordt in het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker opgemerkt dat het op dit moment aan voldoende financiële middelen ontbreekt om de gehele herziening reeds per 1 januari 2002 in te voeren. Daaruit volgt niet dat een herziening van de tariefstructuur van de successiewet om budgettaire redenen onbespreekbaar is, maar slechts dat besluitvorming over eventuele maatregelen op dit gebied wordt overgelaten aan het volgende kabinet. De Raad verzoekt in de toelichting het verdergaande traject van de modernisering van het successierecht aan te geven. De visie van het kabinet op dit traject is neergelegd in het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker (kamerstukken II 2000/01, 27 789, nr. 1). De strekking daarvan is dat een algehele herziening van de successiewetgeving op dit moment om een aantal redenen niet tot de mogelijkheden behoort. Op enkele onderdelen, onder meer met betrekking tot de algemeen nut beogende instellingen en de familiestichting, is nog nadere studie nodig. De resultaten van deze studies zullen in het voorjaar van 2002 verschijnen. Bovendien ontbreken voor een dergelijke algehele herziening op dit moment de financiële middelen. Wel zijn voor het begrotingsjaar 2002 een aantal voorstellen op deelonderwerpen aangekondigd. Die voorstellen zijn opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel.

### **Recht van overgang**

*14. Het recht van overgang wordt geheven over de waarde van de netto-binnenlandse bezittingen. Het voorgestelde artikel 1, derde lid, van de Successiewet 1956 leidt ertoe dat op verzoek van de verkrijger het recht van overgang wordt gewijzigd in het recht van successie of schenking dat wordt geheven van hetgeen ieder verkrijgt of van hetgeen de begiftigde verkrijgt. Indien de netto-binnenlandse bezittingen aan meerdere verkrijgers toevallen, is niet uitdrukkelijk geregeld wat de gevolgen zijn indien niet alle verkrijgers het in artikel 1, derde lid, van de Successiewet 1956 bedoelde verzoek doen. De Raad adviseert het regime te verduidelijken.*

### **Recht van overgang**

14. De Raad merkt op dat in het voorgestelde artikel 1, derde lid, van de Successiewet 1956 niet uitdrukkelijk is geregeld wat de gevolgen zijn indien niet alle verkrijgers een verzoek doen om in het recht van successie- of van schenking betrokken te worden. De bedoeling van de regeling is dat de keuze voor heffing van successierecht in plaats van de heffing van het recht van overgang moet worden gedaan door alle verkrijgers uit de nalatenschap. De reden hiervoor is dat indien iedere verkrijger afzonderlijk zou kunnen kiezen voor hetzij heffing van het recht van successie hetzij het recht van overgang er zodanige mogelijkheden tot estateplanning ontstaan dat zowel het recht van overgang als het recht van successie geheel kan worden ontgaan. De wettekst en de toelichting zijn op dit punt verduidelijkt.

*15. Op 10 augustus 2001 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de fictiebepaling van artikel 15 van de Successiewet 1956, die uitholling van het recht van overgang door transacties in het zicht van overlijden beoogt tegen te gaan, ongeoorloofd discriminerend is; voor het onderscheid tussen de in het artikel genoemde bloed- en aanverwanten die geen erfgenaam zijn en willekeurige derden bestaat geen objectieve en redelijke grond. De Raad adviseert artikel 15 van de Successiewet 1956 aan te passen.*

15. De Raad merkt terecht op dat de Hoge Raad in zijn arrest van 10 augustus 2001, nr. 35 014, heeft geconstateerd dat artikel 15 van de Successiewet 1956 een ongeoorloofde discriminatie bevat. Naar aanleiding van het door de Raad genoemde recente arrest van de Hoge Raad wordt een aanpassing van artikel 15 Successiewet 1956 voorbereid om de door de Hoge Raad geconstateerde discriminatie weg te nemen. Weliswaar hoort dit meer bij de toegezegde

aanpassing van de fictiebepalingen in de Successiewet 1956 maar ik wil proberen deze aanpassing bij nota van wijziging in het wetsvoorstel op te nemen.

