

**Nr. 3**

**MEMORIE VAN TOELICHTING**

**Inhoudsopgave**

I	Algemeen	1
1	Inleiding	1
2	Lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort	3
3	Aanpassing fiscale behandeling werkruimte in eigen woning	4
4	Reparatie invorderingswet	6
5	Budgettaire aspecten	6
6	Administratieve lasten	6
II	Artikelsgewijze toelichting	7

**I ALGEMEEN**

**1 Inleiding**

De praktijk leert dat het ontwerpen van fiscale wetgeving voor een samenleving die gekenmerkt wordt door diversiteit en dynamiek een complex en langdurig proces is. Hoezeer er vanuit verschillende oogpunten naar gestreefd wordt en het ook wenselijk zou zijn om wetten op een zodanige wijze te ontwerpen dat zij niet meer gewijzigd hoeven te worden, blijkt dat in onze samenleving een onbereikbaar ideaal.

Het steeds weer leren van ervaringen is altijd al een onontkoombaar, maar voorts zeer nuttig, onderdeel van het komen tot rechtvaardige, technisch sluitende en praktisch werkbare wetgeving geweest. Wanneer nieuwe wetten op het gebied van de fiscaliteit ontworpen worden, heeft de wetgever niet alleen zijn eigen ervaring nodig, maar vooral die van degenen die met de door hem opgestelde wetten in aanraking komen. Werkgevers- en werknemersorganisaties, de Belastingdienst, organisaties van belastingadviseurs, de wetenschap en uiteraard ook individuele belastingplichtigen weten de weg steeds beter te vinden om aan te geven wat hun ervaringen zijn geweest met ondermeer de stelselwijzigingen die de belastingherziening 2001 met zich heeft gebracht.

De in dit wetsvoorstel vervatte wijzigingen van diverse fiscale wetten, de Waterschapswet, Provinciewet en Gemeentewet zijn voor een groot deel opgekomen uit de hiervóór beschreven dialoog. Daarnaast heeft het

denken van de zijde van de regering over vorm en inhoud van de wetgeving niet stilgestaan. De wijzigingen zijn in hoofdzaak niet van inhoudelijke aard, maar beogen de wettekst zodanig te verbeteren dat voorkomen wordt dat de wettekst tot onduidelijkheden en onzekerheid bij belastingplichtigen leidt. Voor een ander deel is sprake van inhoudelijke wijzigingen omdat duidelijk werd dat de wetgeving in haar uitwerking niet aansloot bij hetgeen was beoogd of omdat als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen of op grond van een verdere verdieping van het inzicht in bepaalde aspecten inhoudelijke wijzigingen geboden zijn.

Dit wetsvoorstel past in de in de laatste jaren gebruikelijk geworden praktijk om met enige regelmaat een verzamelwetsvoorstel te maken met voorstellen tot herstel van in de uitvoeringspraktijk gebleken onduidelijkheden in de wetgeving en aanpassingen van redactionele aard. Op hoofdlijnen betreft het in de eerste plaats de uitwerking van het aangenomen amendement Van Vroonhoven-Kok (Kamerstukken II, 2002-2003, 28 607, nr. 15). Dit amendement bewerkstelligt dat voor de berekening van de ruimte voor aftrek van lijfrentepremies vanwege een pensioentekort niet meer wordt getoetst aan de pensioenaangroei (factor A) in het betreffende kalenderjaar (jaar t), maar aan de factor A van het voorafgaande kalenderjaar (jaar t-1). Voorts zijn wijzigingen voorgesteld betreffende aanpassing en stroomlijning van de fiscale behandeling van de werkruimte in de eigen woning (§ 3). Daarnaast wordt een wijziging van de Invorderingswet 1990 (§ 4) voorgesteld die verband houdt met de aanmerkelijkbelangregeling. Deze wijzigingsvoorstellen zullen hieronder nader worden toege-licht.

Ook wordt in dit wetsvoorstel tegemoetgekomen aan de in de motie-Hofstra (Kamerstukken II 2002/03, 28 349, nr. 8) verwoorde wens om in het kader van massaal bezwaar een uitspraak van de rechter in het voordeel van de belastingplichtige te laten doorwerken naar gelijke gevallen waarin geen bezwaar is aangetekend. Voorgesteld wordt de inspecteur de opdracht te geven om tegemoet te komen aan gevallen waarin geen bezwaar is ingediend, maar wel bezwaar openstond op het moment van aanwijzing als massaal bezwaar en een bezwaar zou hebben geleid tot aanwijzing als massaal bezwaar.

Voorts zijn er nog enkele wijzigingsvoorstellen die net iets verder gaan dan louter technische en/of redactionele aanpassingen. Dit betreft in de eerste plaats een wijziging van artikel 2.8 Wet inkomstenbelasting 2001 waardoor sterftewinst op verzoek niet wordt aangemerkt als te conserveren inkomen. Dit maakt het mogelijk nog niet verrekenende verliezen te verrekenen met sterftewinst. Hierdoor wordt tegemoetgekomen aan een behoefte in de praktijk. Verder wordt een aanpassing voorgesteld betreffende peildata bij de berekening van de rendementsgrondslag bij inkomen uit sparen en beleggen voor buitenlandse belastingplichtigen (art. 7.7 Wet inkomstenbelasting 2001). Voorts is een wijziging opgenomen in het overgangsrecht dat samenhangt met de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001. Het betreft de mogelijkheid nagekomen subsidies te belasten die op basis van een goedkeuring onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 buiten beschouwing waren gebleven bij het vaststellen van aftrekbare kosten van onderhoud. Daarnaast wordt voorgesteld ook bij de belasting over negatieve inkomensvoorzieningen bij periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon revisierente te berekenen, om dit gelijk te stellen met revisierente die thans reeds wordt berekend over negatieve inkomensvoorzieningen bij aanspraken ingevolge een pensioenregeling die tot het loon worden gerekend en de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen bij beroeps-pensioenen.

Artikel 13c, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna Wet Vpb) regelt dat als een verlieslatende vaste inrichting is omgezet in een deelneming, in bepaalde situaties winst moet worden

genomen. De voorgestelde aanpassing behelst een uitbreiding van die situaties. Eenzelfde uitbreiding is opgenomen in artikel 13bb van de Wet Vpb, dat betrekking heeft op afgewaardeerde hybride vorderingen die onder de deelnemingsvrijstelling gaan vallen.

De voorgestelde wijzigingen van artikel 13d en 15ac van de Wet Vpb houden verband met de aanvulling op de zogenaamde earn-out regeling in de deelnemingsvrijstelling per 1 januari 2003. Met de voorgestelde wijzigingen wordt een correcte doorwerking van deze aanvulling naar het opgeofferde bedrag bereikt alsmede de samenhang met de fiscale eenheid bepalingen gewaarborgd.

Tot slot wordt een serie wijzigingen voorgesteld waarmee foutieve verwijzingen en foutieve nummering worden hersteld of teksten terminologisch aangepast aan nieuwe ontwikkelingen.

## **2 Lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort**

De vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer heeft in haar brief van 3 april 2003 (kenmerk 11-03-Fin) gevraagd de stand van zaken aan te geven met betrekking tot de uitvoering van het aangenomen amendement Van Vroonhoven-Kok (Kamerstukken II, 2002–2003, 28 607, nr. 15). Dit amendement bewerkstelligt dat voor de berekening van de ruimte voor aftrek van lijfrentepremies vanwege een pensioentekort niet meer wordt getoetst aan de pensioenaangroei (factor A) in het desbetreffende kalenderjaar (jaar t), maar aan de factor A van het voorafgaande kalenderjaar (jaar t-1). Pensioenuitvoerders kunnen daardoor op een eerder moment opgave van de factor A doen, zodat belastingplichtigen ook eerder over dit gegeven, dat nodig is voor de bepaling of er nog ruimte is voor de aftrek van een lijfrentepremie, kunnen beschikken.

Naar aanleiding van dit verzoek van de vaste commissie is de Tweede Kamer bij brief van 8 april 2003 (Kamerstukken II, 2002–2003, 28 607, nr. 62) geïnformeerd dat uit onderzoek en in overleg met verzekeraars en pensioenuitvoerders is gebleken dat de reeds door het amendement gerealiseerde tijdwinst nog verder kan worden vergroot. Dit kan worden bereikt door voor alle gegevens die nodig zijn voor de berekening van de ruimte voor lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort, uit te gaan van het voorafgaande kalenderjaar (jaar t-1). Vanwege die extra tijdwinst kan de terugwentelingstermijn waarbinnen belastingplichtigen hun premies voor lijfrenten moeten hebben betaald of moeten hebben verrekend, worden teruggebracht van zes maanden naar drie maanden. Om het voorgaande te realiseren moet de Wet inkomstenbelasting 2001 worden gewijzigd. De wijzigingen in die wet zijn opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Vooruitlopende op deze wetswijzigingen zal bij besluit worden goedgekeurd dat voor het kalenderjaar 2003 bij de toets of er in dat jaar sprake is van een pensioentekort, belastingplichtigen uit mogen gaan van hun inkomensgegevens van het kalenderjaar 2002.

Door het amendement Van Vroonhoven-Kok en de aanvulling daarop met de bovengenoemde wetswijzigingen wordt een grotere tijdwinst voor belastingplichtigen voor de berekening van hun pensioentekort gerealiseerd, dan werd verzocht in de – bij de behandeling van de begroting voor het jaar 2003 van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aangenomen – motie Verburg/Smulders (Kamerstukken II, 2002–2003, 28 600 XV, nr. 56). In deze motie werd verzocht met de pensioenuitvoerders zodanige afspraken te maken dat zij aan de deelnemers jaarlijks vóór 1 april na afloop van het jaar t, opgave van de factor A verstrekken. De motie beoogde op deze wijze belastingplichtigen meer tijd te geven voor de berekening van een eventueel pensioentekort. Verwezen zij naar de brief aan de Tweede Kamer van de staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 16 december 2002 (Kamerstukken II, 2002–2003, 28 600 XV, nr. 82), waarin

is aangegeven dat de uitvoering van deze motie vanwege het amendement (en de aanvulling daarop), overbodig is geworden.

### **3 Aanpassing fiscale behandeling werkruimte in eigen woning**

De bepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 inzake een werkruimte in een woning zijn er op gericht een werkruimte in beginsel onderdeel te laten blijven van de woning. Gevolg hiervan is dat de werkruimte fiscaal niet zelfstandig wordt behandeld, maar meeloopt in de fiscale behandeling van de woning. Dit betekent dat het eigenwoningforfait wordt bepaald over de waarde van de eigen woning inclusief de werkruimte en dat de hypotheekrente in box I blijft. Daarnaast voorkomen deze bepalingen dat het gros van de werkruimtes dat ter beschikking wordt gesteld aan een eigen B.V., een B.V. van de partner of een onderneming van de partner op grond van de terbeschikkingstellingsregeling valt onder het regime van resultaat uit een werkzaamheid. De toepassing van de terbeschikkingstellingsregeling in die gevallen wordt als ongewenst beschouwd omdat in dat geval elke waardemutatie met betrekking tot de werkruimte in de heffing van box I zou worden betrokken. Ook wordt met deze bepalingen voorkomen dat bij zelfstandige ondernemers een werkruimte in de privé-woning die wordt gebruikt in het kader van de eigen onderneming in de rendementsgrondslag van box III valt. Dit zou tot gevolg hebben dat het gedeelte van de eigenwoningschuld dat ziet op de werkruimte naar box III verhuist, waardoor de hypotheekrenteaftrek als zodanig voor dit gedeelte van de eigenwoningschuld in box I verdwijnt. Hoewel de grove contouren van de bepalingen duidelijk zijn, zijn er in de praktijk op onderdelen onduidelijkheden en ontmoet de regeling daarmee nogal wat kritiek. Met name de toepassing van artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, Wet inkomstenbelasting 2001 heeft in de praktijk de nodige vragen opgeroepen. Ook de toepassing van de wettelijke regeling in situaties waarin een werkruimte in de eigen woning in het kader van nevenwerkzaamheden wordt gebruikt, is onduidelijk. Dit heeft er toe geleid dat het geheel van de bepalingen met betrekking tot de werkruimte nog eens grondig is bezien. Oogmerk daarbij is geweest te komen tot een behandeling van werkruimtes die aansluit bij de systematiek van de Wet inkomstenbelasting 2001 en andere fiscale regelgeving. Tevens is beoogd een zoveel mogelijk gelijke behandeling van werkruimtes te bereiken voor ondernemers, resultaatgenieters, directeur-groootaandeelhouders en werknemers in loondienst. Omdat er nogal wat artikelen betrekking hebben op een werkruimte, heeft dit er toe geleid dat ook veel artikelen aanpassing behoeven om tot een consistent en evenwichtig geheel te komen. Het gaat hierbij immers niet alleen om situaties waarin in het kader van een dienstbetrekking (met een derde of de eigen B.V.) een werkruimte thuis wordt gebruikt, doch ook om situaties waarin een zelfstandige ondernemer in zijn tot het privé-vermogen behorende woning een ruimte voor administratieve werkzaamheden gebruikt. Bij een zelfstandige ondernemer moet ook de situatie worden geregeld waarin de werkruimte onderdeel uitmaakt van een woning die tot het ondernemingsvermogen behoort. Voorts zijn er de situaties waarin in het kader van «resultaat uit een werkzaamheid» (werkzaamheden die niet als ondernemer of in dienstbetrekking worden verricht) een werkruimte in een woning wordt gebruikt. In een bijlage wordt het fiscale regime ten aanzien van de werkruimte schematisch weergegeven.

