

Vergaderjaar 2001–2002

28 487

Wijziging van belastingwetten c.a. (Vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening 2001)

A

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 9 juli 2002 en het nader rapport d.d. 19 juli 2002, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 5 april 2002, no. 02.001683, 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. (Veegwet 2002).

Het voorstel omvat een groot aantal technische wijzigingen en herstel van fouten in verschillende belastingwetten. Daarnaast zijn inhoudelijke wijzigingen van enkele heffingswetten opgenomen, die naar het oordeel van de Raad van State in een technische veegwet niet thuis horen. De Raad toetst aan een kader voor veegwetten en stelt voor om verschillende voorstellen van inhoudelijke aard in afzonderlijke wijzigingswetten op te nemen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 5 april 2002, nr. 02.001683, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 9 juli 2002, nr. W06.02.0151/IV, bied ik U hierbij aan.

1. Niet onomstreden inhoudelijke voorstellen
Wetgeving is een proces waarbij redactionele onvolkomenheden of foutieve verwijzingen door het in elkaar grijpen van een groot aantal wettelijke regelingen kunnen ontstaan. Deze onjuistheden raken de inhoud van de wettelijke bepalingen niet. Het is van groot belang dat deze onjuistheden snel en duidelijk kenbaar worden hersteld. Gelet op het grote aantal wijzigingen in de belastingwetgeving zou een periodieke veegwet waarbij dergelijke technische onvolkomenheden systematisch worden hersteld, een goede zaak zijn.
De Raad is van oordeel dat in een dergelijke technische veegwet geen voorstellen dienen te worden opgenomen die omstreden kunnen zijn. Dit zal zich snel voordoen bij voorstellen van inhoudelijke aard. Indien na de inwerkingtreding van een nieuw regime ervaringen met dat regime worden opgedaan die de aanleiding vormen voor een inhoudelijke aanpassing, zal dan ook nagenoeg steeds een afzonderlijke wijziging van de heffingswet noodzakelijk zijn. Daarbij komt dat het bijeenbrengen in een veegwet van zowel technische als inhoudelijke voorstellen die bovendien betrekking kunnen hebben op verschillende heffingswetten, druk kan leggen op de besluitvorming. Deze druk dient vermeden te worden.

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

Bij toetsing van het voorstel-Veegwet 2002 aan dit kader stelt de Raad vast dat het voorstel, anders dan de naam doet vermoeden, meer is dan een technische veegwet. Aan een belangrijk aspect van een technische veegwet, het snelle en duidelijk kenbare herstel van onjuistheden, kan daardoor afbreuk worden gedaan. In het bijzonder horen de voorstellen die betrekking hebben op de wijzigingen in de successiewetgeving (artikelen 13a en 15 van de Successiewet 1956 (Succ. 1956)) niet in een technische veegwet thuis. Bij deze inhoudelijke wijzigingen zijn keuzes gemaakt bij de uitwerking van aanpassingen die op grond van een tweetal arresten van de Hoge Raad van 10 augustus 2001, BNB 2001/351 en VN 2001/44.25, noodzakelijk waren geworden. Deze keuzes zullen niet onomstreden blijken te zijn. Daarnaast zijn ook de wijziging van het regime van conserverende aanslagen voor de buitenlandse aanmerkelijk belanghouder (artikel 2.8 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001)), de aanpassingen van de bepalingen inzake terugkeerreserve (artikelen 3.65 en 3.71 Wet IB 2001) en de terugkeerregeling (artikel 4.34 Wet IB 2001), de reparatie van de terbeschikkingstellingsregeling (artikelen 3.91 en 3.92 Wet IB 2001), de uitbreiding van de negatieve uitgaven (artikel 3.133 Wet IB 2001) en de aanpassingen van de deelnemingsvrijstelling en de regeling voor de hybride leningen (artikelen 10a, 13 en 13bb van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969)) inhoudelijk van aard en niet op voorhand onomstreden.

De Raad adviseert teneinde een snel en duidelijk kenbaar herstel van de overigens geconstateerde onjuistheden zoveel mogelijk te bevorderen, de hiervoor genoemde voorstellen uit het voorstel-Veegwet 2002 te nemen en als afzonderlijke wetsvoorstellen aan te bieden, en daarbij het voorstel tot wijziging van artikel 2.8 Wet IB 2001, dat in het geheel niet is toegelicht, toe te lichten.