## **16. Schenking tussen ongehuwde partners**

*De drempelperiode die geldt voor ongehuwd samenwonenden voordat zij schenkingen kunnen doen tegen het partnertarief is in artikel 19a, eerste lid, van de Successiewet 1956 gesteld op twee jaar teneinde mogelijk oneigenlijk gebruik te voorkomen. In de toelichting wordt aangegeven dat deze drempelperiode eerst gekozen is na enige aarzeling of een drempelperiode van zes maanden toereikend is.*

*De Raad heeft bedenkingen tegen het invoeren van steeds verschillende omschrijvingen en voorwaarden voor het partnerschap.*

*Gelet op de stringente voorwaarden waaronder op grond van artikel 19a, tweede lid, van de Successiewet 1956 partnerschap wordt erkend, acht de Raad voor een drempelperiode van twee jaar enkel voor het lagere schenkingsrecht tarief geen objectieve en redelijke grond gegeven. Daarbij komt dat schenkingen tussen ongehuwd samenwonenden die een onderlinge zorgplicht aangegaan zijn, soms worden gedaan teneinde een mede-eigendomspositie te bereiken die vergelijkbaar is met een huwelijksgemeenschap. In die gevallen zou de drempelperiode van twee jaar als belastend kunnen worden ervaren.*

*De Raad adviseert de lengte van de drempelperiode voor schenking te heroverwegen.*

## **16. Schenking tussen ongehuwde partners**

De Raad heeft bedenkingen tegen het feit dat in de voorgestelde partnerdefinitie voor het recht van schenking een andere drempelperiode is opgenomen dan voor het recht van successie en adviseert de lengte van de drempelperiode voor schenking te heroverwegen. Er is een aantal argumenten waarom er een verschil te rechtvaardigen is tussen de termijn van zes maanden voor het successierecht en twee jaar voor het schenkingsrecht. Het samenlevingscontract heeft, met name op juridisch terrein, minder verstrekkende gevolgen dan het huwelijk en het sluiten en vooral ook het weer ontbinden van een samenlevingscontract is aan minder formaliteiten gebonden. Daarom is het stellen van een zekere termijn gerechtvaardigd. Met de termijn van zes maanden wordt aangesloten bij de termijn in de Wet IB 2001: er is immers geen bijzondere aanleiding om voor het successierecht een afwijkende termijn op te nemen. In tegenstelling tot het successierecht, heeft het kabinet in het standpunt over het rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving aangegeven enige aarzeling te hebben 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. Naar mijn oordeel is dit een voldoende rechtvaardiging voor het verschil in de termijnen. Ten slotte wordt nog opgemerkt dat het successierecht en het schenkingsrecht weliswaar in één wet geregeld zijn, maar dat het wel verschillende belastingen zijn.

## **17. Waardevoorschrift eigen woning**

*Het vervallen van het bijzondere waarderingsvoorschrift bij de verkrijging van de eigen woning, of een aandeel daarin, door de echtgenoot, dan wel een bloedverwant in de rechte lijn of in de zijlijn tot en met de tweede graad, waarbij voor de heffing van het recht van successie en van het recht van schenking, de waarde van die woning wordt gesteld op 60% van de verkoopprijs welke zou kunnen worden verkregen, indien die woning niet zou worden gebruikt, zal opnieuw de reeds eerder ervaren waarderingsproblemen gaan oproepen. Achtergrond voor het vervallen van dit voorschrift is het cumulerende effect, indien bij de waardebeoordeling van de woning tevens rekening gehouden moet worden met een recht van gebruik of van vruchtgebruik. Naar het oordeel van de Raad blijft er reden een waarderingsvoorschrift voor de «eigen woning» op te blijven nemen omdat de marktgegevens die nodig*

*zijn voor een objectieve waardebe­paling bij de vererving of schenking van deze woningen ontbreken. Dit laat onverlet dat het waarderingsvoorschrift zodanig dient te worden geformuleerd dat in geval van (vrucht)gebruik geen dubbeltelling van waardedrukkende factoren plaatsvindt.*

*De Raad adviseert het vervallen van het waarderingsvoorschrift voor «eigen woningen» te heroverwegen.*