De voorgestelde wijzigingen hebben zoals gezegd tot doel een systematische en gelijke behandeling van de werkruimte in de onderscheiden situaties. Tegelijkertijd wordt vastgehouden aan de doelstelling die ten grondslag ligt aan de bestaande fiscale behandeling van de werkruimte: zoveel mogelijk werkruimtes dienen niet onder de terbeschikkingstellingsregeling te vallen maar mee te lopen in de fiscale behandeling van de

eigen woning. Daarom is er in de voorstellen voor gekozen om een werkruimte ook fiscaal pas als zodanig te erkennen – en dus geen onderdeel meer te laten zijn van de eigen woning – als de werkruimte naar verkeersopvatting een zelfstandig gedeelte van een woning vormt en intensief wordt gebruikt voor de verwerving van inkomen. Hiermee wordt bedoeld dat de werkruimte een zodanige zelfstandigheid bezit dat de ruimte duidelijk te onderscheiden is door uiterlijke kenmerken. Daarbij kan gedacht worden aan een eigen opgang of ingang, maar daarnaast kunnen ook de voorzieningen in de werkruimte van belang zijn ter bepaling van de zelfstandigheid. Gedacht kan in dat verband bijvoorbeeld worden aan eigen sanitair. Een werkruimte die een dusdanige zelfstandigheid bezit, zou ook als zodanig verhuurd kunnen worden aan derden. In feite is er nauwelijks meer een verschil met de verhuur van een pand, bijvoorbeeld aan de eigen B.V. In dergelijke situaties is box III of de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing, zodat het wenselijk is om de zelfstandige werkruimte op overeenkomstige wijze te behandelen. Een duidelijk verschil met een slaapkamer of zolderkamer, die als werkruimte wordt gebruikt, is dat bij een slaapkamer/zolderkamer er geen additionele kosten zijn, terwijl dat wel het geval is bij een naar verkeersopvattingen zelfstandige ruimte die intensief wordt gebruikt voor de verwerving van inkomen. Vanwege de afwezigheid van duidelijke additionele kosten kan volgens de voorstellen een werkplek in de woonkamer, een slaapkamer of een zolderkamer fiscaal niet meer als werkruimte worden behandeld. In dergelijke situaties blijft die werkruimte onderdeel van de eigen woning en wordt het eigenwoningforfait berekend over de waarde van de eigen woning inclusief de werkruimte.

Naast de vereiste zelfstandigheid van de ruimte geldt nog een aanvullende voorwaarde waaraan moet zijn voldaan om de ruimte fiscaal als werkruimte erkend te krijgen. Het gebruik van de ruimte is mede van belang voor het karakter. Immers een ruimte kan de vereiste zelfstandigheid bezitten, maar als de ruimte voornamelijk voor privé-doeleinden wordt gebruikt, is er nog geen reden die ruimte anders te behandelen dan de overige ruimten die voor privé worden gebruikt. Het gebruik van de ruimte als werkplek is in dat geval te gering om te kunnen stellen dat de ruimte is onttrokken aan de privé-sfeer. In die situaties zijn er ten opzichte van volledig privégebruik ook geen of nauwelijks additionele kosten. Het gebruik van de ruimte als werkruimte wordt gemeten aan de hand van het inkomen dat in de ruimte wordt verdiend, het inkomenscriterium. Een zelfstandige ruimte kwalificeert als fiscale werkruimte als de persoon aan wie de zelfstandige ruimte ter beschikking staat tenminste een substantieel deel van zijn inkomen in die ruimte verwerft. Welk gedeelte van het inkomen in de ruimte verdiend moet worden, hangt af van het al dan niet hebben van een werkruimte elders (bijvoorbeeld in het kantoor van de werkgever). Als men over een werkruimte elders beschikt, moet tenminste 70% van het inkomen in de ruimte thuis worden verdiend. Als men niet elders de beschikking heeft over een werkruimte, moet tenminste 30% van het inkomen in de ruimte thuis worden verdiend. Dit inkomenscriterium is ontleend aan de bestaande wetgeving.

Als zowel aan het zelfstandigheidscriterium als aan het inkomenscriterium wordt voldaan, is er volgens de voorstellen sprake van een in fiscale zin kwalificerende werkruimte. Deze benadering wordt breed toegepast om te komen tot een zoveel mogelijke uniforme toepassing. Zij geldt zowel voor de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting en zal ook worden toegepast in de Uitvoeringsregeling loonbelasting. In de loonsfeer betekent dit concreet dat alleen een onbelaste vergoeding kan worden verstrekt indien er sprake is van een zelfstandige werkruimte waarin een werknemer een substantieel deel van zijn inkomen verdient. Hiermee wordt de behandeling van de werkruimte voor een ondernemer, resultaatgenieter en een directeur-groot-aandeelhouder doorgetrokken naar de

loonbelasting. De voorwaarden voor een onbelaste vergoeding voor telewerken, worden niet aangepast. De vergoeding voor telewerken heeft betrekking op de inrichting van de werkruimte en niet op de werkruimte zelf (artikel 11, eerste lid, onderdeel q, van de Wet op de loonbelasting 1964).

Om alle belanghebbenden in de gelegenheid te stellen vooraf de gevolgen van deze nieuwe bepalingen voor hun specifieke situatie volledig te overzien, treden de bepalingen met betrekking tot de werkruimte in werking met ingang van 1 januari 2005.

De aanpassingen in de omschrijving van de werkruimte in de eigen woning zouden er in bijzondere gevallen bijvoorbeeld toe kunnen leiden dat een ruimte in de eigen woning van 1 januari 2001 tot 1 januari 2005 tot het resultaatsvermogen dient te worden gerekend terwijl deze ruimte daarna niet meer als (afzonderlijke) werkruimte wordt aangemerkt en daardoor overgaat naar het privé vermogen van de belastingplichtige.

#### **4 Reparatie invorderingswet**

De aanpassing van de Invorderingswet 1990 is gericht tegen een onlangs gesignaleerde constructie waarbij de heffing over de in Nederland opgebouwde aanmerkelijkbelangclaim illusoir wordt gemaakt. Tot nu toe gaat het in potentie om enige tientallen miljoenen euro belasting. Het betreft een lacune die kort gezegd bestaat in de mogelijkheid om in aandelenkapitaal getransformeerde winstreserves na emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder uit te keren zonder daaropvolgende invordering van de conserverende aanslag ter zake van de inkomstenbelasting die is verschuldigd door emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder. Door middel van deze constructie wordt op gekunstelde wijze vermogen onttrokken aan de vennootschap terwijl hierover geen belasting wordt betaald. Ik acht deze ontwikkeling gelet op doel en strekking van de conserverende aanslag – die is gelegen in het veiligstellen van de Nederlandse fiscale claim – uiterst onwenselijk. In versterkte mate ben ik die mening toegedaan waar het gaat om kortstondige emigraties. In die situaties is het zelfs mogelijk om de aandelen binnen de termijn van tien jaar waarvoor renteloos uitstel van betaling is verleend, belastingvrij te vervreemden. Hoewel een succesvolle bestrijding met bijzondere rechtsmiddelen zoals schijnhandeling en fraud leges mogelijk lijkt, bestaat mede met het oog op de rechtszekerheid de behoefte aan wetswijziging. Mede gelet op de budgettaire en aankondigingseffecten, wordt inwerkingtreding op **[dd/mm/jjjj]**, de datum waarop het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer aanhangig is gemaakt, voorgesteld. Indien de ruimte zou worden gelaten voor anticiperend gedrag, zal naar verwachting op omvangrijke schaal worden getracht gebruik te maken van de hiervoor beschreven mogelijkheid om de heffing over de aanmerkelijkbelangclaim te ontgaan.

#### **5 Budgettaire aspecten**

De wijzigingen inzake de fiscale behandeling van de werkruimte betekenen een lichte versobering. De budgettaire opbrengst die hiermee gemoeid is, zal marginaal zijn. Gezien het technische karakter van onderhavig wetsvoorstel, zijn hieraan voor het overige geen budgettaire gevolgen verbonden.

#### **6 Administratieve lasten**

Van de voorgestelde maatregelen hebben de volgende gevolgen voor bedrijven.

De voorgestelde wijzigingen van art. 3 127 Wet inkomstenbelasting 2001 (artikel I, onderdeel J) hebben tot gevolg dat verzekeraars informatie die zij nu aan hun cliënten verstrekken op een ander tijdstip zullen gaan verstrekken. De te verstrekken informatie blijft echter dezelfde, zodat hiervan per saldo geen gevolgen voor de administratieve lastendruk zijn te verwachten.

De wijziging in artikel 15a, derde lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (artikel III, onderdeel B) beoogt met terugwerkende kracht een delegatiebepaling te herstellen die bij Wet van 12 december 2002, Stb. 615 (Belastingplan 2003, deel I) abusievelijk was vervallen. Aangezien op deze wijze alsnog de beoogde situatie per 1 januari 2003 wordt bereikt, zijn reeds om die reden geen effecten voor de administratieve lasten te verwachten.

Als gevolg van de wijzigingen inzake de fiscale behandeling van de werkruimte in een (eigen) woning kunnen vergoedingen alleen nog onbelast worden verstrekt indien sprake is van een werkruimte die als zelfstandig kan worden aangemerkt. Voor werkgevers betekent dit dat in minder gevallen hoeft te worden bijgehouden of sprake is van een voor een onbelaste vergoeding kwalificerende werkruimte. Ingeval een ondernemer een ruimte in zijn eigen woning gebruikt, hoeft, indien deze ruimte onzelfstandig is, niet meer te worden berekend welke kosten aan de werkruimte toerekenbaar zijn. Een en ander leidt tot een administratieve lastenverlichting die echter niet noemenswaardig is en om die reden niet verder wordt gekwantificeerd.

De overige in dit wetsvoorstel opgenomen voorstellen hebben ofwel een technisch karakter – bijvoorbeeld met het oog op het herstellen van onjuiste verwijzingsbepalingen – dan wel richten zich uitsluitend op particuliere belastingplichtigen. Van de voorgestelde maatregelen vallen om die reden geen verdere effecten voor de administratieve lastendruk voor bedrijven te verwachten.

Samenvattend wordt dan ook geconcludeerd dat het onderhavige wetsvoorstel geen effecten heeft voor de administratieve lastendruk.

## **II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING**

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

#### *Artikel I, onderdeel A (artikel 2.8)*

De stakingswinst die wordt behaald bij het overlijden van een IB-ondernemer (hierna: sterftewinst) wordt op grond van artikel 2.8, tweede lid, Wet inkomstenbelasting 2001 aangemerkt als te conserveren inkomen. Voor de hierover verschuldigde inkomstenbelasting wordt op verzoek op grond van artikel 25, zeventiende lid, juncto artikel 28, tweede lid, Invorderingswet 1990 tien jaar renteloos uitstel van betaling verleend. Door de renteloosheid van het uitstel wordt het effectieve inkomstenbelastingtarief op de sterftewinst gematigd. Dit geldt eveneens voor de sterftewinst van een medegerechtigde en via de schakelbepaling van artikel 3.95 Wet inkomstenbelasting 2001 van een resultaatgenieter. Het als te conserveren inkomen aanmerken van de sterftewinst kan echter een nadelig effect hebben indien er in het jaar waarover de conserverende aanslag wordt opgelegd negatieve inkomensbestanddelen of verrekenbare verliezen zijn uit hetzelfde jaar of voorafgaande jaren en de verrekening niet met gewoon inkomen kan plaatsvinden. Door de toepassing van artikel 3.149 en artikel 2.9, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001

kunnen negatieve inkomensbestanddelen of verliezen uit hetzelfde jaar of voorafgaande jaren namelijk niet worden verrekend met het te conserveren inkomen. Deze beperking in compensatiemogelijkheid bij het overlijden van de ondernemer is echter niet bedoeld. Door de toevoeging van een derde lid aan artikel 2.8 Wet inkomstenbelasting 2001 wordt bewerkstelligd dat op verzoek van de erfgenamen de sterftewinst geheel of gedeeltelijk niet als te conserveren inkomen wordt aangemerkt maar als gewoon inkomen uit werk en woning. Daardoor kan negatief inkomen verrekend worden met de sterftewinst. Indien het verzoek slechts voor een gedeelte van de sterftewinst wordt gedaan, wordt voor het resterende gedeelte een conserverende aanslag opgelegd waarvoor de normale regels gelden.

Het nieuwe derde lid heeft alleen betrekking op sterftewinst en niet op andere inkomensbestanddelen die als te conserveren inkomen worden aangemerkt. Tijdens de parlementaire behandeling van artikel 3.149 Wet inkomstenbelasting 2001 is reeds aangegeven dat het in het algemeen voor een emigrant aan wie een conserverende aanslag wordt opgelegd, wel mogelijk zal zijn een verlies uit werk en wonen met ander inkomen te verrekenen. Opgemerkt is dat het uitsluiten van verliesverrekening voor geconserveerd inkomen als gevolg van de emigratie van de belastingplichtige nagenoeg niet tot verliesverdamping zal leiden omdat het regelmatig voorkomt dat na emigratie niet alle banden met Nederland worden verbroken maar daarna nog pensioen, VUT, AOW en dergelijke uit Nederlandse bron wordt genoten. Dat houdt in dat het eveneens regelmatig zal voorkomen dat het ten tijde van de emigratie nog onverrekenende verlies uit werk en woning in latere jaren alsnog verrekend zal kunnen worden. Tijdens de parlementaire behandeling is aangegeven dat mocht dat anders zijn en leiden tot situaties waarvan kan worden gezegd dat er sprake is van onbillijkheden van overwegende aard, een beroep op de hardheidsclausule (artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen) dan uitkomst kan bieden. Deze toezegging wil ik gestand doen, ook na invoering van het thans voorgestelde derde lid van artikel 2.8 Wet inkomstenbelasting 2001.

*Artikel 1, onderdeel B, C, D, E, F, G en H (artikel 2.14, derde lid, onderdeel d en vierde lid, 3.16, eerste lid en twaalfde lid, 3.17, eerste lid, onderdeel c, 3.19, vijfde lid, 3.93, eerste lid, onderdeel b, en derde lid, 3.95a en 3.111, eerste lid en tiende lid)*

*Artikel 2.14, derde lid, onderdeel d en vierde lid*

Dit artikelonderdeel is geheel vernieuwd. De oude inhoud had betrekking op de toepassing van de artikelen 3.91 en 3.92. Die inhoud, doch aangepast aan de nieuwe omschrijving voor werkruimte, is overgeheveld naar artikel 3.93.