Ter aanvulling merkt de Raad met betrekking tot de regeling van de zogenoemde geruisloze terugkeer uit de BV op, dat deze regeling nieuw en complex is, hetgeen met zich brengt dat aanvullingen en andere aanpassingen in de loop van de tijd verwacht kunnen worden. Nu wordt voorgesteld bij de bepaling van de vervreemdingsvoordelen bij de liquidatie in het kader van de geruisloze terugkeer rekening te houden met de waarde van de doorgeschoven verliezen en een minimumwaarderingsregel voor de waarde van de vermogensbestanddelen in te voeren (artikel 4.34 Wet IB 2001). Het is niet waarschijnlijk dat deze wijzigingen de laatste wijzigingen in het terugkeerregime zullen zijn. Naar het oordeel van de Raad verdient het aanbeveling eerst meer ervaring met het terugkeerregime op te doen en op grond van die ervaringen het regime in zijn totaliteit aan te passen. Verbodde reparatievoorstellen worden dan voorkomen. De Raad adviseert het voorstel niet alleen in een afzonderlijk wetsvoorstel, maar ook op een later tijdstip in een meer omvattend wetsvoorstel op te nemen.

1. Niet onomstreden inhoudelijke voorstellen

Uit de opmerkingen van de Raad leid ik af dat de aanduiding «Veegwet 2002» in het intitulé en de memorie van toelichting suggesties kan oproepen die ik niet beoog. Naast de niet-inhoudelijke wijzigingen bevat het voorstel van wet – zoals op blz. 1 van de memorie van toelichting is aangeduid – ook wijzigingen van inhoudelijke aard, waaronder die waarbij wetgeving wordt versoepeld of wordt aangescherpt. De opmerkingen van de Raad zijn voor mij reden geweest het intitulé aan te passen en in de memorie van toelichting niet meer de term veegwet te gebruiken. Voorts zijn de voorgestelde wijzigingen van de Successiewet 1956, die inderdaad niet samenhangen met de belastingherziening per 1 januari 2001, niet langer opgenomen in dit wetsvoorstel, maar overeenkomstig het advies van de Raad ondergebracht in een separaat wetsvoorstel. De opmerking van de Raad dat het voorstel tot wijziging van artikel 2.8 Wet IB 2001, in het geheel niet is toegelicht, kan ik niet plaatsen nu in de artikelsgewijze toelichting zowel op artikel I, onderdeel D, als artikel I, onderdeel E, een toelichting is opgenomen.

Met de Raad sluit ik niet uit dat de ervaringen die worden opgedaan met de regeling van de zogenoemde geruisloze terugkeer er toe leiden dat deze regeling aanpassing behoeft, doch ik zie daarin geen reden aanpassingen waarvan de noodzaak inmiddels is gebleken, thans nog niet voor te stellen.

2. Terugwerkende kracht

In het voorstel-Veegwet 2002 zijn veel wijzigingen met invoering met terugwerkende kracht opgenomen. Deze terugwerkende kracht geldt in een groot aantal gevallen tot 1 januari 2001, de datum van inwerkingtreding van de Wet IB 2001.

In het advies inzake het Belastingplan 2002-IV heeft de Raad met betrekking tot het herstel van de Wet IB 2001 opgemerkt:

«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 ondergeschikte wetswijzigingen die redelijkerwijs verwacht mochten worden omdat zij duidelijk kenbare fouten en omissies herstellen. Deze wetgeving hangt zozeer samen met die van de Wet IB 2001 dat eenzelfde tijdstip van in werkingtreding 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.» (Kamerstukken II 2001/02, 28 015, A punt 3).

De Raad stelt vast dat in ieder geval de voorstellen met betrekking tot de wijziging van artikel 3.91, derde lid, Wet IB 2001, artikel 3.92, tweede lid, Wet IB 2001, artikel 3.116, tweede lid, Wet IB 2001, artikel 3.118, vierde lid, Wet IB 2001, artikel I, onderdeel O, derde lid, Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (Inv.wet IB 2001) en artikel I, onderdeel R, Inv.wet IB 2001 belastend kunnen zijn en niet zonder uitdrukkelijke motivering met terugwerkende kracht kunnen worden ingevoerd.

Met betrekking tot de wijzigingen van artikel 3.91, tweede lid, onderdeel c, Wet IB 2001 en artikel 3.92, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001, die zien op de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan een onderneming of werkzaamheid door minderjarige kinderen, merkt de Raad op dat deze wijzigingen op zich belastend zijn. Het bezwaar, dat zij met terugwerkende kracht worden ingevoerd, wordt niet weggenomen door de omstandigheid dat deze terbeschikkingstelling veelal als maatschappelijk ongebruikelijk zal kunnen worden beschouwd, omdat niet alle gevallen als ongebruikelijk behoeven te worden gekwalificeerd.