## **17. Waardevoorschrift eigen woning**

De Raad merkt op dat de achtergrond voor het laten vervallen van de 60%-waardering van de eigen woning gelegen is in het cumulerende effect dat optreedt indien bij de waardebe­paling tevens rekening moet worden gehouden met een recht van gebruik of van vruchtgebruik. Opgemerkt kan worden dat dit slechts één van de redenen is die aan het voorstel ten grondslag liggen. Deze redenen hebben met name betrekking op de gewijzigde positie van de langstlevende partner, zowel in fiscaal als in civielrechtelijk opzicht. In fiscaal opzicht is hierbij de voorgestelde algehele vrijstelling voor de langstlevende partner van belang waardoor de faciliteit voor veel van de verkrijgers overbodig is geworden. In civielrechtelijk opzicht is de positie van de langstlevende echtgenoot in het nieuwe erfrecht van belang. Voor een meer uitvoerige beschouwing wordt verwezen naar het kabinetsstandpunt inzake het rapport van de werkgroep Moltmaker.

De Raad is van oordeel dat na het vervallen van de 60%-waardering voor de eigen woning er reden blijft een waarderingsvoorschrift op te nemen omdat marktgegevens voor de waardering van deze woningen ontbreken. Hierbij kan allereerst worden opgemerkt dat voor de waardebe­paling van een recht van vruchtgebruik op de eigen woning geen aanvullende waarderingsvoorschriften nodig zijn. Na het vervallen van de 60%-waardering van de eigen woning wordt de waarde van een vruchtgebruik krachtens artikel 21, achtste lid, van de Successiewet 1956 gesteld op een forfaitair percentage van de waarde in vrije staat, gekapitaliseerd volgens de tabellen van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956. De waarde van de blote eigendom is de waarde in vrije staat verminderd met de waarde van het vruchtgebruik. De vraag die nu opkomt, is hoe de waarde van de eigen woning moet worden bepaald in gevallen waarin geen sprake is van een recht van vruchtgebruik. Deze waardebe­paling zal zodanig moeten geschieden dat er geen discrepanties optreden met de waardebe­paling in geval van vruchtgebruik. Uit de systematiek van de waardering van een vruchtgebruik en de daarmee corresponderende blooteigendom vloeit voort dat in totaal (bij vruchtgebruiker en blooteigenaar tezamen) de volledige waarde in vrije staat van de woning in de heffing wordt betrokken. Het zou daarom niet te rechtvaardigen zijn indien in gevallen waarin geen vruchtgebruik wordt gevestigd een deel van de waarde van de woning buiten de heffing zou blijven. Dit betekent dat uit het oogpunt van fiscale consistentie de eigen woning moet worden gewaardeerd naar de waarde in vrije opleverbare staat.

Een maatregel moet echter niet alleen worden gezien op fiscale consistentie maar eveneens op de gevolgen voor de praktijk, waarbij hier met name gedacht kan worden aan een eventuele lastenverzwaring voor kinderen. Hierover kan worden opgemerkt dat, zeker onder het nieuwe erfrecht, de kinderen vrijwel altijd hetzij een niet-opeisbare vordering op de ouder zullen hebben hetzij blooteigenaar zullen zijn van de woning. In beide gevallen zal de verkrijging van de kinderen hoger worden gewaardeerd dan onder de huidige regelgeving het geval is, maar deze lastenstijging wordt enkel veroorzaakt door het vervallen van de bestaande dubbeltelling van waardedrukkende factoren.

Wellicht ten overvloede kan nog worden opgemerkt dat voor de bepaling van de waarde van een woning in vrij opleverbare staat voldoende marktgegevens aanwezig zijn zodat hiervoor geen specifiek waarderingsvoorschrift in de regelgeving behoeft te worden opgenomen.

## **18. Waardering ondernemingsvermogen**

*Zoals de Hoge Raad in het arrest van 14 juli 2000, BNB 2000/306, opmerkt, berust het niet belasten van goodwill bij de verkrijging van een eenmanszaak niet op een uitdrukkelijk wettelijk voorschrift. Het elimineren van goodwill bij de waardering van het ondernemingsvermogen vloeit voort uit de geschie-*



denis van de totstandkoming van de Successiewet 1956, waarbij in de discussie in de Tweede Kamer der Staten-Generaal het waarderingsvoorschrift voor tot een ondernemingsvermogen behorende zaken uiteindelijk de betekenis kreeg van de «waarde going-concern», welke niet omvat «de organisatorische goodwill als zodanig».