Het nieuwe onderdeel d brengt een inbreuk aan op de rangorderegeling van de Wet inkomstenbelasting 2001. Het bepaalt dat iets wat volgens de loonbelastingwetgeving in het kader van de dienstbetrekking opkomt, in de inkomstenbelasting niet volgens de loonsfeer wordt behandeld, doch volgens de daarna in de Wet inkomstenbelasting 2001 geregelde bron «resultaat uit een werkzaamheid». Het nieuwe onderdeel d heeft betrekking op vergoedingen die worden genoten voor naar verkeersopvattingen zelfstandige werkruimten. Het onderdeel bepaalt dat bij een werknemer die een aanmerkelijk belang heeft in zijn werkgever en beschikt over een zelfstandige werkruimte thuis en voorts voldoet aan het inkomenscriterium, de vergoeding die hij krijgt van zijn werkgever voor de werkruimte thuis voor de inkomstenbelasting niet wordt aangemerkt als (vrijgesteld) loon, doch als voordeel behaald met een werkzaamheid. Zowel de vergoeding als de werkruimte behoren hierdoor tot het resultaat uit



overige werkzaamheden. Het eigenwoningforfait wordt bepaald over de waarde van de eigen woning exclusief de waarde van de werkruimte. Het nieuwe onderdeel d is opgenomen om geen verschil in behandeling te doen ontstaan tussen de situaties waarin een aanmerkelijkbelanghouder een pand aan zijn B.V. verhuurt en die waarin de B.V. een zelfstandige werkruimte van hem huurt dan wel hem een vergoeding geeft omdat hij een zelfstandige werkruimte ten behoeve van de B.V. gebruikt. Door het nieuwe artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, is elke mogelijke vorm van arbitrage op dit punt uitgesloten. Het nieuwe onderdeel d van artikel 2.14, derde lid, ziet niet op de onzelfstandige werkruimte omdat deze niet vergelijkbaar is met een verhuursituatie van een pand, zodat arbitrage op dit punt niet mogelijk is.

*Artikelen 3.16, eerste lid en twaalfde lid, 3.93, eerste lid, onderdeel b, en derde lid, en 3 111, eerste lid en tiende lid*

De wijzigingen in deze drie artikelen (en de hierna nog toe te lichten wijziging van artikel 10 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) tezamen bewerkstelligen dat de meeste werkruimtes fiscaal onderdeel blijven van de eigen woning. Slechts de naar verkeersopvatting zelfstandige werkruimte waarin zoveel wordt gewerkt dat aan het in de artikelen opgenomen inkomenscriterium wordt voldaan, loopt niet mee in de fiscale behandeling van de eigen woning. Een onzelfstandige werkruimte (slaapkamer; zolderkamer) en een zelfstandige werkruimte waarin volgens het inkomenscriterium onvoldoende wordt gewerkt, blijft een onderdeel van de eigen woning en daarmee van de regeling van het eigenwoningforfait.

De regeling van het inkomenscriterium komt overeen met de bestaande wetgeving. Dit betekent dat als elders een werkruimte ter beschikking staat het criterium luidt: «hoofdzakelijk in», terwijl in de situatie waarin niet tevens een werkruimte buiten de eigen woning ter beschikking staat, het criterium luidt: «hoofdzakelijk in of vanuit de werkruimte verwerft en in belangrijke mate in».

Als er sprake is van een zelfstandige werkruimte en voldaan wordt aan het inkomenscriterium, valt de werkruimte of in box III of onder de terbeschikkingstellingsregeling. Box III is van toepassing als bijvoorbeeld een zelfstandige ondernemer een tot zijn privé-vermogen behorende werkruimte voor zijn onderneming gebruikt. De terbeschikkingstellingsregeling is van toepassing als bijvoorbeeld een belastingplichtige buiten elke gemeenschap is gehuwd, in privé een woning met een zelfstandige werkruimte heeft en die zelfstandige werkruimte aan zijn partner ter beschikking stelt ten behoeve van zijn of haar onderneming of resultaat uit een werkzaamheid.

In één situatie valt de tot het privé-vermogen behorende zelfstandige werkruimte toch onder het eigenwoningforfait, namelijk ingeval de werkruimte wordt gebruikt voor de dienstbetrekking van de belastingplichtige of van de partner, waarbij het niet betreft een dienstbetrekking bij een eigen B.V. Hiermee wordt voorkomen dat men in deze situatie wordt geconfronteerd met het feit dat de hypotheekschuld die kan worden toegerekend aan de werkruimte verplaatst wordt naar box III.

De meest voorkomende situatie zal zijn dat een kwalificerende zelfstandige werkruimte zich bevindt in een eigen woning of huurwoning die dient als hoofdverblijf, doch de werkruimte kan zich ook bevinden in een tweede woning die behoort tot de rendementsgrondslag van box III. De formulering in artikel 3.16 en 3.93 heeft ook betrekking op een tweede of andere woning.

Artikel 3.16, twaalfde lid en 3.93, derde lid van de Wet inkomstenbelasting 2001 bepalen dat onder een woning mede wordt verstaan een duurzaam aan een plaats gebonden schip of woonwagen in de zin van artikel 1 van

de Woningwet, alsmede de aanhorigheden van een woning, schip of woonwagen.

*Artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c*

Dit artikelonderdeel is zodanig aangepast dat ook een bedrag ter zake van een zelfstandige werkruimte in een huurwoning ten laste van de winst kan worden gebracht, indien wordt voldaan aan het inkomenscriterium zoals geformuleerd in artikel 3.16, eerste lid. Volgens de huidige tekst is geen aftrek mogelijk voor in privé gehuurde zaken (andere dan auto's). De nieuwe wettekst staat dit wel toe. De aanpassing ziet overigens niet alleen op huurwoningen. Alle door een belastingplichtige in privé gehuurde bezittingen, andere dan personenauto's, vallen onder de reikwijdte van deze bepaling. De term huren is hier in economische zin bedoeld, zodat bijvoorbeeld ook lease, pacht, etc. onder het huurbegrip vallen.

*Artikel 3.19, vijfde lid*

De wijziging van het vijfde lid, onderdeel a, betreft een verduidelijking van hetgeen onder eigen woning wordt verstaan. In dit artikellid was nog niet expliciet opgenomen dat een duurzaam aan een plaats gebonden woonwagen in de zin van artikel 1 van de Woningwet als woning wordt aangemerkt.

Met de wijziging van het vijfde lid, onderdeel b, wordt verduidelijkt dat bij een woning die tot het ondernemingsvermogen behoort de bruto-eigenwoningforfait-onttrekking mede betrekking heeft op ruimten in of bij de woning die als werkruimte worden gebruikt en ter zake waarvan in de winstsfeer geen aftrek mogelijk zou zijn als de woning tot het privévermogen zou behoren.

*Artikel 3.95a*

Dit betreft een nieuw artikel. Dit artikel is van toepassing in de volgende uitzonderlijke situatie. Een belastingplichtige heeft een onderneming en tot zijn ondernemingsvermogen behoort een woning die dient tot zijn hoofdverblijf. Op grond van artikel 3.19 vindt een bijtelling plaats vanwege privé-gebruik van de woning. Als deze belastingplichtige ook een B.V. heeft en een gedeelte van deze woning als werkruimte gebruikt ten behoeve van zijn dienstbetrekking bij zijn B.V. is artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, van toepassing als er sprake is van een zelfstandige werkruimte en wordt voldaan aan het inkomenscriterium. Artikel 2.14, derde lid, onderdeel d, bepaalt dat de vergoeding die de belastingplichtige van zijn B.V. ontvangt ter zake van deze werkruimte niet als loon wordt aangemerkt maar behoort tot het resultaat uit overige werkzaamheden. In die specifieke situatie, en situaties die daarmee vergelijkbaar zijn, is artikel 3.95a van toepassing en regelt dit artikel dat de belastingplichtige ter bepaling van zijn resultaat uit overige werkzaamheden een bedrag ten laste van dit resultaat mag brengen als kosten en lasten van die werkruimte dat overeenstemt met een evenredig deel van de bijtelling privé-gebruik woning.

*Artikel I, onderdeel I (artikel 3.120)*

Ten einde onduidelijkheid te voorkomen is bij de derde Nota van Wijziging bij de Wet inkomstenbelasting 2001 in artikel 3.120, eerste lid, onderdeel c, vastgelegd dat de renten van schulden aangegaan ter afkoop van rechten van erfpacht, opstal of beklemming worden aangemerkt als aftrekbare kosten met betrekking tot de eigen woning. De afkoopsommen van de periodieke betalingen op grond van rechten van erfpacht, opstal of beklemming zijn in economisch opzicht te beschouwen als kosten c.q.

schulden ter verwerving van de eigen woning. Het is daarbij niet van belang of de afkoop ten tijde van de aankoop van de woning geschiedt dan wel pas naderhand. Abusievelijk is toen niet tevens vastgelegd dat de kosten van geldlening die daarmee gemoeid zijn eveneens aftrekbaar zijn. Deze omissie wordt hiermee hersteld.

Ter voorkoming van onduidelijkheid is in het tweede lid geregeld, dat ingeval renten van schulden niet tot de aftrekbare kosten van een woning worden gerekend, de kosten van geldlening die daarmee gemoeid zijn dan evenmin tot de aftrekbare kosten behoren.

*Artikel I, onderdeel J (artikel 3.127)*

Voor de berekening van de ruimte voor lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort, is volgens de huidige wetgeving een aantal gegevens nodig waaronder de inkomensgegevens over het kalenderjaar waarop de premieaftrek betrekking heeft, en (tot en met het kalenderjaar 2002) de aangroei van pensioenaanspraken als gevolg van toeneming van de diensttijd in dat kalenderjaar. Deze gegevens kunnen meestal pas na afloop van het desbetreffende kalenderjaar worden verstrekt. In de praktijk betekent dit dat belastingplichtigen in het kalenderjaar weinig tijd hebben om te beoordelen of er voldoende ruimte voor lijfrentepremieaftrek aanwezig is. Dit leidt er vervolgens toe dat verzekeraars slechts beperkte tijd hebben voor het afsluiten van lijfrentecontracten. Het resultaat is dat belastingplichtigen hun lijfrentepremies veelal pas na afloop van de termijn die geldt voor de indiening van de aangifte inkomstenbelasting (in beginsel 1 april), (kunnen) betalen of verrekenen met als gevolg dat zij de Belastingdienst moeten verzoeken om uitstel voor het indienen van de aangifte of via een bezwaarschrift om vermindering van de aanslag. Om deze praktische problemen te verhelpen en daarmee tevens de administratieve lasten voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst te verminderen, is in het – door het aangenomen amendement Van Vroonhoven-Kok (Kamerstukken II, 2002–2003, 28 607, nr. 15) – gewijzigde Belastingplan 2003, Deel I (Wet van 12 december 2002, Stb. 615) een eerste aanzet gegeven om belastingplichtigen meer tijd te bieden om hun lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort te (laten) berekenen. Op grond van het met ingang van 1 januari 2003 – door dit amendement – gewijzigde artikel 3.127, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 moet voortaan worden uitgegaan van de pensioenaangroei (factor A) in het voorafgaande kalenderjaar (jaar t-1). Hierdoor kunnen pensioen-uitvoerders thans reeds in het kalenderjaar aan belastingplichtigen opgave van de factor A doen, welke voor de berekening van de ruimte voor lijfrentepremieaftrek van dat jaar relevant is. Met de pensioen-uitvoerders is inmiddels overeengekomen dat zij binnen 10 maanden in het kalenderjaar waarop de premieaftrek betrekking heeft, aan de belastingplichtigen opgave van de factor A van het voorafgaande kalenderjaar verstrekken, hetgeen overeenkomt met de opgavetermijn voor de kalenderjaren 2001 en 2002, zoals neergelegd in artikel 25 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001. De overgangsregeling wordt derhalve structureel. Het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 zal daartoe worden aangepast.

De tijdwinst voor belastingplichtigen en verzekeraars kan verder worden vergroot door tevens voor de overige gegevens die nodig zijn voor de berekening van de ruimte voor lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort, uit te gaan van het voorafgaande kalenderjaar (jaar t-1). Dit wordt bewerkstelligd door de wijzigingen in artikel 3.127 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Om deze wijzigingen zoveel mogelijk te laten aansluiten op de reeds ingegane wijziging van het onderhavige artikel, welke voortvloeit uit het amendement, wordt bij besluit, zoals vermeld in de brief aan de Tweede Kamer van 8 april 2003 (WDB03–145M), goedgekeurd dat belastingplichtigen bij wijze van overgangsregeling voor de

berekening van de hoogte van de premieaftrek over 2003 mogen kiezen of zij uitgaan van de inkomensgegevens over 2002 dan wel 2003. Dit keuze-regime geldt alléén voor 2003.

Om de effecten van de opeenvolgende regimes voor de berekening van de jaarruimte voor de lijfrentepremieaftrek wegens een pensioentekort inzichtelijk te maken is hierna een schematisch voorbeeld opgenomen waaruit blijkt op welke wijze de jaarruimten over de jaren 2003 en 2004 moeten worden berekend. Na het voorbeeld worden de wijzigingen in de verschillende leden van artikel 3 127 toegelicht.