De Raad merkt tevens op, dat het voorstel tot wijziging van artikel 3.71 Wet IB 2001 belastend kan zijn door de beperking van het relevante ondernemingsvermogen voor de vorming van een oudedagsreserve. Uit dien hoofde zou terugwerkende kracht tot 1 januari 2001 zoals in de toelichting is gesteld, gemotiveerd dienen te worden los van de invoering van de Wet IB 2001 als zodanig. Aangezien de bepaling echter niet is opgenomen in artikel XVII van het voorstel, neemt de Raad aan dat terugwerkende kracht niet is beoogd. De Raad adviseert alsnog te motiveren – los van de enkele verwijzing naar de invoering van de Wet IB 2001 – om welke reden de terugwerkende kracht van deze bepalingen gerechtvaardigd is.

2. Terugwerkende kracht

De Raad besteedt in zijn advies aandacht aan de terugwerkende kracht die aan een aantal maatregelen in het wetsvoorstel is verbonden. Uitgangspunt bij de beoordeling van eventuele terugwerkende kracht zijn – zoals de Raad terecht constateert – de kaders voor terugwerkende kracht voor fiscale wetgeving die in 1997 in overleg met de Tweede Kamer der Staten-Generaal zijn vastgesteld (Kamerstukken II 1996/1997, 25 212, nrs. 1–3). Belangrijk element van deze kaders is dat terugwerkende kracht dient te worden gemotiveerd indien sprake

is van bezwarende maatregelen. Tegelijkertijd kan niet worden voorbijgegaan aan het bijzondere karakter van het wetsvoorstel. Na een wetgevende operatie die zo omvangrijk en ingrijpend is geweest als de belastingherziening met ingang van 1 januari 2001 is het welhaast onvermijdelijk dat niet alle onduidelijkheden, knelpunten en eventuele lacunes zeer kort na inwerkingtreding worden gesignaleerd en weggenomen. Het is voor de praktijk van groot belang dat alert wordt gereageerd op nieuwe signalen en praktijkervaringen. Juist met voortvarend optreden van de wetgever op dit terrein is de rechtszekerheid gediend. Bij invoering van wetgevende maatregelen die dienen tot het wegnemen van onduidelijkheden en knelpunten en herstel van omissies, dient, zeker als terugwerkende kracht wenselijk is, uiteraard een goed evenwicht te worden gevonden tussen het belang van rechtszekerheid en het belang van een goed functionerend, evenwichtig fiscaal stelsel. De hiervoor genoemde kaders voor terugwerkende kracht geven bij het maken van die afweging in dit geval niet altijd een afdoende toetsingskader, omdat deze met name zijn vastgesteld vanuit het heel andere perspectief van reparatiewetgeving. De Raad heeft dit ook onderkend in zijn advies bij het wetsvoorstel Belastingplan 2002, deel IV, waaruit hij in zijn advies bij het onderhavige wetsvoorstel citeert. De keuze in het eerstgenoemde advies om de kaders voor terugwerkende kracht niet te hanteren bij maatregelen die voor 1 januari 2002 ter advisering aan de Raad zijn voorgesteld, is naar mijn oordeel een te waarden verdere invulling om met de hiervoor beschreven spanning tussen de kaders voor terugwerkende kracht en de nazorg bij een zeer ingrijpende herzieningsoperatie om te gaan. Uit het onderhavige wetsvoorstel blijkt de grens die de Raad getrokken heeft niet altijd bevredigend uit te werken. Strikte hantering van de kaders voor terugwerkende kracht voor de thans voorgestelde maatregelen zou dan ook tot onbevredigende resultaten leiden in de afweging tussen rechtszekerheid en het belang van duidelijke en adequaat functionerende wetgeving. Dat laat onverlet dat ik met de Raad het belang van een goede motivering van de terugwerkende kracht van bepaalde maatregelen onderschrijf. Het advies van de Raad om in de toelichting de motivering voor de terugwerkende kracht te verduidelijken of aan te vullen is dan ook overgenomen. Volledigheidshalve kan daar nog bij worden opgemerkt dat ik het oordeel van de Raad dat de door hem genoemde elementen als bezwarend kunnen worden aangemerkt niet in alle gevallen deel. In de toelichting is ook aan dat aspect nader aandacht besteed.