Hierdoor is een ongelijkheid ontstaan tussen gevallen waarin de waarde van de zakelijke goodwill indirect in de waarde van door erfrecht (of schenking) verkregen aandelen in een naamloze vennootschap (NV) of besloten vennootschap (BV) in de heffing wordt betrokken, en gevallen waarin een erfgenaam (of begiftigde) een bedrijf met zakelijke goodwill zelf heeft verkregen, in welk geval hij niet voor de waarde van die goodwill wordt belast.

De Hoge Raad overweegt in het genoemde arrest dat het hier gaat om voor de heffing van het recht van successie gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld en dat het signaleerde verschil in behandeling in strijd is met het onder meer in artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten neergelegde discriminatieverbod.

Voorgesteld wordt de ongelijkheid op te heffen door artikel 21, vierde lid, van de Successiewet 1956 te vervangen door de bepaling dat – onder meer – de waarde van in de verkrijging begrepen ondernemingsvermogen in aanmerking wordt genomen voor de waarde in het economische verkeer van dat vermogen met inbegrip van de voor overdracht vatbare goodwill. Nu uitdrukkelijk wordt gebroken met de wijze waarop het waarderingsvoorschrift voor tot een ondernemingsvermogen behorende zaken inhoud heeft gekregen, is het opnemen van een nieuw wettelijk voorschrift geboden.

De toelichting op deze nieuwe bepaling is echter ontoereikend. Zoals in het rapport van de werkgroep is aangegeven, speelt bij de bepaling van de waarde van de onderneming als going-concern de rentabiliteitswaarde een belangrijke rol. Goodwill of badwill komen evenals de stille en fiscale reserves bij de bepaling van de rentabiliteitswaarde niet afzonderlijk tot uitdrukking maar vormen een onderdeel van de uitkomst. Bij de bepaling van de rentabiliteitswaarde van een particuliere onderneming moet ook rekening gehouden worden met een normale arbeidsbeloning voor de ondernemer. Naast de rentabiliteitswaarde speelt ook de intrinsieke waarde van die onderneming een rol. Uit de omvangrijke jurisprudentie met betrekking tot de waardebepaling van incurante effecten blijkt, dat in de praktijk veelal de going-concernwaarde wordt bepaald door een gemiddelde van de verschillend gewogen rentabiliteitswaarde en de intrinsieke waarde. Gelet op de complexiteit van de bepaling van de rentabiliteitswaarde heeft de werkgroep aanbevolen afspraken te doen maken tussen de vertegenwoordigende organisaties van ondernemers, de waarderingsdeskundigen en de fiscus over bepalende factoren als rentevoet, kapitalisatiefactor en de maatgevende betekenis van in het verleden behaalde resultaten, indien mogelijk per regio en soort van onderneming.

Naar het oordeel van de Raad dient in de toelichting ten minste te worden aangegeven op welke wijze de going-concernwaarde wordt bepaald en in hoeverre de rechtspraak met betrekking tot de waardering van incurante aandelen daarbij van overeenkomstige toepassing is op de waardering van de particuliere onderneming, alsmede op welke wijze de in aanmerking te nemen ondernemersbeloning wordt bepaald.

De Raad merkt tevens op, dat bij de bepaling van de intrinsieke waarde van een NV of van een BV met beperkte aansprakelijkheid niet alleen rekening wordt gehouden met de actuele waarden van de vermogensbestanddelen maar ook met de zogenoemde belastinglatenties. Bij de bepaling van de intrinsieke waarde van een particuliere onderneming zal dit evenzo gaan plaatsvinden. In zoverre is artikel 20, vijfde lid, onderdeel a, van de Successiewet 1956 overbodig. Indien beoogd blijft worden in dat artikel een uitputtende regeling te geven voor de latente inkomstenbelasting inzake de stille en fiscale reserves en de goodwill, is de bepaling te beperkt. Alsdan dient deze bepaling naast de fiscale reserves mede betrokken te worden op alle vermogensbestanddelen waarvan de boekwaarde afwijkt van de actuele waarde.