#### *1. Berekening jaarruimte 2003*

- a) In aanmerking te nemen inkomen volgens art. 3 127, eerste lid: het inkomen over 2003 of het inkomen over 2002 (keuze volgens brief van 8 april 2003 (WDB03-145M))
- b) Af: Franchise van € 10 571 (2003)  
Resteert per saldo de premiegrondslag 2003 (maximaal € 141 815 (2003))
- c) 17% van het bedrag van de premiegrondslag
- d) Af: 7,5 maal de factor A voor het jaar 2002 (gevolg amendement Van Vroonhoven-Kok)  
Resteert per saldo de jaarruimte voor de lijfrentepremieaftrek 2003

#### *2. Berekening jaarruimte 2004*

- a) In aanmerking te nemen inkomen volgens art. 3 127, eerste lid (wetsvoorstel):  
het inkomen over 2003
- b) Af: Franchise € 10 571 (2004, is bij wijze van overgangsregeling eenmalig bevroren op bedrag 2003)  
Resteert per saldo de premiegrondslag 2004 (maximaal € 141 815 plus indexering voor 2004)
- c) 17% van het bedrag van de premiegrondslag
- d) Af: 7,5 maal de factor A in het jaar 2003 (gevolg amendement Van Vroonhoven-Kok)  
Resteert per saldo de jaarruimte van de lijfrentepremieaftrek 2004

De eerste wijziging van artikel 3.127, eerste lid, strekt er toe aan te geven dat feitelijk het pensioentekort bij het einde van het voorafgaande kalenderjaar wordt berekend en niet het pensioentekort in het kalenderjaar waarop de premieaftrek betrekking heeft. Dit sluit aan bij de overige wijzigingen in artikel 3.127 om voor de berekening van de ruimte voor lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort uit te gaan van de gegevens van het voorafgaande kalenderjaar.

De wijziging van artikel 3.127, tweede lid, is bedoeld om de leesbaarheid van dit onderdeel te verhogen en betreft geen inhoudelijke wijziging.

Door de wijziging van artikel 3.127, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt bereikt dat met ingang van 1 januari 2004 voor de berekening van de premiegrondslag – als een van de gegevens die nodig zijn voor de vaststelling van de hoogte van de jaarruimte voor lijfrentepremieaftrek – uitgegaan moet worden van het gezamenlijk bedrag van de in dit lid genoemde inkomensbestanddelen van de belastingplichtige die hij genoot in het voorafgaande kalenderjaar.

De eerste twee wijzigingen in artikel 3.127, vierde lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn bedoeld om de leesbaarheid van dit

onderdeel te verhogen en betreffen geen inhoudelijke wijziging. De derde wijziging van artikel 3.127, vierde lid, onderdeel a, geeft aan dat is bedoeld artikel 32 van de Wet op de loonbelasting 1964 en houdt voorts verband met de wijzigingen om voortaan uit te gaan van de relevante gegevens van het voorafgaande jaar.

De wijziging van artikel 3.127, vierde lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 beoogt in het kader van de berekening van de ruimte voor lijfrentepremieaftrek de (netto) toename van de oudedagsreserve in het voorafgaande kalenderjaar in plaats van het kalenderjaar waarop de premieaftrek betrekking heeft, in aanmerking te nemen.

De voorgaande wijzigingen hebben betrekking op de bepaling van de jaarruimte voor lijfrentepremieaftrek. Omdat de (benutte) jaarruimte bepaald is voor de berekening van de hoogte van de reserveringsruimte voor lijfrentepremieaftrek, hebben de wijzigingen tevens effect op de bepaling van de reserveringsruimte als bedoeld in artikel 3.127, tweede lid. Deze reserveringsruimte is bedoeld om belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden de niet-benutte mogelijkheden van lijfrentepremieaftrek in voorafgaande kalenderjaren alsnog, binnen bepaalde grenzen, te benutten in het kalenderjaar. De reserveringsruimte heeft betrekking op de zeven aan het kalenderjaar van betaling voorafgaande kalenderjaren. Te beginnen bij het oudste jaar kan de in dat jaar niet benutte ruimte met in achtname van een plafond, in het lopende jaar worden benut. Gelet op deze systematiek (tezamen met het uit te vaardigen goedkeuringsbesluit) hebben de wijzigingen met betrekking tot de bepaling van de jaarruimte effect voor de bepaling van de hoogte van de reserveringsruimte vanaf het kalenderjaar 2003 en verder.

Voor de berekening van de reserveringsruimte in 2003 zijn de jaren 1996 tot en met 2002 van betekenis. Voor elk van die jaren moet de jaarruimte worden berekend volgens de bepalingen die op grond van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor die onderscheidene jaren golden. Qua systematiek verschilt de berekening van de reserveringsruimte in beginsel dus niet van de berekening van de jaarruimte voor de lijfrentepremieaftrek, met uitzondering dat de reserveringsruimte aan een maximum is gebonden. De maximale reserveringsruimte voor 2003 bedraagt ten hoogste 17% van de premiegrondslag, met een maximum van € 6 097 (2003). Voor de bepaling van deze premiegrondslag is het inkomen in 2002 dan wel 2003 maatgevend, afhankelijk van de keuze van de belastingplichtige (zie voorbeeld berekening jaarruimte 2003). Overigens, louter omdat de systematiek van de jaarruimte van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet gold in de jaren 1996 tot en met 2000, is voor de berekening van de niet-benutte jaarruimten van die jaren op grond van onderdeel Ra Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 een overgangsregeling opgenomen in het Besluit van 20 december 2000, Stb. 2000, 640, laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 13 december 2002, Stb. 2002, 635.

Voor de berekening van de reserveringsruimte in 2004 geldt dezelfde systematiek als voor de reserveringsruimte in 2003. De niet-benutte jaarruimten van de jaren 1997 tot en met 2003 zijn daarbij van betekenis. Bij de bepaling van de premiegrondslag om het maximumbedrag voor de reserveringsruimte 2004 te berekenen, zijn de inkomensgegevens van 2003 maatgevend.

#### *Artikel I, onderdeel K (artikel 3.130)*

Het gewijzigde tweede lid van artikel 3.130 van de Wet inkomstenbelasting 2001 houdt verband met de wijzigingen in artikel 3.127 van die wet. Omdat belastingplichtigen in het laatste kwartaal van het kalenderjaar

waarop de premieaftrek betrekking heeft, beschikken over de voor de berekening van de ruimte voor lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort benodigde gegevens (de pensioenuitvoerders zullen voor 1 november de factor A aanleveren), kunnen zij ruim voor de datum waarop de aangifte inkomstenbelasting over dat jaar moet zijn ingediend (d.w.z. vóór 1 april na het kalenderjaar) hun premies voor lijfrenten betalen of verrekenen. Gelet op deze ruime periode die belastingplichtigen (en de verzekeraars) geboden wordt, kan de terugwentelingstermijn waarbinnen belastingplichtigen hun premies voor lijfrenten moeten hebben betaald of moeten hebben verrekend, worden teruggebracht van zes maanden naar drie maanden. Dit geldt zowel voor premies die worden betaald of verrekend op basis van de jaarruimte als voor premies die worden betaald of verrekend op basis van de reserveringsruimte.

De terugwentelingstermijn voor de omzetting van de oudedagsreserve in een lijfrente als bedoeld in artikel 3.128 van de Wet inkomstenbelasting 2001, en voor de omzetting van de stakingswinst in een lijfrente als bedoeld in artikel 3.129 van die wet, blijft gehandhaafd op 6 maanden. De reden daarvoor is dat bij die omzettingen de hoogte van de behaalde winst over het kalenderjaar van belang is. Die winst is meestal niet binnen 3 maanden na afloop van het kalenderjaar vastgesteld.

Het toegevoegde derde lid van artikel 3.130 van de Wet inkomstenbelasting 2001 sluit aan bij het gewijzigde tweede lid en betreft een regeling voor de situatie waarin een binnenlandse belastingplichtige in de loop van het kalenderjaar waarop de premieaftrek betrekking heeft, buitenlands belastingplichtig wordt. Voorheen was dit geregeld in het tweede lid. Het derde lid regelt dat een belastingplichtige premies voor lijfrenten vanwege een pensioentekort, als bedoeld in artikel 3.127, eerste en tweede lid, die hij betaald of verrekend heeft in de periode van het kalenderjaar waarin hij geen binnenlands belastingplichtige meer is of binnen drie maanden na afloop van dat kalenderjaar, desgewenst in aanmerking kan nemen in de periode van de binnenlandse belastingplicht. Lijfrentepremies die tot uiterlijk zes maanden na afloop van het kalenderjaar zijn betaald of verrekend in verband met de omzetting van de oudedagsreserve en de stakingswinst in een lijfrente als bedoeld in artikel 3.124, onderdeel a, van de wet, mogen eveneens worden teruggewenteld naar de periode van de binnenlandse belastingplicht.

*Artikel I, onderdeel L (artikel 6.17)*

Deze wijziging betreft een taalkundige verbetering.

*Artikel I, onderdeel M (artikel 6.18)*

Deze wijziging betreft een redactionele aanpassing.

*Artikel I, onderdeel N (artikel 7.7)*

De berekening van de rendementsgrondslag op grond van de huidige formulering van het vierde lid van artikel 7.7 Wet inkomstenbelasting 2001 kan afhankelijk zijn van de omstandigheden waarin een buitenlandse belastingplichtige verkeert. Indien een belastingplichtige gedurende het jaar een tot zijn rendementsgrondslag behorend vermogensbestanddeel in Nederland verkrijgt (bijvoorbeeld een onroerende zaak) – of vervreemdt – is hij voor de bepaling van zijn belastbaar inkomen uit sparen en beleggen afhankelijk van het feit of hij gedurende het gehele kalenderjaar overig inkomen uit Nederland heeft verkregen. Verkrijgt de belastingplichtige in hetzelfde gehele kalenderjaar overig inkomen uit Nederland behorend tot het belastbare inkomen uit woning en werk in Nederland en/of

het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap, dan wordt voor de bepaling van de begin- en einddatum aangesloten bij het bepaalde in het eerste lid van artikel 7.7 Wet inkomstenbelasting 2001, te weten 1 januari respectievelijk 31 december. Verkrijgt de belastingplichtige geen overig inkomen uit Nederland dan wordt voor de begin- en einddatum aangesloten bij het bepaalde in het vierde lid van artikel 7.7 Wet inkomstenbelasting 2001, te weten de datum waarop het vermogensbestanddeel wordt verkregen respectievelijk wordt vervreemd. Dit is niet zo bedoeld; voor beide situaties zou enkel van belang moeten zijn of de belastingplichtige gedurende het gehele kalenderjaar belastbaar inkomen uit sparen en beleggen uit Nederland geniet. Het overige inkomen uit Nederland mag niet ter zake doen.

Een voorbeeld ter verduidelijking: de in het buitenland woonachtige belastingplichtigen X en Y kopen beiden op 1 september een onroerende zaak in Nederland. Ze hebben geen overige bezittingen die behoren tot de grondslag van het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland. X heeft geen overig inkomen in Nederland, Y werkt het gehele kalenderjaar in Nederland en ontvangt salaris. Op basis van de huidige tekst zou de rendementsgrondslag voor X 4/12 maal 4% van de gehele waarde van de onroerende zaak bedragen en voor Y 4% van de helft van de waarde van de onroerende zaak. Het verschil in rendementsgrondslag wordt veroorzaakt door het feit dat Y het gehele jaar buitenlands belastingplichtig is op grond van artikel 7.2 Wet inkomstenbelasting 2001. Dit verschil in behandeling is niet beoogd. De nu voorgestelde regeling bewerkstelligt dat beide belastingplichtigen voor 4/12 maal 4% van de gehele waarde van de onroerende zaak in de heffing worden betrokken.

#### *Artikel I, onderdeel O (artikel 9.3)*

Met deze wijziging wordt een foutieve verwijzing hersteld. Aan deze wijziging wordt terugwerkende kracht verleend tot en met 1 januari 2003, omdat de fout is ontstaan als gevolg van het vervallen van de fietsaftrek per 1 januari 2003 bij Wet van 12 december 2002, Stb. 615 (Belastingplan 2003, deel I).

### **Artikel II (Hoofdstuk 2 van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)**

#### *Artikel II, onderdeel A (artikel I, onderdeel Ua)*

Artikel I, onderdeel Ua, eerste lid, onderdeel c, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is volgens de huidige tekst beperkt tot nagekomen subsidies voor monumentenwoningen die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als eigen woning werden aangemerkt. Nagekomen monumentensubsidies voor andere (dan de in artikel 42a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bedoelde) monumentenpanden vallen echter niet onder onderdeel Ua, eerste lid, onderdeel c, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001. Deze wijziging dient om ook de nagekomen monumentensubsidie voor dergelijke panden aan te merken als negatieve persoonsgebonden aftrek.

Ook voor niet-monumentenpanden is het mogelijk dat na 31 december 2000 nog een subsidie wordt ontvangen ter zake van onderhoud dat nog onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in aftrek is gekomen. Ook voor deze subsidies moet nog als overgangsrecht worden geregeld dat deze subsidies worden aangemerkt als een negatieve persoonsgebonden aftrek. Een structurele regeling is voor deze panden niet nodig nu onder de Wet inkomstenbelasting 2001 in box III geen aftrek mogelijk is voor onderhoudskosten van panden.

Voor situaties met nagekomen subsidies ter zake van monumentenpanden en niet-monumentenpanden is bij resolutie van 22 juni 1994, nr. AAS 94/12, onder meer gepubliceerd in BNB 1994/229, en van 22 juni 1994, nr. 5AAS 94/14, BNB 1994/230, onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een praktische oplossing aangedragen. In plaats van onderhoudskosten volledig aftrekbaar en de op termijn ontvangen subsidie te zijner tijd volledig belast, kan de belastingplichtige er ook voor kiezen dat op de onderhoudskosten aanstonds in mindering komt 80% van de subsidie op termijn; daar staat tegenover dat de subsidie op termijn niet meer is belast. Een keuze van de belastingplichtige voor dit systeem is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst. De opzet van een dergelijke vaststellingsovereenkomst brengt mee dat deze doorloopt onder de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit betekent dat wanneer onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 reeds aanstonds 80% van de in de toekomst te ontvangen subsidies in mindering is gekomen op de in aftrek te brengen onderhoudskosten, ook na 31 december 2000 de nagekomen subsidie niet meer wordt belast.