3. De Raad merkt op, dat naast het geoordeelde herstel van omissies in de Wet IB 2001 ook andere bepalingen als zodanig zijn aan te merken. De Raad wijst op de wijzigingen van artikel 3.91, tweede lid, onderdeel b, onder 5, Wet IB 2001 artikel 5.3, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 6.2 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 en daarbij alsnog aandacht te geven aan het tijdstip van inwerkingtreding.

3. Aan de het advies van de Raad in de toelichting nader in te gaan op het karakter van de door de Raad aangeduide wijzigingen en daarbij als aandacht te geven aan het tijdstip van inwerkingtreding is gehoor gegeven.

4. Delegatie

Voorgesteld wordt artikel 1.7 Wet IB 2001 aan te vullen met een derde lid op grond waarvan bepaalde aanspraken op periodieke uitkeringen (unit-linked-lijfrenten) worden gelijk gesteld met aanspraken op vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen indien wordt voldaan aan bij ministeriële regeling te stellen regels.

Naar het oordeel van de Raad dienen deze regels bij algemene maatregel van bestuur te worden vastgesteld, omdat zij verder reiken dan voorschriften van administratieve aard, uitwerking van de details van een regeling, voorschriften die dikwijls wijziging behoeven of voorschriften waarvan te voorzien is dat zij mogelijk met grote spoed moeten worden vastgesteld (aanwijzing 26 van de Aanwijzingen voor de regelgeving).

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

4. Delegatie

In het voorgestelde art. 1.7, derde lid, Wet IB 2001 is aangegeven dat onder bij ministeriële regeling te stellen regels aanspraken op periodieke uitkeringen waarvan de uitkeringen zijn ingegaan en waarvan de hoogte van de uitkeringen niet voor de gehele uitkeringsperiode is vastgesteld (zogenoemde unit-linked producten) kunnen worden gelijkgesteld met aanspraken op vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen. In deze delegatiebepaling is derhalve duidelijk aangegeven welke producten onder nadere voorwaarden kunnen kwalificeren als een lijfrente. Nadere uitwerking bij ministeriële regeling past daarom binnen de in aanwijzing 26 van de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen mogelijkheid om algemeen verbindende voorschriften vast te stellen die een uitwerking van de details van de regeling betreffen.

5. Terbeschikkingstellingsregeling

De Raad merkt op, dat de bestrijding van optieovereenkomsten door wijziging van artikel 3.91, tweede lid, onderdelen a en e, Wet IB 2001 en artikel 3.92, tweede lid, onderdelen a en f, Wet IB 2001 in de toelichting is gegrond op de stelling dat met het sluiten van die overeenkomsten op onaanvaardbare wijze fiscale voordelen worden behaald. De voorbeelden sluiten hierop aan door uit te gaan van sterk oplopende dan wel dalende prijzen van de vermogensbestanddelen waarop de optieovereenkomst betrekking heeft. Deze prijsontwikkeling is echter geen gegeven. In het bijzonder de aandelenmarkt fluctueert zeer sterk. Aangezien de optieovereenkomsten ook wat de datum van het sluiten ervan betreft, duidelijk en niet met terugwerkende kracht in de administratie van de vennootschap moeten worden vastgelegd, is er geen reden om ervan uit te gaan dat alleen voor de vennootschap nadelige optieovereenkomsten worden gesloten. Indien een optie niet wordt uitgeoefend is de optiepremie bij de vennootschap belast, terwijl deze premie bij de directeur-grotaandeelhouder niet aftrekbaar is. In zoverre is er geen sprake van een «zero sum game».

De vraag of onder de artikelen 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 alle overeenkomsten dienen te worden gebracht waarbij fiscale arbitrage een rol speelt, is veel ruimer dan de vraag of optieovereenkomsten onder het regime van de terbeschikkingstellingregeling dienen te worden gebracht. De beantwoording van deze vraag leent zich echter niet voor behandeling in een veegwet. Ten aanzien van de vraag of terugwerkende kracht tot het tijdstip van indiening van het voorstel gerechtvaardigd is, merkt de Raad op, dat gelet op de geleidelijke prijsontwikkelingen op de onroerend goedmarkt geen aankondigingseffecten verwacht behoeven te worden. Met betrekking tot optieovereenkomsten die betrekking hebben op aandelen, lijkt het sluiten en masse van (reële) optieovereenkomsten waarbij de datum van de optieovereenkomsten vast staat, bijvoorbeeld door registratie van de overeenkomst, evenmin aannemelijk gelet op de sterke bewegelijkheid van de aandelenkoersen. De vrees voor aanzienlijke uitholling van de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting is naar het oordeel van de Raad dan ook niet gerechtvaardigd.