Ten slotte wijst de Raad op artikel 22 van de Successiewet 1956, op grond waarvan het vermogen van een particuliere onderneming niet in aanmerking wordt genomen naar de waarde op de sterfdatum maar naar de waarde bij het begin van het ten sterfdage lopende boekjaar gecorrigeerd voor kapitaalmutaties. Aanmerkelijk belangaandelen worden voor de bepaling van het successierecht daarentegen steeds in aanmerking genomen naar de waarde op

*de sterfdatum. Dit verschil in behandeling heeft geen objectieve en redelijke grond en zou opgeheven dienen te worden.*

*De Raad adviseert in de toelichting met betrekking tot de waardebeoordeling van particuliere ondernemingen in te gaan op de bepalende elementen van die waardering en daarbij de aanbeveling van de werkgroep te betrekken, alsmede de artikelen 20, vijfde lid, onderdeel a, en 22 van de Successiewet 1956 te schrappen.*

## **18. Waardering ondernemingsvermogen**

In de praktijk worden vele verschillende methodes gehanteerd om de waarde van een onderneming te bepalen. De keuze voor een bepaalde methode zal onder meer afhangen van de aard van de onderneming. Voor de toepassing van de successiewet is alleen relevant dat de gekozen methode in het concrete geval adequaat is om de waarde in het economische verkeer van de onderneming te bepalen. Een vaste regel hiervoor valt niet te geven, en kan dus, dit in antwoord op een verzoek van de Raad, ook niet in de toelichting worden opgenomen. Nog los hiervan is het de vraag of de nu voorgestelde maatregel, het belasten van voor overdracht vatbare goodwill, aanleiding geeft tot grotere waarderingproblemen dan de huidige regeling. Eerder lijkt het tegendeel het geval. Het meenemen van de voor overdracht vatbare goodwill in de waardering sluit beter aan bij de economische realiteit en de in de praktijk gebruikelijke waarderingmethodieken dan het huidige voorschrift dat, zoals de Raad dat goed samenvat, neerkomt op de «waarde going-concern», welke niet omvat «de organisatorische goodwill als zodanig».

Bij het advies van de Raad om artikel 20, vijfde lid, onderdeel a, van de Successiewet 1956 te schrappen kan het volgende worden opgemerkt. Anders dan de Raad kennelijk meent, kan de latente inkomstenbelasting ter zake van de stille en fiscale reserves in het in de nalatenschap begrepen ondernemingsvermogen niet zelfstandig als element van de waardebeoordeling in aanmerking worden genomen. Een latente belastingclaim kan slechts invloed hebben op de waarde van een vermogensbestanddeel indien deze claim objectgebonden is. Een voorbeeld hiervan is de waardering van de aandelen in een BV. De Raad merkt terecht op dat daarbij rekening wordt gehouden met de belastinglatenties van de onderneming van de BV. Er is hier sprake van een objectgebonden latentie. In het geval van een IB-onderneming en meer algemeen, de belastinglatenties waarop artikel 20, vijfde lid, ziet, ligt dat anders. Deze latenties zijn niet object- maar subjectgebonden: zij ontstaan bij de verkrijger door de verkrijging van de betreffende vermogensbestanddelen en hebben daarom geen invloed op de waarde van die bestanddelen. Zonder artikel 20, vijfde en zesde lid, van de Successiewet 1956 zouden deze subjectgebonden latenties evenmin als schuld in aanmerking worden genomen. Ook de werkgroep Moltmaker is van mening dat een afzonderlijke bepaling met betrekking tot de aftrek van deze belastinglatenties noodzakelijk is (zie § 8.1.6 van het rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving). Het voorstel om de voor overdracht vatbare goodwill die in geschonken of nagelaten ondernemingsvermogen is begrepen in de heffing te betrekken, heeft overigens wel gevolgen voor de omvang van de latente inkomstenbelastingclaim die op grond van artikel 20, vijfde lid, in aanmerking kan worden genomen. Onder de huidige regelgeving blijft goodwill bij de bepaling van de waarde van de verkrijging buiten beschouwing en daarom brengt een redelijke wetstoepassing met zich mee dat ook een latente belastingclaim op de onbelaste goodwill niet in mindering kan worden gebracht op de verkrijging. Wordt, volgens het voorstel, goodwill wel in de heffing betrokken, dan kan, op basis van de bestaande tekst van artikel 20, vijfde lid, onderdeel a, van de Successiewet 1956, ook de latente inkomstenbelastingclaim op de belaste goodwill in aanmerking worden genomen. Concluderend kan worden gezegd dat artikel 20, vijfde lid, onderdeel a niet kan worden gemist en evenmin hoeft te worden aangepast. De Raad adviseert artikel 22 van de Successiewet 1956 te schrappen. Op grond van deze bepaling wordt een particuliere onderneming, op verzoek van de aangever, niet in aanmerking genomen naar de waarde op de sterfdatum van de erflater maar naar de (gecorrigeerde) waarde bij het begin van het ten sterfdage lopende boekjaar. Deze vraag gaat echter het bestek van de eerste, beperkte, herziening van de Successiewet 1956 te buiten. Of het wenselijk is