*Artikel II, onderdeel B (artikel I, onderdeel AD)*

Onderdeel AD ziet op de positie van belastingplichtigen die op grond van het aanmerkelijkbelangregime zoals dat gold tot 1 januari 1997 een aflopend aanmerkelijk belang hadden en die op grond van het per die datum ingevoerde aanmerkelijkbelangregime geen aanmerkelijk belang hadden en die evenmin een aanmerkelijk belang hebben op grond van de bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voor dat geval is geregeld dat een vervreemding vóór het tijdstip waarop op grond van de bepalingen van artikel 39 Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet langer sprake zou zijn van een aanmerkelijk belang, toch nog belastingheffing geheven wordt op de voet van het voor het overige vervallen artikel 39 Wet op de inkomstenbelasting 1964. De werking van onderdeel AD is dan ook feitelijk beperkt tot 1 januari 2002. Omdat met ingang van die datum geen sprake meer kan zijn van een aflopend aanmerkelijk belang in de zin van het aanmerkelijkbelangregime zoals dat gold tot en met 31 december 1996, heeft dit onderdeel zijn betekenis verloren.

*Artikel II, onderdeel C (artikel I, onderdeel AKac)*

Onderdeel AKac, tweede lid, bevat een overgangsregeling voor belastingplichtigen die vóór 1 januari 2001 een lening, die is aangegaan ter verwerving dan wel voor verbetering of onderhoud van de eigen woning, hebben overgesloten en de oversluitkosten niet (volledig) uit eigen middelen hebben betaald, maar deze hebben gefinancierd met geleend geld, bijvoorbeeld door bijschrijving bij de hoofdsom van de lening. Hoewel de fiscale behandeling van de eigen woning in de Wet inkomstenbelasting 2001 op hoofdlijnen ongewijzigd is gebleven, is de reikwijdte van de renteaftrek in de sfeer van de inkomsten uit eigen woning aan een (grondige) herbezinning onderworpen. Onderdeel daarvan is dat met ingang van 1 januari 2001 rente uitsluitend deel uitmaakt van de aftrekbare kosten indien de desbetreffende rente betrekking heeft op schulden die zijn aangegaan ter verwerving van de eigen woning. In dat kader is in artikel 3.120, vierde lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 bepaald dat renten van schulden die zijn aangegaan ter betaling van aftrekbare kosten (met uitzondering van periodieke erfpachtcanons) niet meer aftrekbaar zijn.

De opzet van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft tot gevolg dat een lening die deels is aangegaan ter betaling van oversluitkosten, vanaf 1 januari 2001 zou moeten worden gesplitst in twee delen, te weten enerzijds de hoofdsom en anderzijds het bijgeleende bedrag. De rente die betrekking heeft op het laatstgenoemde deel zou – anders dan daarvoor –



niet meer tot renteaftrek in box 1 leiden. Voor de goede orde wijs ik erop dat wat betreft de splitsing tussen de hoofdsom en het bijgeleende bedrag, artikel 3 120, achtste lid, een rol kan spelen. Op grond van deze wettelijke bepaling kunnen bijgeleende bedragen die uiterlijk op 31 december 1995 bestonden, indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan, fiscaal op dezelfde wijze worden gekwalificeerd als de oorspronkelijke hoofdsom. De rente die betrekking heeft op tot die datum bijgeschreven bedragen, kan derhalve ook onder de werking van de Wet inkomstenbelasting 2001 in aftrek worden gebracht.

Toepassing van de bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 zou met zich brengen dat zou moeten worden onderzocht of in de op 31 december 2000 bestaande eigenwoningleningen meegefinancierde oversluitkosten zijn begrepen. Een dergelijk gevolg acht ik voor bestaande situaties niet gewenst. In mijn besluit van 23 augustus 2002, nr. CPP 2002/2479M, onder meer gepubliceerd in BNB 2002/372, is ook aangekondigd dat – vooruitlopend op een daartoe strekkende wetswijziging – op 31 december 2000 bestaande schulden die zijn aangegaan ter betaling van oversluitkosten, onder de werking van de Wet inkomstenbelasting 2001 op dezelfde wijze worden behandeld als een eigenwoninglening. Het onderdeel AKac, tweede lid, strekt hiertoe. Zoals ook in het besluit is verwoord, is onderdeel AKac, tweede lid, alleen van toepassing voor zover de oversluitkosten verband houden met schulden die zijn aangegaan ter verwerving dan wel voor verbetering of onderhoud van de eigen woning. Voorgesteld wordt artikel II, onderdeel C, mede gelet op het begunstigende karakter, terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2001.

#### *Artikel II, onderdeel D (artikel I, onderdeel AKb)*

De wijziging van artikel I, onderdeel AKb, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is louter redactioneel. In artikel I, onderdeel AKac, tweede lid, van die wet worden schulden voor onderhoud en verbetering evenwel expliciet genoemd, terwijl deze schulden in artikel I, onderdeel AKb, in het begrip «schulden ter verwerving van de eigen woning» zijn begrepen. Om misverstanden te voorkomen is onderdeel AKb in die zin aangevuld. Voorgesteld wordt artikel II, onderdeel D, mede gelet op het begunstigende karakter, terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2001.

#### *Artikel II, onderdeel E (artikel I, onderdeel ATa)*

Deze wijziging heeft een technisch karakter en houdt verband met het vervallen van de heffingskorting voor indirecte beleggingen in durfkapitaal bij de Wet van 12 december 2002, Stb. 615, houdende Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2003, Deel I). Onderdeel ATa was op dit punt abusievelijk nog niet gewijzigd. De wijziging werkt terug tot 1 januari 2003.

### **Artikel III (Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)**

#### *Artikel III, onderdeel A (artikel 1)*

Deze wijziging betreft een technische aanpassing. In artikel 1, eerste lid, onderdeel c, onder 5°, is opgenomen dat niet tot het loon voor de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (verder: WVA) behoort loon dat in geblokkeerde vorm wordt gespaard ingevolge een spaarloonregeling en loon ingevolge een winstdelingsregeling.

Sinds 1 januari 2003 is de fiscale behandeling (eindheffing) van de

winstdelingsregeling vervallen. Opneming als uitzondering op het fiscale loonbegrip is om die reden overbodig geworden.

Loon dat in geblokkeerde vorm wordt gespaard ingevolge een spaarloonregeling valt sinds 1 januari 1997 onder de eindheffing. Dat loon wordt al uitgezonderd ingevolge artikel 1, eerste lid, onderdeel c, onder 6°, WVA. De uitzondering voor dat loon is om die reden overbodig en kan eveneens vervallen.

Artikel 1, eerste lid, onderdeel c, onder 5°, kan daarom in zijn geheel vervallen. Deze wijziging werkt terug tot en met 1 januari 2003.

#### *Artikel III, onderdeel B (artikel 15a)*

Bij Wet van 12 december 2002, Stb. 615 (Belastingplan 2003, deel I) is abusievelijk de in artikel 15a, derde lid, (oud) van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen opgenomen delegatiebepaling ter zake van door inhoudingsplichtige zelf verzorgde scholing in zijn geheel vervallen, terwijl het vervallen beperkt had moeten blijven tot de toerekening aan personen van 40 jaar en ouder. Het eerste gedeelte van deze delegatiebepaling is namelijk nog van belang (artikel 12b, vierde lid, van de Uitvoeringsregeling afdrachtvermindering). Met de onderhavige bepaling wordt deze omissie hersteld. Deze wijziging werkt terug tot en met 1 januari 2003.

#### *Artikel III, onderdeel C (artikel 17)*

De wijziging van artikel 17 betreft geen inhoudelijke wijziging maar is het gevolg van de aanpassing bij artikel III, onderdeel A, van dit wetsvoorstel van artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Deze wijziging werkt terug tot en met 1 januari 2003.

#### *Artikel III, onderdeel D (artikel 21)*

De wijziging van artikel 21 betreft geen inhoudelijke wijziging maar is het gevolg van de aanpassing bij artikel III, onderdeel A, van dit wetsvoorstel van artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Deze wijziging werkt terug tot en met 1 januari 2003.

### **Artikel IV (Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

#### *Artikel IV, onderdeel A (artikel 10, eerste lid, onderdeel i en vijfde lid)*

In de Wet inkomstenbelasting 2001 is in paragraaf 3.2.2 inzake «winst uit onderneming» artikel 3.16 opgenomen waarin onder meer is bepaald dat ter zake van een werkruimte in een tot het privé-vermogen van de belastingplichtige behorende woning in beginsel niets ten laste van de winst kan worden gebracht. Aftrek is wel mogelijk indien het een naar verkeersopvatting zelfstandige werkruimte betreft en is voldaan aan het inkomenscriterium. Een vergelijkbare bepaling ontbreekt tot nu toe in de vennootschapsbelasting voor situaties van de eigen-B.V. Voorgesteld wordt ook een dergelijke bepaling op te nemen in de vennootschapsbelasting. Hiermee wordt bereikt dat de fiscale behandeling van de werkruimte in de vennootschapsbelasting gelijk is aan die van de inkomstenbelasting.

In dit geval is het niet mogelijk om in de opsomming in artikel 8, eerste lid, Wet Vpb van de inkomstenbelasting-artikelen die van toepassing zijn voor de vennootschapsbelasting artikel 3.16 op te nemen. Er moet namelijk een vertaalslag worden gepleegd, te weten van «belastingplichtige» naar aanmerkelijk belanghouder. Voorts kan in de vennootschapsbelasting

wat betreft het inkomenscriterium alleen worden gelet op het loon-inkomen, nu de B.V. niet op de hoogte behoeft te zijn van het overige inkomen van zijn aanmerkelijk-belang-aandeelhouder. Het voorstel is de bepaling waarin de vertaalslag is verwoord, op te nemen in artikel 10 dat gaat over niet-aftrekbare posten in de vennootschapsbelasting sfeer. In het vijfde lid wordt bepaald dat onder een woning mede wordt verstaan een duurzaam aan een plaats gebonden schip of woonwagen in de zin van artikel 1 van de Woningwet, alsmede de aanhorigheden van een woning, schip of woonwagen.

*Artikel IV, onderdeel B (artikel 13bb)*

Als de belastingplichtige een afgewaardeerde schuldvordering op een lichaam heeft en de schuldvordering daarna bij hem onder een deelneming wordt begrepen op grond van artikel 13, derde lid, onderdeel b, bepaalt artikel 13bb dat de deelnemingsvrijstelling geen toepassing vindt op positieve voordelen uit die deelneming tot het bedrag van de afwaardering. In bepaalde gevallen wordt de belastingplichtige op grond van artikel 13bb, tweede lid, geacht positieve voordelen uit die deelneming te hebben genoten tot het bedrag van de afwaardering. De claim moet in die gevallen dus direct worden afgerekend. Artikel 13bb, tweede lid, verwijst voor een omschrijving van die gevallen integraal naar artikel 13c, tweede lid. Het derde lid van artikel 13bb maakt op de directe afrekening weer een uitzondering, waarbij wederom wordt verwezen naar artikel 13c, tweede lid. De hierna bij artikel IV, onderdeel C, voorgestelde aanvulling van artikel 13c, tweede lid, brengt mee dat ook de verwijzingsbepaling van artikel 13bb, derde lid, dient te worden aangevuld. Met de voorgestelde wijziging wordt dit bereikt.

*Artikel IV, onderdeel C (artikel 13c)*

Als de onderneming van een deelneming voordien een verlieslatende vaste inrichting vormde voor de belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam en de vaste inrichtingsverliezen nog niet via de inhaalregeling zijn verrekend, vindt de deelnemingsvrijstelling op grond van artikel 13c geen toepassing op positieve voordelen uit hoofde van die deelneming tot het bedrag van de nog niet ingehaalde verliezen. In bepaalde gevallen wordt de belastingplichtige op grond van artikel 13c, tweede lid, geacht positieve voordelen uit die deelneming te hebben genoten tot het bedrag van de afwaardering. De claim moet in die gevallen dus direct worden afgerekend. Dit is op grond van het tweede lid, onderdeel c, het geval als het aandeel in de winst dat de belastingplichtige uit hoofde van die deelneming toekomt, afneemt omdat een niet in Nederland gevestigd, verbonden lichaam een belang bij die winst verwerft. Achtergrond van deze bepaling is dat anders op eenvoudige wijze het belang van de belastingplichtige bij de deelneming kan worden uitgehold, waarmee de claim op toekomstige deelnemingsvoordelen illusoir gemaakt zou worden. Dit kan zich eveneens voordoen als een niet in Nederland gevestigd, verbonden lichaam reeds een belang bij de winst van de deelneming heeft en dit belang uitbreidt. Om buiten twijfel te stellen dat ook in die gevallen afrekening ineens volgt, wordt voorgesteld om de uitbreiding expliciet in de wettekst op te nemen.

*Artikel IV, onderdeel D (artikel 13d)*

De wijziging van artikel 13d hangt samen met de invoering van de zogenaamde earn-out regeling in de deelnemingsvrijstelling per 1 januari 2002 (Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II – Economische infrastructuur), Stb. 2001, 641). Op grond van die regeling behoren de waardeveranderingen van een recht

onder omstandigheden zowel bij de vervreemder als de verkrijger van een deelneming tot de deelnemingsvrijstelling, indien dat recht deel uitmaakt van de prijs waartegen de deelneming is vervreemd of verkregen. Voor de verkrijger van de deelneming is voorts bepaald dat deze waardeveranderingen doorwerken naar het voor de verkregen deelneming geldende opgeofferde bedrag. In vervolg daarop is per 1 januari 2003 (Wet van 11 december 2002, Stb. 613, houdende wijziging van belastingwetten c.a. (Vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening) een aanvulling op de earn-out regeling opgenomen, op grond waarvan ook het recht op nabetalingen die samenhangen met een aanpassing van de prijs waartegen een deelneming is vervreemd of verkregen, tot de deelnemingsvrijstelling worden gerekend. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als de verkrijger van de deelneming op grond van een balansgarantie recht heeft op een gedeeltelijke terugbetaling van de koopprijs. Ook een dergelijke prijsaanpassing zou moeten doorwerken naar het opgeofferde bedrag. De betreffende verwijzing in artikel 13d, tweede lid, is in genoemde wet van 11 december 2002 echter achterwege gebleven. Deze omissie wordt in de thans voorgestelde wijziging hersteld.