De Raad adviseert adviseert de wijziging van artikel 3.91, tweede lid, onderdelen a en e, Wet IB 2001 en artikel 3.92, tweede lid, onderdelen a en f, Wet IB 2001 in een ruimer kader in een afzonderlijk wetsvoorstel op te nemen zonder daarbij terugwerkende kracht aan de voorstellen te geven.

5. Terbeschikkingstellingsregeling

De voorgestelde maatregelen met betrekking tot optieovereenkomsten tussen verbonden personen zijn, zoals in de memorie van toelichting uiteen is gezet, gericht tegen creatief gebruik van opties waarmee wordt beoogd boekwinsten in privé te realiseren en boekverliezen door de vennootschap in aftrek te brengen. Als consequentie van de boxbenadering in de Wet inkomstenbelasting 2001 is de spanning tussen hoog belast reëel inkomen en laag belast forfaitair bepaald inkomen bewust aanvaard. Zoals ook in het kader van de parlementaire behandeling van belastingherziening is betoogd, vindt deze keuze haar grens in de gevallen waarin op oneigenlijke wijze op de verschillen tussen de boxen wordt ingespeeld teneinde fiscale voordelen te behalen. Dat risico is in het bijzonder onderkend in gevallen waarbij een belastingplichtige in diverse hoedanigheden bij geldstromen betrokken is (enerzijds als privé-persoon en anderzijds als belanghebbende bij het vermogen van de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft).

Optieovereenkomsten tussen een directeur-groootaandeelhouder en de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft, hebben – afgezien van de fiscale gevolgen – geen economische betekenis. Wezenskenmerk van reële optieovereenkomsten is dat het belang bij een deel van de waardeontwikkeling van de onderliggende waarde naar echte derden wordt verlegd. Daarvan is geen sprake bij een directeur-groootaandeelhouder die in diverse hoedanigheden bij een optieovereenkomst is betrokken. De overeenkomst heeft in economisch opzicht geen invloed op het totaalvermogen van de directeur-groootaandeelhouder. Tegen die achtergrond is altijd sprake van een zero sum game. Op zichzelf doen de fiscale gevolgen van de constructie, die doorgaans per saldo zeer voordelig zijn, daar niets aan af.

De Raad adviseert de maatregelen ter bestrijding van optieconstructies in een ruimer kader in een afzonderlijk wetsvoorstel op te nemen zonder daarbij terugwerkende kracht aan de voorstellen te geven. Ik zie thans geen aanleiding om de reikwijdte van de regeling in de sfeer van de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen in een bredere afweging te betrekken. Ik acht het raadzaam daartoe eerst meer ervaring met de terbeschikkingstellingsregeling op te doen. Desalniettemin kan snel ingrijpen geboden zijn in evidente gevallen waarin op oneigenlijke wijze wordt ingespeeld op het behalen van fiscale voordelen, waartoe ik tevens optieconstructies in gelieerde verhoudingen reken. Naar het oordeel van de Raad is de vrees voor een aanzienlijke uitholling van de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting en daarmee terugwerkende kracht in formele zin tot en met de datum van indiening niet gerechtvaardigd. Deze opvatting gaat uit van een geleidelijke prijsontwikkeling op de onroerend goedmarkt en een onvoorspelbaar verloop van de aandelenkoersen. Anders dan de Raad verwacht ik aanmerkelijke aankondigingseffecten. De aankondiging van een regeling die misbruik of oneigenlijk gebruik beoogt tegen te gaan, heeft doorgaans tot gevolg dat in de praktijk zal worden getracht om van de oude regeling gebruik te maken. Naast een verdere grondslaguitholling verwacht ik, indien niet zou worden gekozen voor onmiddellijke inwerkingtreding, een aanmerkelijke toename van het aantal optierechten dat overgaat naar het regime van overige werkzaamheden. De waarderingsproblematiek die daarmee gepaard gaat, veroorzaakt een additionele verzwaring van de uitvoeringslast. Daarbij kan ook worden opgemerkt dat juist in gelieerde verhoudingen extra aandacht zal moeten worden besteed aan de toetsing van de optieovereenkomsten.