deze bepaling te laten vervallen zal in een volgende fase van de modernisering van de successiewetgeving worden gezien.

## **19. Prijscourant**

*Artikel 21, derde lid, van de Successiewet 1956 geeft een eigen waarderingsvoorschrift voor effecten. Deze worden voor de heffing van het successierecht in aanmerking genomen naar de waarde volgens de prijscourant, die is opgemaakt op last van Onze Minister door ten minste vier makelaars of commissionairs in effecten te Amsterdam in de week van de verkrijging. De Raad wijst erop, dat de betekenis van deze prijscourant inmiddels sterk is verminderd door de dagelijkse publicaties van beurskoersen in nagenoeg alle dagbladen. De kenbaarheid van de dagelijkse beurskoersen is dan ook veel groter dan de «berekende» koersen in de prijscourant. Op die grond is in artikel 5.21 Wet IB 2001 dan ook bepaald, dat voor de waardering van effecten die zijn genoteerd aan Euronext effectenbeurs te Amsterdam de waarde in het economische verkeer wordt gesteld op de notering die is vermeld in de Officiële prijscourant, uitgegeven door AEX-Data Services. De Raad adviseert artikel 21, derde lid, van de Successiewet 1956 in dezelfde zin te moderniseren.*

## **19. Prijscourant**

Zoals in het kabinetsstandpunt naar aanleiding van het rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving is opgemerkt, zal in de nabije toekomst worden overgegaan tot verdergaande aanpassingen van de Successiewet 1956 dan de wijzigingen die thans worden voorgesteld. Gezien het feit dat met ingang van 1 januari 2001 voor de belastingheffing over inkomen uit sparen en beleggen een vergelijkbare bepaling geldt voor de waardering van beursgenoteerde effecten, is het voorstel van de Raad om reeds nu over te gaan tot een wijziging van artikel 21, derde lid, Successiewet 1956 overgenomen.

## **20. Bedrijfsopvolging**

*De verruiming van de faciliteiten in het successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging is bij invoering van de Wet fiscale structuurversterking toegelicht met de opmerking dat het vanuit het algemeen sociaal-economisch belang onwenselijk is dat een onderneming die overgaat door vererving moet worden gestaakt of geforceerd moet worden verkocht zonder dat de bedrijfsresultaten daar aanleiding toe geven, met als gevolg een verlies aan werkgelegenheid en economische diversiteit (Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr.3, blz.7).*

*De Raad merkt op dat het ook vanuit andere belangen dan het algemeen sociaal-economische belang onwenselijk zou kunnen zijn dat geforceerde verkoop van vermogensbestanddelen moet plaatsvinden teneinde het successierecht te voldoen. Dit zou het geval kunnen zijn bij voorwerpen van kunst, cultuur en wetenschap en niet-opengestelde landgoederen, maar ook bijvoorbeeld bij onroerende goederen of andere zaken die op grond van te rechtvaardigen individuele belangen «in de familie» zouden moeten kunnen blijven.*

*De Raad mist bij het verruimen van de (materiële) vrijstelling voor ondernemingsvermogen tot 30% een toereikende afweging van deze verruiming ten opzichte van de niet of beperkt gefaciliteerde verkrijgingen. De Raad adviseert deze afweging alsnog in de toelichting op te nemen.*