De wijziging in het vijfde lid betreft de correctie van een verwijzing die na invoeging van een nieuw achtste lid in artikel 13d per 1 januari 2003 als onderdeel van het herziene regime fiscale eenheid (Wet van 11 december 2002, Stb. 618, tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 c.a. (herziening regime fiscale eenheid) ten onrechte niet is vernummerd. Gezien de samenhang met dit wetsvoorstel, wordt voorgesteld deze omissie te herstellen met terugwerkende kracht tot 1 januari 2003.

#### *Artikel IV, onderdeel E (artikel 13e)*

Ook de wijziging in artikel 13e, tweede lid, betreft de correctie van een verwijzing die na invoeging van een nieuw achtste lid in artikel 13d bij het herziene regime fiscale eenheid abusievelijk niet was doorgevoerd. Evenals de wijziging in artikel 13d, vijfde lid, wordt voorgesteld deze omissie te herstellen met terugwerkende kracht tot 1 januari 2003.

#### *Artikel IV, onderdeel F (artikel 15ac)*

Evenals onderdeel D houdt de aanvulling op het zevende lid van artikel 15ac verband met de invoering van de earn-out regeling in de deelnemingsvrijstelling. Volgens deze regeling behoren waardeveranderingen van een recht dat deel uitmaakt van de prijs waartegen een deelneming is vervreemd of verkregen onder omstandigheden zowel bij vervreemder als bij de verkrijger van de deelneming tot de deelnemingsvrijstelling. Indien de deelneming vervolgens samen met de verkrijger deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid, is vanaf het tijdstip van voeging geen sprake meer van een deelneming en dus evenmin van voordelen uit hoofde van die deelneming. Omdat dit tot gevolg zou hebben dat de waarde van de verplichting op het voegingstijdstip moet worden geschat waarmee latere waardeveranderingen met betrekking tot die verplichting weer via de winst- en verliesrekening lopen, is in artikel 15ac, zevende lid, expliciet geregeld dat dergelijke waardeveranderingen ook tijdens de fiscale eenheid buiten de fiscale winsten verliesrekening blijven. Per 1 januari 2003 (Wet van 11 december 2002, Stb. 613, houdende wijziging van belastingwetten c.a. (Vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening)) is een aanvulling op de earn-out regeling opgenomen, op grond waarvan ook het recht op nabetalingen die samenhangen met een aanpassing van de prijs waartegen een deelneming is vervreemd of verkregen, tot de deelnemingsvrijstelling worden gerekend. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als de verkrijger van de deelneming op grond van de balansgarantie recht heeft op een gedeeltelijke terugbe-

taling van de koopprijs. In lijn met het bovenstaande zou ook een dergelijke prijsaanpassing na opname van de deelneming in een fiscale eenheid niet via de verlies- en winstrekening moeten lopen. De verwijzing in artikel 15ac, zevende lid, is in genoemde wet echter achterwege gebleven. Deze omissie wordt in de thans voorgestelde wijziging hersteld.

*Artikel IV, onderdeel G (artikel 15ad)*

Deze wijziging betreft het herstellen van een foutieve verwijzing.

*Artikel IV, onderdeel H (artikel 15aj)*

Deze wijziging betreft het herstellen van een foutieve verwijzing.

*Artikel IV, onderdeel I en artikel V (artikel 15a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel VIIB, zesde lid, van de Wet van 14 december 2001, Stb. 641, houdende wijziging van belastingwetten c.a.)*

Zoals reeds in de toelichting bij de Regeling samenloop fiscale wetten 2003 is geconstateerd, is in artikel VIIB, zesde lid, onderdeel d, van de Wet van 14 december 2001, Stb. 641, houdende wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II – Economische Infrastructuur) een fout geslopen. Hierdoor is de uitvoering van de in dat artikel opgenomen verwijzingsopdracht niet mogelijk. Desondanks is in de tekstedities van gangbare fiscale wettenbundels voor het jaar 2003 de tekst, zoals die thans wordt voorgesteld bij artikel IV, onderdeel I, opgenomen als artikel 15a, tiende lid. Formeel bezien is dit onjuist. Met het voorgestelde artikel IV, onderdeel I, in samenhang met artikel V wordt de bovenbedoelde onjuistheid hersteld.

*Artikel IV, onderdeel J (artikel 20a)*

Deze wijziging betreft het herstellen van een foutieve verwijzing. Voorgesteld wordt deze omissie te herstellen met terugwerkende kracht tot 1 januari 2002. Op die datum werd de verlettering van het vierde lid van kracht (Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II – Economische infrastructuur), Stb. 2001, 641), waardoor onderhavige foutieve verwijzing is ontstaan.

**Artikel VI (Successiewet 1956)**

*Artikel VI, onderdeel A (artikel 9)*

Bij de wet van 18 april 2002, Stb. 230 en 429, tot vaststelling van de Invoeringswet Boek 4 en Titel 3 van Boek 7 van het nieuwe Burgerlijk Wetboek, vierde gedeelte, is artikel 9, tweede lid, van de Successiewet 1956 terminologisch aangepast aan het nieuwe erfrecht. In artikel 9, eerste lid, heeft een vergelijkbare aanpassing abusievelijk niet plaatsgevonden. Dit wordt bij onderhavig wetsvoorstel alsnog aangepast. Aan de bepaling is terugwerkende kracht verleend tot de datum van inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht (1 januari 2003).

*Artikel VI, onderdeel B (artikel 21)*

Bij de wet van 18 april 2002, Stb. 230 en 429 (Invoeringswet Boek 4 en Titel 3 van Boek 7 van het nieuwe Burgerlijk Wetboek, vierde gedeelte) is aan artikel 21 Successiewet 1956 een tiende lid toegevoegd. Nog voor dat deze wet in werking zou treden, is bij de wet van 14 december 2001, Stb. 643 (Belastingplan 2002, deel IV) een samenloopbepaling opgenomen (artikel XD, onderdeel D) waarbij dit tiende lid abusievelijk is hernummerd

tot elfde lid, met als gevolg dat thans een tiende lid ontbreekt. Met onderhavige bepaling wordt deze omissie hersteld. Aan de bepaling is terugwerkende kracht verleend tot de datum van inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht (1 januari 2003).

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

### *Artikel VII, onderdeel A (artikel 25a)*

Met de wijziging in het twaalfde lid van artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt een onjuiste verwijzing hersteld.

Met de toevoeging aan artikel 25a van een nieuw lid wordt tegemoetgekomen aan de in de motie-Hofstra (Kamerstukken II 2002/03, 28 349, nr. 8) verwoorde wens om in het kader van massaal bezwaar een uitspraak van de rechter in het voordeel van de belastingplichtige te laten doorwerken naar gelijke gevallen waarin geen bezwaar is aangetekend. Het nieuwe dertiende lid geeft de inspecteur de opdracht om tegemoet te komen aan gevallen waarin geen bezwaar is ingediend, maar wel bezwaar openstond op het moment van aanwijzing als massaal bezwaar en een bezwaar zou hebben geleid tot aanwijzing als massaal bezwaar.

Aangezien het de inspecteur niet mogelijk is te handelen in gevallen waarvan hij geen kennis draagt, schrijft de derde volzin voor dat hij slechts handelt in gevallen waarvan hij wel kennis draagt. Dit kunnen gevallen zijn waarvan hij reeds op de hoogte was en gevallen die hem door belanghebbenden ter kennis zijn gebracht. Om praktische redenen is aan dit ter kennis brengen een limiet gesteld van vijf jaar na de relevante uitspraak op het massaal bezwaar. Deze termijn is gelijk aan de normale navorderingstermijn van artikel 16, derde lid.

De herziening geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking, zodat tegen de beschikking of het eventueel niet of te laat geven daarvan de normale rechtsmiddelen ter beschikking staan. Hierdoor wordt de rechtszekerheid maximaal gewaarborgd. Andere aspecten dan de rechtsvraag kunnen in dit verband niet aan de orde komen.

De herziening geschiedt binnen de termijn die ook in het elfde lid is opgenomen voor het afdoen van bezwaarschriften.

Indien het gaat om ingehouden of op aangifte afgedragen belasting waarop moet worden teruggegeven, vindt de teruggaaf plaats aan de naar het oordeel van de inspecteur meest gerede partij. In het algemeen zal dit zijn de belanghebbende die de kwestie onder de aandacht van de inspecteur heeft gebracht, of, bij overeenkomstige toepassing van artikel 25b, tweede lid, degene van wie is ingehouden.

*Artikel VII, onderdeel B, artikel VIII, onderdeel E, artikel IX en artikel X (artikel 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 29 Invorderingswet 1990, artikel 60 van de Wet op de accijns en artikel 17 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)*

De onderhavige artikelen bevatten onderscheidenlijk een berekeningsmethode voor de vaststelling van de hoogte van de heffingsrente en de invorderingsrente en de te hanteren rentevoet bij het stellen van zekerheid in het kader van de Wet op de accijns en de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992. In al die gevallen wordt aangesloten bij de door de Europese Centrale Bank (ECB) gehanteerde herfinancieringsrente voor basisherfinancieringstransacties. De wijzigingen strekken ertoe de verwijzing naar het door de ECB gehanteerde rentetarief strakker te formuleren en houden geen inhoudelijke wijziging in. De herfinancieringsrente is de door de Europese Centrale Bank toegepaste interestvoet voor basisherfinancieringstransacties, waarmee banken door de Europese Centrale Bank wekelijks van liquiditeiten worden voorzien. Nu in dat kader een drietal rentepercentages een rol spelen te weten,

de minimale biedrente, de marginale toewijzingsrente en de gewogen gemiddelde biedrente is in de tekst van de wet, ter vermijding van misverstand, aangewezen om welk percentage, toegepast in het kader van de herfinancieringsrente het daadwerkelijk gaat, namelijk het percentage van de minimale biedrente.

*Artikel VII, onderdeel C (artikel 30i)*

Bij Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gewijzigd. Ingevolge deze bepaling wordt de belasting die is verschuldigd over het bedrag aan negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen verhoogd met revisierente. Deze regeling van revisierente, die is verschuldigd over het bedrag aan negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, is bij die gelegenheid uitgebreid naar de aanspraken ingevolge een pensioenregeling die tot het loon worden gerekend en de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen bij beroepspensioenen. De aanspraken op periodieke uitkeringen, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 (aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gedeerd of te derven loon) zijn toentertijd ten onrechte niet opgenomen in artikel 30i. Met de wijzigingen van artikel 30i, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt bewerkstelligd dat de regeling voor revisierente ook gaat gelden voor deze aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gedeerd of te derven loon. Op deze wijze wordt de reeds aanwezige wettelijke gelijke behandeling tussen die aanspraken en aanspraken ingevolge een pensioenregeling (volgens artikel 19b, zesde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, artikel 23a, tweede lid, Wet Vpb en artikel 44b van de Invorderingswet 1990) doorgetrokken naar de regeling voor revisierente. Voor deze verdere gelijktrekking is alle reden, omdat de desbetreffende belastingplichtigen door de werking van de stamrechtvrijstelling in de loonbelasting – evenals bij (vrijgestelde) aanspraken ingevolge een pensioenregeling – hebben geprofiteerd van uitstel van belastingheffing.

De wijzigingen in het tweede lid betreffen het herstel van een ommissie. Verzuimd is per 1 januari 2001 te regelen dat artikel 30i, eerste lid, onderdelen b en c, ook van toepassing is op buitenlandse belastingplichtigen. Hierdoor is in de in die onderdelen bedoelde gevallen geen revisierente verschuldigd door buitenlandse belastingplichtigen, terwijl dit bij binnenlandse belastingplichtigen wel het geval is. De onderhavige wijzigingen herstellen dit.

Het derde lid van artikel 30i is aangepast aan de wijzigingen in het eerste lid. Hierdoor gaat de tegenbewijsregeling voor de revisierente ook gelden voor tot het inkomen gerekende aanspraken op periodieke uitkeringen als bedoeld in dat lid.

*Artikel VII, onderdeel D (artikel 68)*

Deze wijziging betreft op de eerste plaats het herstel van een tweetal ommissies. Bij de wijzigingen van de Wet op de loonbelasting 1964 bij Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 IV – Herziening successie- en schenkingsrecht, BTW-maatregelen, artiesten- en sportersregeling, alsmede overige aanpassingen), Stb. 643 en bij Wet van 11 december 2002, houdende wijziging van belastingwetten c.a. (Vervolgwijzigingen in samenhang met de Belastingherziening 2001), Stb. 613 is ten onrechte artikel 68 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet aangepast aan het vervallen van artikel 35b, vijfde lid (artikel II, onderdeel I, van eerstgenoemde wet), respectievelijk het vervallen van het tweede lid van artikel 28 (artikel V, onderdeel F, van laatstgenoemde wet).

Op de tweede plaats is opgenomen de strafbaarstelling op het niet

nakomen van enkele verplichtingen opgenomen in Hoofdstuk VII (belastingheffing van artiesten en beroepssporters) en Hoofdstuk VIIA (belastingheffing van buitenlandse gezelschappen) van de Wet op de loonbelasting 1964. Het gaat hierbij wat betreft de artikelen 35e, 35l en 35m om overeenkomstige verplichtingen als opgenomen in artikel 28 en wat betreft de artikelen 35d en 35k om overeenkomstige verplichtingen als opgenomen in artikel 29 van de Wet op de loonbelasting 1964. De verplichting tot het voeren van een loonadministratie als bedoeld in de artikelen 35e, eerste lid, aanhef en onderdeel c, en 35m, aanhef en onderdeel b, zijn niet opgenomen in artikel 68, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, evenals dit niet is geschied met betrekking tot de verplichting tot het voeren van een loonadministratie als bedoeld in artikel 28, aanhef en onderdeel c, aangezien deze verplichtingen inzake het voeren van een loonadministratie vallen onder de strafbaarstelling opgenomen in artikel 68, tweede lid, aanhef en onderdeel d. Bij de invoering van de artikelen 35e, 35l, 35m, 35d en 35k bij de hiervoor genoemde Wet van 14 december 2001 is ten onrechte nagelaten deze artikelen op te nemen in de strafbaarstelling van artikel 68, eerste lid, onderdeel c, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Met het alsnog opnemen van deze artikelen in laatstgenoemd artikel wordt bereikt dat voor deze overeenkomstige verplichtingen eenzelfde strafbaarstelling bestaat.