Onverminderd mijn voorkeur voor een maatregel met een zeer beperkte vorm van terugwerkende kracht, laat zich een alternatief denken. Voor de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden worden alle rechten uit optieovereenkomsten die overgaan naar het regime van overige werkzaamheden, volgens het huidige voorstel, overeenkomstig het winstregime gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Indien de voorkeur zou worden gegeven aan een alternatief voor terugwerkende kracht in formele zin kan, uit doelmatigheidsoverwegingen, worden gekozen voor een uitzondering op deze hoofdregel voor rechten uit optieovereenkomsten die zijn aangegaan na indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal. De betreffende rechten worden in dat geval te boek gesteld voor de historische kostprijs, doch ten hoogste de waarde in het economische verkeer. Deze benadering houdt in dat wordt aangesloten bij de overeengekomen optiepremie. Niet alleen voor de Belastingdienst maar zeker ook voor belastingplichtigen zou het een grote uitvoeringslast met zich kunnen brengen indien een dergelijke maatregel, ter voorkoming van complexe waarderings- en beperking van het risico van procedures, achterwege blijft.

6. Giftenregeling

Artikel 6.37 Wet IB 2001 bepaalt, dat giften aan niet in Nederland gevestigde instellingen worden aangemerkt als aftrekbare giften voorzover de instellingen daartoe bij ministeriële regeling zijn aangewezen. Deze aanwijzingsbevoegdheid is thans doorgedelegeerd aan de inspecteur te Heerlen. Artikel 41 Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 bepaalt, dat als instelling als bedoeld in artikel 6.37 van de wet door de inspecteur, onder door hem te stellen voorwaarden, wordt aangewezen de instelling die op verzoek als zodanig is aangemerkt.

Hetzelfde geldt voor artikel 16, derde lid, Wet Vpb 1969.

Hoewel deze doordelegatie naar het oordeel van de Raad spanning met de wetsbepaling oproept, betekent de voorgestelde wijziging in ieder geval dat

aan de minister een niet nader beperkte beleidsruimte wordt gegeven voor de aanwijzing van onder de giftenregeling vallende buitenlandse lichamen. In de toelichting wordt hierop niet ingegaan, noch op de (rechterlijke) toetsbaarheid van de aanwijzing of de weigering van de aanwijzing. Tevens wijst de Raad erop, dat het voorstel geen mogelijkheid voor delegatie biedt en dat artikel 10.14 van de Algemene wet bestuursrecht subdelegatie aan ondergeschikten niet toestaat. De voorziene rol van de inspecteur te Heerlen dient nader te worden toegelicht. De Raad adviseert op deze punten alsnog in de toelichting in te gaan.

6. Giftenregeling

De Raad wijst er terecht op dat op grond van artikel 10:14 Algemene Wet Bestuursrecht delegatie aan ondergeschikten niet is toegestaan. De wetswijziging beoogt juist de wettelijke regeling in overeenstemming te brengen met deze bepaling. De tekst van de memorie van toelichting is hierop verduidelijkt. Sinds 1 januari 1990 heeft de minister de bevoegdheid buitenlandse instellingen toe te laten op een lijst waarvoor giftenaftrek toegestaan is. Bij besluit van 24 oktober 1991, DB91/4571, laatstelijk gewijzigd en aangevuld bij besluit van 20 januari 1999, DB98/4540M heeft de minister van deze aanwijzingsbevoegdheid ook gebruik gemaakt. Om praktische redenen is deze bevoegdheid sinds 1 januari 1990 gemandateerd aan de inspecteur Ondernemingen/Particulieren Buitenland Heerlen, mede gelet op het feit dat deze organisatie veelal als algemeen aanspreekpunt voor buitenlandsituaties optreedt. Deze werkwijze functioneert naar tevredenheid. Bij de herziening van de inkomstenbelasting met ingang van 1 januari 2001 is dan ook beoogd deze werkwijze te continueren.