## **20. Bedrijfsopvolging**

De Raad heeft in de memorie van toelichting een motivering gemist van de gedane keuze om middelen vrij te maken om het percentage van het ondernemingsvermogen dat bij bedrijfsopvolging buiten de heffing van successie- en schenkingsrecht blijft te verhogen. De voorgestelde maatregel dient er evenals artikel VII, onderdeel C, toe de problemen die kunnen optreden bij de gelijktijdige heffing van inkomstenbelasting en successiebelasting te verzachten. Aldus wordt vorm gegeven aan de aan het parlement gedane toezegging om het vervallen van het 20% tarief in de Wet op de

inkomstenbelasting 1964 te betrekken in de herziening van de successiewetgeving. Zoals reeds is aangegeven in het kabinetsstandpunt over het rapport van de werkgroep Moltmaker is een algehele herziening van de successiewet om een aantal redenen niet mogelijk. De financiële middelen die kunnen worden vrijgemaakt worden – in lijn met de prioriteiten van het kabinetsbeleid – ingezet om het ondernemerschap te stimuleren. Naar aanleiding van het advies van de Raad is de memorie van toelichting op dit punt verduidelijkt.

*21. De voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in aanmerking komende vermogensbestanddelen moeten op grond van artikel 35b, eerste lid, van de Successiewet 1956 in de verkrijging zijn begrepen.*

*De Raad merkt op dat daardoor, indien de onderneming aan één van de erfgenamen tegen de inbreng van de waarde wordt toebedeeld, de faciliteit niet van toepassing is. In het licht van de hiervoor geschetste motivering voor de invoering van de faciliteit is er geen reden deze in de praktijk niet ongebruikelijke wijze van vererving van de onderneming niet te faciliteren.*

*De Raad adviseert de regeling aan te passen.*

21. De Raad merkt op dat de faciliteit voor bedrijfsopvolging niet van toepassing is indien de onderneming aan één van de erfgenamen tegen inbreng van de waarde wordt toebedeeld en adviseert de regeling aan te passen. Het is niet geheel duidelijk of de Raad hierbij doelt op een geval waarin aan één van de erfgenamen tevens de nagelaten onderneming is gelegateerd tegen inbreng van de waarde dan wel op een situatie waarin in het kader van de boedelscheiding de onderneming aan één van de erfgenamen wordt toegescheiden. Daarom zal hierna op beide situaties worden ingegaan aan de hand van een gestileerd voorbeeld. Uitgangspunt is een nalatenschap met waarde 200 die in zijn geheel bestaat uit het vermogen van de onderneming van de erflater. Er zijn twee erfgenamen A en B, beiden voor 50% gerechtigd tot de nalatenschap. In de eerste situatie is het ondernemingsvermogen gelegateerd aan B, tegen inbreng van de waarde in de nalatenschap. De waarde van dit legaat is nihil. Dat betekent echter niet dat de verkrijging van B nihil is. Naast legataris is B immers ook erfgenaam en uit dien hoofde gerechtigd tot 50% van de nalatenschap, in dit geval 100. B heeft derhalve  $100 + 200 = 300$  verkregen waarop zijn inbreng van 200 in mindering komt. De netto waarde van zijn verkrijging bedraagt derhalve 100, waarin 200 aan waarde van ondernemingsvermogen is begrepen. De voorgestelde faciliteit voor bedrijfsopvolging is nu van toepassing met betrekking tot het ondernemingsvermogen ter waarde van 200 dat in de verkrijging van B is begrepen. Dat betekent dat, als B ook overigens aan de voorwaarden van de regeling voldoet, uiteindelijk 30% van 200 = 60 buiten de heffing blijft zodat B wordt belast naar een verkrijging van  $100 - 60 = 40$ . De situatie waarin er geen legaat is maar A en B bij de verdeling van de nalatenschap de onderneming aan B toescheiden tegen inbreng van de waarde leidt, door de toepassing van het voorgestelde artikel 53a van de Successiewet 1956, tot een gelijke uitkomst, mits de verdeling van de nalatenschap plaatsvindt binnen twee jaren na het overlijden van de erflater.

*22. De voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in aanmerking te nemen vermogensbestanddelen zijn omschreven in artikel 35b, tweede lid, van de Successiewet 1956.*

*De Raad merkt op, dat tot box I van de inkomstenbelasting mede behoort het rendabel maken van de aan een ondernemer ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen (artikel 3.92 Wet IB 2001) en van de door een aanmerkelijk belanghouder aan «zijn» BV ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen (artikel 3.92 Wet IB 2001). Deze vermogensbestanddelen liggen zozeer in de ondernemings sfeer dat het niet betrekken van deze vermogensbestanddelen in de bedrijfsoverdrachtfaciliteit uitdrukkelijke motivering behoeft.*

*De Raad adviseert deze motivering in de toelichting op te nemen.*

22. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad is de toelichting op de artikelen 35b en 35c van de Successiewet 1956 aangevuld met een passage waarin gemotiveerd wordt aangegeven waarom de faciliteit voor bedrijfsop-

volging niet van toepassing is op ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen.