### **Artikel VIII (Invorderingswet 1990)**

#### *Artikel VIII, onderdeel A (artikel 19)*

Het eerste lid van artikel 19 van de Invorderingswet 1990 is ontleend aan artikel 475c van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv) dat een algemene regeling van beslag op loon, sociale uitkeringen en andere periodieke betalingen bevat. Bij wet van 24 september 1992, tot wijziging van de Ambtenarenwet 1929 en enkele andere wettelijke regelingen betreffende inhouding, beslag en korting op bezoldiging en pensioen in verband met herziening van de beslagvrije voet (Stb. 539), is in artikel 475c Rv de zinsnede «dienstplicht of» vervallen. De uitkeringen van degenen die hun dienstplicht vervulden hoefden niet langer vermeld te worden in artikel 475c Rv omdat bedoelde uitkeringen onder het bezoldigingsbegrip van artikel 115 van de Ambtenarenwet 1929 konden worden begrepen (Kamerstukken II 1991/92, 22 377, nr. 3, blz. 7). Destijds is nagelaten de in het eerste lid van artikel 19 van de Invorderingswet 1990 opgenomen zinsnede «dienstplicht of» eveneens te schrappen. Dit verzuim wordt thans hersteld. Voor alle duidelijkheid zij opgemerkt dat als gevolg van de inwerkingtreding van de Kaderwet dienstplicht per 1 mei 1997 (Stb. 163) de vervangende dienstplicht van erkende gewetensbezwaarden niet is afgeschaft maar opgeschort (artikel 60a Wet gewetensbezwaarden militaire dienst). Om die reden is de verwijzing naar de vervangende dienstplicht in onderdeel f van artikel 19, eerste lid, gehandhaafd.

#### *Artikel VIII, onderdeel B (artikel 22)*

Op grond van de wet van 21 juni 1990 tot wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (afschaffing beursbelasting) (Stb. 334) is hoofdstuk V van die wet, waarin de beursbelasting werd geregeld, per 1 juli 1990 vervallen. De verwijzing naar de beursbelasting in het derde lid van artikel 22 van de Invorderingswet 1990 kan om die reden komen te vervallen.



Artikel VIII, onderdeel C, is opgenomen ter bestrijding van een constructie waarbij sprake is van een samenstel van omzetting van winstreserves in aandelenkapitaal, gevolgd door terugbetaling van dit aandelenkapitaal na emigratie (en daaropvolgend eventueel remigratie). Deze terugbetaling geschiedt – behoudens bij succesvolle bestrijding met bijzondere rechtsmiddelen – zonder feitelijke belastingheffing omdat de belastingaanslag waarin belasting over te conserveren inkomen is begrepen, niet wordt ingevorderd. Ter illustratie van de weg die wordt bewandeld om de aanmerkelijkbelangheffing te ontgaan, dient het hieronder opgenomen voorbeeld.

*Voorbeeld*

X heeft een aanmerkelijk belang in B.V. A, een kasgeldvennootschap. De verkrijgingsprijs van de aandelen bedraagt € 40 000, de waarde in het economische verkeer € 10 040 000. In het zicht van X's emigratie gaat B.V. A over tot uitreiking van bonusaandelen ten laste van haar winstreserves (stap 1). Ingevolge artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de dividendbelasting 1965 behoort de nominale waarde van de uitgereikte bonusaandelen tot de aan de dividendbelasting onderworpen opbrengst. Bovendien leidt de toekenning van bonusaandelen tot de heffing van kapitaalsbelasting ex artikel 34, onderdeel b, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. De uitgereikte bonusaandelen behoren niet tot de reguliere voordelen zodat terzake geen inkomstenbelasting is verschuldigd (artikel 4.13, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001). De geheven dividendbelasting wordt als voorheffing verrekend met de aanslag inkomstenbelasting over het jaar waarin de uitreiking heeft plaatsgevonden, waarbij een negatief saldo wordt uitgekeerd. De geheven dividendbelasting wordt derhalve feitelijk teruggegeven.

Vervolgens emigreert X (stap 2). Op de voet van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel h, van de Wet inkomstenbelasting 2001 is emigratie een fictieve vervreemding. Het vervreemdingsvoordeel wordt gesteld op de waarde die ten tijde van de emigratie in het economische verkeer aan de aandelen kan worden toegekend verminderd met de verkrijgingsprijs. De belasting die is verschuldigd over het vervreemdingsvoordeel wordt bij wege van conserverende aanslag geheven (artikel 9.1, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001). Voor de conserverende aanslag wordt uitstel van betaling verleend (artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990). Als «nieuwe» verkrijgingprijs in het kader van de ontstane buitenlandse belastingplicht geldt de waarde in het economische verkeer ten tijde van de emigratie (artikel 7.6, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001).

Na emigratie besluit de algemene vergadering van aandeelhouders van de vennootschap tot terugbetaling van aandelenkapitaal onder vermindering van de nominale waarde van de desbetreffende aandelen met een gelijk bedrag (stap 3). In beginsel wordt terzake geen dividendbelasting geheven, ook niet in het buitenland. X krijgt € 10 000 000 in handen. Het uitstel van betaling wordt niet beëindigd. De conserverende aanslag blijft in stand tot de termijn van artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 is verstreken.

*Uitreiking van bonusaandelen*

Mede op advies van de Raad van State is de fiscale behandeling van aan aandeelhouders uitgereikte winstbonusaandelen per 1 januari 2001 gewijzigd. Anders dan voordien wordt de nominale waarde van aan aandeelhouders uitgereikte winstbonusaandelen niet als regulier voordeel aangemerkt, wat ook past in het aan de aanmerkelijkbelangregeling ten grondslag liggende subjectieve stelsel. Ter behoud van de aanmerkelijk-

belangclaim wordt voor de vaststelling van de verkrijgingsprijs uitgegaan van een tegenprestatie van nihil, verhoogd met een eventuele bijbetaling door de belastingplichtige. Aldus is een parallel getrokken met de fiscale behandeling van winstbonusaandelen in de winstfeer.

#### *Emigratie*

Bij de Wet herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting (Wet van 13 december 1996, Stb. 652) is – mede naar aanleiding van onwenselijk claimverlies in het voordeel van al dan niet tijdelijk emigrerende aanmerkelijkbelanghouders – een emigratieheffing in het leven geroepen die strekt tot afrekening over de in Nederland opgebouwde aanmerkelijkbelangclaim. De belasting-schuld die voortvloeit uit de als fictieve vervreemding geduide emigratie wordt echter niet terstond ingevorderd. Ingevolge artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990, wordt renteloos uitstel van betaling voor de duur van tien jaar verleend voor de conserverende aanslag ter zake van de inkomstenbelasting die is verschuldigd door emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder. Aan het uitstel wordt onder meer de voorwaarde verbonden dat voldoende zekerheid wordt gesteld. Bij de jongste wijziging van de Wet wederzijdse bijstand bij de invordering van enkele EEG-heffingen, de omzetbelasting en de accijnzen (Wet van 11 december 2002, Stb. 619) zijn de aspecten van zekerheidstelling voor conserverende aanslagen opnieuw bezien. Geconcludeerd is dat de zekerheidstelling de toets van het Europese recht kan doorstaan, waarin thans – in afwachting van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Hughes de Lasteyrie du Saillant (zaak C-9/02) – van de zijde van de regering wordt gepersisterd.

Het op de voet van het achtste lid van artikel 25 van de Invorderingswet 1990 verleende uitstel wordt beëindigd indien binnen de tienjaarstermijn een zogenoemde verboden handeling of gebeurtenis plaatsvindt. Van een dergelijke handeling is volgens de huidige wetgeving sprake ingeval de aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen (fictief) worden vervreemd alsmede ingeval de vennootschap waarin de aandelen of winstbewijzen worden gehouden haar reserves geheel of nagenoeg geheel heeft uitgekeerd. Als na verloop van tien jaar geen verboden handeling of gebeurtenis heeft plaatsgevonden, wordt het uitstel beëindigd en wordt het openstaande bedrag kwijtgescholden (artikel 26, derde lid, van de Invorderingswet 1990).

In de regel wordt een aanmerkelijkbelanghouder na emigratie buitenlands belastingplichtig. De buitenlandse belastingplicht strekt zich immers uit tot het inkomen uit aanmerkelijk belang in een – al dan niet op basis van de vestigingsplaatsfictie – in Nederland gevestigde vennootschap. Aangezien de in Nederland opgebouwde meerwaarde reeds in de conserverende aanslag is begrepen, wordt – in het kader van de ontstane buitenlandse belastingplicht – de «nieuwe» verkrijgingsprijs gesteld op de waarde in het economische verkeer ten tijde van de emigratie.

#### *Terugbetaling van aandelenkapitaal*

Een terugbetaling van aandelenkapitaal na emigratie wordt thans niet als verboden handeling of gebeurtenis gekwalificeerd, terwijl door een terugbetaling financiële middelen beschikbaar komen die redelijkerwijze aanleiding geven tot beëindiging van het verleende uitstel en invordering van de conserverende aanslag. Evenmin leidt een terugbetaling tot heffing op de voet van artikel 7.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001, ondanks dat het inkomen uit aanmerkelijk belang van een buitenlandse belastingplichtige wordt berekend volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. Bij een binnenlandse belastingplichtige wordt een teruggaaf van gestort kapitaal als regulier voordeel belast, waarbij het reguliere voordeel wordt verminderd met de verkrijgingsprijs van de desbetreffende

aandelen ingeval de algemene vergadering van aandeelhouders tot deze teruggaaf heeft besloten en de nominale waarde van de desbetreffende aandelen statutair is verminderd. De hierdoor ontstane belastingschuld dient terstond te worden betaald. Ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen acht ik continuering van het uitstel van betaling dan ook onverdedigbaar.

Zoals vermeld, kan ten aanzien van een buitenlandse belastingplichtige geen inkomstenbelasting worden geheven over een terugbetaling van aandelenkapitaal. Ter verklaring hiervan dient een onderscheid te worden gemaakt naar de vestigingsplaats van de vennootschap waarin de aandelen worden gehouden. In de situatie waarin de vennootschap voor verdragstoepassing in de nieuwe woonstaat wordt gevestigd, is uitsluitend de woonstaat bevoegd een terugbetaling in de grondslag te begrijpen. Uitgaande van de Nederlandse Wet op de dividendbelasting 1965 wordt in de desbetreffende woonstaat echter niet geheven omdat bij vestiging aldaar een hoog fiscaal erkend aandelenkapitaal op de openingsbalans van de vennootschap verschijnt. In de situatie waarin Nederland – al dan niet op basis van de vestigingsplaatsfictie – wel tot heffing gerechtigd is, wordt een terugbetaling als regulier voordeel in aanmerking genomen, zij het onder vermindering van de verhoogde verkrijgingsprijs zodat feitelijk geen inkomstenbelasting is verschuldigd.

Nog verstrekkender is de situatie waarin de aandeelhouder na terugbetaling remigreert en de aandelen vervreemdt. Bij binnenkomst in Nederland wordt de conserverende aanslag op de voet van artikel 4.25, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 jo artikel 16, vijfde lid, van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 verminderd met het bedrag waarvoor nog uitstel van betaling loopt. Op hetzelfde moment herleeft in beginsel de historische verkrijgingsprijs, vermeerderd met de eventuele kosten die zijn gemaakt voor het stellen van zekerheid. Bij de vervreemding wordt echter geen vervreemdingsvoordeel behaald. De waarde die in het economische verkeer aan de aandelen kan worden toegekend, is – gelet op de uitkering van het vermogen ten titel van aandelenkapitaal – immers nihil. Wat resulteert, is dat de heffing over de in Nederland opgebouwde aanmerkelijkbelangclaim is ontgaan, tegen betaling van kapitaalsbelasting.

Om de heffing over de in Nederland opgebouwde aanmerkelijkbelangclaim (weer) veilig te stellen, zijn verschillende oplossingen overwogen. In de eerste plaats kunnen uitgereikte winstbonusaandelen wederom als regulier voordeel in aanmerking worden genomen. In de tweede plaats kan het uitstel van betaling worden beëindigd voor zover in aandelenkapitaal getransformeerde winstreserves het vermogen van de vennootschap verlaten. De voorkeur is gegeven aan een oplossing in de Invorderingswet 1990, opdat eerdergenoemde parallel in de inkomstenbelasting wordt gehandhaafd. Aldus wordt maatwerk tegen het beschreven anti-fiscaal gedrag geleverd en worden bonafide uitreikingen van bonusaandelen ten laste van de winstreserves gespaard. Voorgesteld wordt dan ook een teruggaaf van wat op aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid in een fonds voor gemene rekening is gestort dan wel van wat door houders van winstbewijzen is gestort of ingelegd als verboden handeling of gebeurtenis in de zin van artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 aan te merken. Bij een gedeeltelijke teruggaaf wordt een evenredig gedeelte van de conserverende aanslag ingevorderd. Hiertoe wordt in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 een bepaling opgenomen.