Ook verzoekt de Raad in te gaan op de gerechtelijke toetsbaarheid van het besluit van de inspecteur. In het thans geldende besluit (B/PPP2001-3151) worden drie toetsingscriteria genoemd die overigens ook al opgenomen waren in het besluit uit 1991. Het betreft de volgende criteria:

- a. giften aan buitenlandse instellingen waarvan de invloedssfeer of het werkterrein zich tot ons land uitstrekt (bijvoorbeeld Europese politieke partijen die in het Europese Parlement zijn vertegenwoordigd);
- b. giften aan buitenlandse instellingen wier invloedssfeer of werkterrein zich niet tot ons land uitstrekt maar die zich wel op mondiaal niveau inzetten voor bij voorbeeld milieu; en natuurbescherming;
- c. giften aan buitenlandse instellingen, gedaan door niet in Nederland wonende belastingplichtigen die op grond van artikel 2.2, tweede en derde lid Wet IB 2001 geacht worden in Nederland te wonen (uitgezonden diplomaten/ambtenaren).

De voorgestelde wijziging beoogt geen inhoudelijke wijziging. De sinds 1990 bestaande praktijk die materieel ongewijzigd is voortgezet, functioneert naar tevredenheid. Er is dan ook geen aanleiding om een afzonderlijke rechtsgang te introduceren. Ten slotte kan nog worden opgemerkt dat het besluit valt onder de ministeriële verantwoordelijkheid van de minister van Financiën.

7. Filminvesteringsaftrek

Artikel II, onderdeel B, en XIII van het voorstel hebben betrekking op de filminvesteringsaftrek. Gelet op het algemeen overleg dat op 25 april 2002 met de vaste commissie voor Financiën gevoerd is (Kamerstukken II 2001/02, 25 434, nrs. 14 en 15) en de nadien opgetreden ontwikkelingen dient artikel Dd Inv.wet IB 2001 opnieuw te worden aangepast. De Raad adviseert de bepaling te actualiseren.

7. Filminvesteringsaftrek

De Raad wijst er terecht op dat artikel II, onderdeel B, en XIII opnieuw moeten worden aangepast gelet op het algemeen overleg dat op 25 april 2002 met de vaste commissie voor Financiën gevoerd is (Kamerstukken II 2001/02, 25 434, nrs. 14 en 15) en de nadien opgetreden ontwikkelingen. Het advies van de Raad om artikel Dd van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 te actualiseren, is opgevolgd.

8. Pensioenvennootschappen

Op grond van artikel 13a Succ.1956 worden aandelen in een zogenoemde pensioen- of lijfrentevennootschap die door een ander dan de erflater worden gehouden geacht krachtens erfrecht door het overlijden te zijn verkregen, indien bij het lichaam een pensioen of lijfrente ten behoeve van de erflater is verzekerd en de aandelen tot een aanmerkelijk belang behoren. Deze bepaling is in het bijzonder gericht tegen de opzet waarbij de aandelen van de pensioenvennootschap in handen zijn van de kinderen van de erflater, die op deze wijze de door de vennootschap gerealiseerde sterftewinst zonder heffing van successierecht in handen zouden krijgen. De bepaling kent echter een ruimere werking waardoor ook andere resultaten dan alleen de sterftewinst in het successierecht worden betrokken. De Hoge Raad heeft in het arrest van 10 augustus 2001, BNB 2001/351, deze ruime werking zoveel mogelijk gereduceerd door een restrictieve uitleg van het begrip pensioenvennootschap; alleen indien ten tijde van het overlijden van de erflater de bezittingen van de vennootschap voor 90% of meer dienen tot dekking van de pensioenverplichtingen is sprake van een pensioenvennootschap in de zin van artikel 13a Succ. 1956.

Voorgesteld wordt enerzijds de bepaling te verruimen tot aandelen ook in andere dan pensioenvennootschappen en anderzijds de groep in aanmerking te nemen aandeelhouders bij wie de waardeestijging als een verkrijging krachtens erfrecht wordt aangemerkt, te beperken tot een relatief ruime groep verwanten (bloed- en aanverwanten in de vierde graad en hun echtgenoten). De Raad is van oordeel dat dit voorstel veel verder reikt dan de «reparatie» van het ook door de Hoge Raad onderkende toevalsaspect van de waarde van de bezittingen ten opzichte van de pensioenverplichtingen ten tijde van het overlijden van de erflater voor de kwalificatie als pensioenvennootschap. In plaats van een specifieke anti-ontgaansbepaling wordt nu in alle gevallen bij aanmerkelijk belanghouders die tot de genoemde kring van verwanten behoren, de sterftewinst, voor zover deze in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komt, in het successierecht betrokken. Dit geldt ook in de gevallen waarin geen sprake is van een opzet om het successierecht te ontgaan; alle werkmaatschappijen waarbij sprake is van meerdere directeuren-aandeelhouders en waarin pensioenverplichtingen in eigen beheer zijn ondergebracht, worden «besmet». Deze uitbreiding van het object van het successierecht vergt een meer overtuigende motivering dan de opmerking in de toelichting dat «er is geen reden om een dergelijke waardeestijging niet in de heffing van het successierecht te betrekken».