### **23. Retourprovisie**

*Het is thans mogelijk dat de tussenpersoon een deel van zijn provisie die hij van de verzekeraar ontvangt, doorgeeft aan de verzekerde. Over dit deel van de provisie zou in het licht van het voorstel geen assurantiebelasting mogen worden geheven, aangezien deze betaling de vergoeding voor de met de verzekering samenhangende diensten verkleint. Artikel 25 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer houdt met zodanige betalingen echter geen rekening.*

*De Raad adviseert de bepaling daartoe aan te passen.*

### **23. Retourprovisie**

Artikel 25 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer hoeft niet te worden aangepast omdat artikel 29 van die wet reeds een regeling bevat op grond waarvan retourprovisie niet wordt betrokken in de assurantiebelasting. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad is het algemene deel (paragraaf 2.3.1) van de memorie van toelichting op dit punt verduidelijkt.

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

### **24. Redactionele kanttekeningen**

De redactionele kanttekeningen van de Raad zijn overgenomen.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om enige redactionele aanpassingen aan te brengen. Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt om met ingang van 1 januari 2002 de koppeling van de heffingsen invorderingsrente aan de depositorente van de Europese Centrale Bank te vervangen door een koppeling aan de door de Europese Centrale Bank voor basisfinancieringstransacties toegepaste interestvoet. Een zelfde wijziging heeft plaatsgevonden ten aanzien van 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. Aangezien inmiddels is gebleken dat geen behoefte bestaat aan het stellen van zekerheid als voorwaarde voor het verkrijgen van uitstel van betaling, bedoeld in het oorspronkelijk voorgestelde artikel 25, elfde, twaalfde, dertiende en zeventiende lid, van de Invorderingswet 1990, is deze voorwaarde geschrapt.

Voorts is in het wetsvoorstel een bepaling opgenomen die voorziet in een overgangsmaatregel voor bestaande gevallen van zogenoemde koophuur. Hiermee is invulling gegeven aan de toezegging die op dit punt is gedaan tijdens het Algemeen Overleg inzake bijlage 13 van de Miljoenennota 2001 (Kamerstukken II, 2000/01, 27 400, nr. 45, blz. 20).

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

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

Ik mag u verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. J. Bos

**Bijlage bij het advies van de Raad van State van 29 augustus 2001, no.W06.01.0384/ IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.**

*Wetsvoorstel*

- In artikel 9.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting (Wet IB 2001) «het door hem genoten deel» vervangen door: het aan hem op grond van artikel 7.2, dertiende lid, toegerekende deel.
- In artikel 35c, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB) «op een andere grond als bedoeld in artikel 5a» vervangen door: op een andere grond dan een overeenkomst van korte duur als bedoeld in artikel 5a.

*Memorie van toelichting*

- In onderdeel 2.4.1, vierde aandachtspunt, «de kostenvergoedingsbeschikking aan te vragen door het gezelschap» vervangen door: de kostenvergoedingsbeschikking aan te vragen door de leider of vertegenwoordiger van het gezelschap.
- In de artikelsgewijze toelichting op artikel I, onderdelen E, G en H (artikelen 7.2, 9.2 en 9.4 Wet IB 2001), voorlaatste alinea, «dat hij niet opteert voor het loonregime op de voet van artikel 4, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964, en» schrappen.
- In de artikelsgewijze toelichting op artikel I, onderdelen E, G en H (artikelen 7.2, 9.2 en 9.4 Wet IB 2001), laatste alinea, «het door de buitenlandse artiest of beroepssporter genoten deel» vervangen door: het aan de artiest of beroepssporter op grond van artikel 7.2, dertiende lid, toegerekende deel.
- In de artikelsgewijze toelichting op artikel II, onderdeel F (artikel 35 Wet LB 1964), derde alinea, «voorzover men niet op de voet van artikel 4, onderdeel f, heeft geopteerd voor het loonbelastingregime» schrappen.