Daarnaast merkt de Raad op, dat in de toelichting ook moet worden ingegaan op de wijze waarop waardeestijging van de aandelen door het overlijden van de erflater dient te worden bepaald. De waardebepaling van incurante aandelen is sterk casuïstisch. In vele gevallen is de intrinsieke waarde van die aandelen slechts een van de factoren die de waarde bepalen. De «netto-sterftewinst» weerspiegelt zich dus niet zonder meer in de waardeestijging van de aandelen, hetgeen de vraag oproept of het ene toevalsaspect niet wordt vervangen door een ander.

Tenslotte merkt de Raad op dat, zoals ook de commissie-Moltmaker heeft aangegeven, de reikwijdte van de bepaling door de verruiming van het aanmerkelijk belangregime in 1997 veel groter is geworden dan oorspronkelijk werd beoogd. De voorgestelde verruiming van de regeling dwingt reeds hierom tot een uitdrukkelijke motivering van de omvang van de kring van personen die onder de regeling vallen; niet alleen de «directe» groep aandeelhouders, waarbij een bezit van 33⅓% opnieuw beoordeeld dient te worden, maar ook de familiegroep waarbij als grens de tweede graad in aanmerking genomen kan worden. Het begrip «familiegroep» dient niet steeds verschillende inhoud te worden gegeven in de Successiewet en de Wet IB 2001.

De Raad adviseert de uitbreiding van het object van het successierecht in een afzonderlijk wetsvoorstel dragend te motiveren en in de toelichting in ieder geval op de wijze waarop de belaste waardeestijging van de aandelen wordt bepaald, uitgebreid in te gaan.

8. Pensioenvennootschappen

De voorgestelde wijzigingen in de Successiewet 1956 hebben geen samenhang met de belastingherziening 2001 en zijn daarom, conform het advies van de Raad, opgenomen in een separaat wetsvoorstel. Daarbij is de

toelichting op die wijzigingen naar aanleiding van het advies van de Raad aangepast.

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

9. Redactionele kanttekeningen

De redactionele kanttekening met betrekking tot de jaaropgaaf aan loon van de werknemer is aanleiding om te bezien of op de jaaropgaaf kan worden vermeld voor welke volksverzekeringen in het afgelopen jaar premie is ingehouden.

Aan de twee andere redactionele kanttekeningen van de Raad is gevolg gegeven.

Het wetsvoorstel is nog aangevuld met een voorstel voor de toevoeging van een nieuw lid aan artikel 10c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met een toezegging aan de Eerste Kamer tijdens de behandeling van wetsontwerp 27 896. Dit leidt mede tot enkele tekstuele wijzigingen in artikel 9.2 Wet IB 2001, artikel 25 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting.

10. Overige aanpassingen

Tevens zijn nog enige bijstellingen aangebracht in reeds in het voorstel van wet opgenomen onderdelen. Het betreft met name een aanvulling op artikel 3.65 Wet IB 2001 voor gevallen, waarin sprake is van een terugkeerreserve. Voorts is een aanvulling opgenomen in artikel 3.142 Wet IB 2001 die ertoe dient te voorkomen, dat de twaalfmaandstermijn dubbel in aanmerking zou kunnen worden genomen. Ten slotte is een wijziging van artikel 16 Algemene wet inzake rijksbelastingen voorgesteld.

Voorts is de toelichting op enkele plaatsen verduidelijkt.

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 moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de bijbehorende 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 9 juli 2002,
no. W06.02.0151/IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in
overweging geeft.**

- Daar door het vervallen van de formule voor de berekening van de premie volksverzekeringen op de jaarloonopgaaf van de werknemer (Artikel V, onderdeel F; artikel 28 van de Wet op de loonbelasting 1964) ook niet meer kenbaar is voor de werknemer of, en zo ja, voor welke volksverzekeringen hij als premieplichtige is aangemerkt, mede in verband met de rechtszekerheid bezien of laatstgenoemde gegevens wel kunnen worden vermeld.
- De wijziging van artikel 3.65, vijfde lid, onderdeel d, Wet IB 2001 toelichten.
- In de toelichting op artikel 3 118, Wet IB 2001 de genoemde bedragen actualiseren.