De inwerkingtredingsbepaling voorziet in terugwerkende kracht tot het moment waarop de onderhavige wetswijziging redelijkerwijs voorzienbaar is geworden, zijnde [dd/mm/jjjj] het moment waarop het wetsvoor-

stel bij de Tweede Kamer aanhangig is gemaakt. Naar mijn oordeel rechtvaardigt de aard van het wetsvoorstel acuut ingrijpen, ook mede gelet op de budgettaire en aankondigingseffecten. Indien de ruimte zou worden gelaten voor anticiperend gedrag, zal naar verwachting op omvangrijke schaal worden ingesprongen op de hiervoor beschreven mogelijkheid om de heffing over de aanmerkelijkbelangclaim te ontgaan. Voor zover bekend is men thans nog niet overgegaan tot terugbetaling van aandelenkapitaal, zodat de werking van het wetsvoorstel zich niet verder behoeft uit te strekken. Als in voorkomende gevallen reeds vóór inwerkingtreding van het wetsvoorstel terugbetaling heeft plaatsgevonden, wordt uiteraard bezien in hoeverre bestrijding in de uitvoerings sfeer haalbaar is. Het vorenstaande past mijns inziens geheel binnen de kaders die met de Tweede Kamer zijn afgesproken voor terugwerkende kracht in fiscale regelgeving (Kamerstukken II, 1996/97, 25 212).

#### *Artikel VIII, onderdeel D (artikel 26)*

De aanpassing van artikel 26, derde lid, onderdeel a, van de Invorderingswet 1990 dient ter verduidelijking van de reikwijdte van de kwijtscheldingsregeling. Op de voet van dit artikel wordt kwijtschelding van de conserverende aanslag verleend tot een bedrag gelijk aan de dividendbelasting die in Nederland is verschuldigd over de na emigratie genoten reguliere voordelen in de zin van artikel 4.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze tegemoetkoming strekt tot voorkoming van dubbele belasting over de vóór emigratie opgebouwde winstreserves die zich voor zou doen indien de aanmerkelijkbelanghouder na emigratie buitenlands belastingplichtig wordt (eerst bij emigratie in de vorm van een conserverende aanslag ter zake van de inkomstenbelasting die is verschuldigd door emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder en vervolgens bij uitkering in de vorm van dividendbelasting). Volgens de letterlijke tekst van artikel 26, derde lid, van de Invorderingswet 1990 wordt de conserverende aanslag niet deels kwijtgescholden indien dividendbelasting is verschuldigd over een «normaal» dividend omdat de heffing hierover niet voortvloeit uit artikel 4.13, maar uit artikel 4.12, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Volgens de bedoeling van de wetgever is de kwijtscheldingsregeling in deze situatie echter wel van toepassing (Kamerstukken II, 1996/97, 24 761, nr. 8, blz. 22). Voorgesteld wordt de kwijtscheldingsregeling in vorenbedoelde zin aan te passen.

#### **Artikel XI (Waterschapswet)**

##### *Artikel XI (artikel 123)*

Door deze wijziging wordt buiten twijfel gesteld dat bij de overeenkomstige toepassing van artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen voor «de Tweede Kamer der Staten-Generaal» of «de Tweede Kamer» moet worden gelezen: het algemeen bestuur. Hiermee wordt geëxpliciteerd dat een aanwijzing als massaal bezwaar door het dagelijks bestuur niet moet worden voorgelegd aan de Tweede Kamer, maar aan het algemeen bestuur.

Door aan deze wijziging terugwerkende kracht te geven tot 1 april 2003, wordt bereikt dat deze op hetzelfde moment van toepassing wordt als artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 19 december 2002 tot invoering in de Algemene wet inzake rijksbelastingen van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar, Stb. 2003, 10). Hierdoor wordt onzekerheid omtrent de overeenkomstige toepassing van de voorhangbepaling vermeden. Negatieve gevolgen voor belanghebbenden treden als gevolg hiervan niet op.

## **Artikel XII (Gemeentewet)**

### *Artikel XII (artikel 231)*

Door deze wijziging wordt buiten twijfel gesteld dat bij de overeenkomstige toepassing van artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen voor «de Tweede Kamer der Staten-Generaal» of «de Tweede Kamer» moet worden gelezen: de raad. Hiermee wordt geëxpliciteerd dat een aanwijzing als massaal bezwaar door het college van burgemeester en wethouders niet moet worden voorgelegd aan de Tweede Kamer, maar aan de gemeenteraad.

Door aan deze wijziging terugwerkende kracht te geven tot 1 april 2003, wordt bereikt dat deze op hetzelfde moment van toepassing wordt als artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 19 december 2002 tot invoering in de Algemene wet inzake rijksbelastingen van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar, Stb. 2003, 10). Hierdoor wordt onzekerheid omtrent de overeenkomstige toepassing van de voorhangbepaling vermeden. Negatieve gevolgen voor belanghebbenden treden als gevolg hiervan niet op.

## **Artikel XIII (Provinciewet)**

### *Artikel XIII (artikel 227a)*

Door deze wijziging wordt buiten twijfel gesteld dat bij de overeenkomstige toepassing van artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen voor «de Tweede Kamer der Staten-Generaal» of «de Tweede Kamer» moet worden gelezen: provinciale staten. Hiermee wordt geëxpliciteerd dat een aanwijzing als massaal bezwaar door het college van gedeputeerde staten niet moet worden voorgelegd aan de Tweede Kamer, maar aan provinciale staten.

Door aan deze wijziging terugwerkende kracht te geven tot 1 april 2003, wordt bereikt dat deze op hetzelfde moment van toepassing wordt als artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 19 december 2002 tot invoering in de Algemene wet inzake rijksbelastingen van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar, Stb. 2003, 10). Hierdoor wordt onzekerheid omtrent de overeenkomstige toepassing van de voorhangbepaling vermeden. Negatieve gevolgen voor belanghebbenden treden als gevolg hiervan niet op.

## **Artikel XIV (Wet waardering onroerende zaken)**

### *Artikel XIV (artikel 30)*

Door deze wijziging wordt buiten twijfel gesteld dat bij de overeenkomstige toepassing van artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen voor «de Tweede Kamer der Staten-Generaal» of «de Tweede Kamer» moet worden gelezen: de raad. Hiermee wordt geëxpliciteerd dat een aanwijzing als massaal bezwaar door het college van burgemeester en wethouders niet moet worden voorgelegd aan de Tweede Kamer, maar aan de gemeenteraad.

Door aan deze wijziging terugwerkende kracht te geven tot 1 april 2003, wordt bereikt dat deze op hetzelfde moment van toepassing wordt als artikel 25a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 19 december 2002 tot invoering in de Algemene wet inzake rijksbelastingen van de mogelijkheid tot het doen van een collectieve uitspraak op massaal bezwaar, Stb. 2003, 10). Hierdoor wordt onzekerheid omtrent de overeenkomstige toepassing van de voorhangbepaling vermeden. Negatieve gevolgen voor belanghebbenden treden als gevolg hiervan niet op.

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

*Artikel XV, onderdeel A en B (artikel 11, eerste lid, onderdeel q en artikel 15b, eerste lid, onderdeel f)*

Artikel 11, eerste lid, onderdeel q, en artikel 15b, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 bepalen dat onder een woning mede wordt verstaan een duurzaam aan een plaats gebonden schip of woonwagen in de zin van artikel 1 van de Woningwet, alsmede de aanhorigheden van een woning, schip of woonwagen. In deze artikelleden was dit nog niet expliciet opgenomen.

## **Artikel XVI (Overgangsrecht inkomstenbelasting)**

Bij de bepaling van de jaarruimte voor lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort, is de AOW-franchise van belang. Voor het kalenderjaar 2003 bedraagt de AOW-franchise € 10 571. Met deze AOW-franchise wordt rekening gehouden bij de bepaling van de premiegrondslag, bedoeld in artikel 3.127, derde lid van de Wet inkomstenbelasting 2001. Omdat met ingang van 1 januari 2004 voor alle gegevens die nodig zijn voor de berekening van de ruimte voor lijfrentepremieaftrek vanwege een pensioentekort wordt uitgegaan van het voorafgaande kalenderjaar (jaar t-1), is er reden het bedrag van de AOW-franchise in artikel 3.127, derde lid, voor een jaar te bevriezen. Dit geschiedt door voor het kalenderjaar 2004 (eenmalig) de inflatiecorrectie bedoeld in artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 op dit bedrag niet toe te passen. Voor het kalenderjaar 2004 zal derhalve het bedrag van de AOW-franchise van het kalenderjaar 2003 gelden. In de kalenderjaren daarna wordt de AOW-franchise weer verhoogd met de inflatiecorrectie.

## **Artikel XVII (inwerkingtredingsbepaling)**

Aan een aantal wijzigingsvoorstellen is terugwerkende kracht verleend. In de artikelsgewijze toelichting bij de onderscheiden voorstellen is daar reeds op ingegaan. In het algemeen kan worden opgemerkt dat de terugwerkende kracht er toe dient, zorg te dragen voor consistente regelgeving. Een en ander heeft geen negatieve gevolgen voor belastingplichtigen.

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. G. Wijn

In deze bijlage wordt het fiscale regime ten aanzien van de werkruimte weergegeven.

In het overzicht is een onderscheid gemaakt tussen een werkruimte in een woning die privé-vermogen is, een werkruimte in een woning die behoort tot het ondernemingsvermogen en een werkruimte in een woning die in privé is gehuurd. In alle situaties wordt er vanuit gegaan dat de woning niet tot een huwelijksgemeenschap behoort.

Het overzicht is niet limitatief.

Begripsbepalingen:

- zelfstandige werkruimte: een naar verkeersopvatting zelfstandig gedeelte van een woning.
- onzelfstandige werkruimte: een werkruimte in een woning die naar verkeersopvatting geen zelfstandig gedeelte is van die woning.
- inkomenscriterium: de voorwaarden die bepalen welk gedeelte van het inkomen in de zelfstandige werkruimte moet worden verdiend.

## A. WONING IS PRIVÉ-VERMOGEN VAN DE BELASTINGPLICHTIGE

### A.I. Er is sprake van een niet kwalificerende werkruimte (onzelfstandige werkruimte of een zelfstandige werkruimte waarbij niet aan het inkomenscriterium wordt voldaan) die wordt gebruikt:

- 1) *In de onderneming of werkzaamheid van belastingplichtige:*
  - Eigenwoningforfait inclusief werkruimte.
  - Onderneming of werkzaamheid heeft geen recht op aftrek.
- 2) *Voor de dienstbetrekking van belastingplichtige bij:*
  - a) *Een derde:*
    - Eigenwoningforfait inclusief werkruimte.
    - Vergoeding van werkgever is loon.
  - b) *De B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft:*
    - Eigenwoningforfait inclusief werkruimte.
    - Vergoeding van B.V. is loon.
    - B.V. heeft recht op aftrek.
- 3) *Door de B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft (geen dienstbetrekking):*
  - Eigenwoningforfait inclusief werkruimte.
  - Vergoeding van de BV voor belastingplichtige onbelast.
  - B.V. heeft geen recht op aftrek.
- 4) *In de onderneming of werkzaamheid van een partner:*
  - Eigenwoningforfait inclusief werkruimte.
  - Onderneming of werkzaamheid van partner heeft geen recht op aftrek.

### A.II. Er is sprake van een kwalificerende werkruimte (zelfstandige werkruimte waarbij er wordt voldaan aan het inkomenscriterium). De werkruimte wordt gebruikt:

- 1) *In de onderneming of werkzaamheid van belastingplichtige:*
  - Eigenwoningforfait exclusief werkruimte.
  - Werkruimte valt in box III.
  - Onderneming of werkzaamheid heeft recht op aftrek van een gebruiksvergoeding van ten hoogste het voordeel dat ter zake van deze werkruimte in box III in aanmerking wordt genomen, alsmede de huurderslasten ter zake van de werkruimte.
- 2) *Voor de dienstbetrekking van belastingplichtige bij:*
  - a) *Een derde:*
    - Eigenwoningforfait inclusief werkruimte.
    - Vergoeding van werkgever is onbelast.

- b) *De B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft:*
  - Eigenwoningforfait exclusief werkruimte.
  - Werkruimte en van B.V. ontvangen vergoeding behoren tot het resultaat uit overige werkzaamheden.- B.V. heeft recht op aftrek.
- 3) *Door de B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft (geen dienstbetrekking):*
  - Eigenwoningforfait exclusief werkruimte.
  - Werkruimte en van B.V. ontvangen vergoeding behoren tot het resultaat uit overige werkzaamheden.
  - B.V. heeft recht op aftrek.
- 4) *In de onderneming of werkzaamheid van een partner:*
  - Eigenwoningforfait exclusief werkruimte.
  - Werkruimte en van partner ontvangen vergoeding behoren tot het resultaat uit overige werkzaamheden.
  - Onderneming of werkzaamheid van partner heeft recht op aftrek.

## **B. WONING BEHOORT TOT HET ONDERNEMINGSVERMOGEN VAN DE BELASTINGPLICHTIGE**

De terbeschikkingstelling van de werkruimte vindt plaats vanuit de onderneming, tenzij anders aangegeven.

### **B.I. Er is sprake van een niet kwalificerende werkruimte (onzelfstandige werkruimte of een zelfstandige werkruimte waarbij niet aan het inkomenscriterium wordt voldaan) die wordt gebruikt:**

- 1) *In de onderneming van belastingplichtige:*
  - Onttrekking inclusief werkruimte.
  - Onderneming heeft recht op aftrek.
- Voor de werkzaamheid van belastingplichtige:*
  - Onttrekking inclusief werkruimte.
  - Werkzaamheid heeft recht op aftrek, evengrote bijtelling bij onderneming.
- 2) *Voor de dienstbetrekking van belastingplichtige bij:*
  - a) *Een derde:*
    - Onttrekking inclusief werkruimte.
    - Van werkgever ontvangen vergoeding is loon of winst.
  - b) *De B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft:*
    - Onttrekking inclusief werkruimte.
    - Vergoeding van B.V. is loon of winst.
    - B.V. heeft recht op aftrek.
- 3) *Door de B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft (geen dienstbetrekking):*
  - Onttrekking inclusief werkruimte.
  - Van B.V. ontvangen vergoeding is winst.
  - B.V. heeft recht op aftrek.
- 4) *In de onderneming of werkzaamheid van een partner:*
  - Onttrekking inclusief werkruimte.
  - Onderneming of werkzaamheid van partner heeft recht op aftrek, evengrote bijtelling bij onderneming belastingplichtige.

### **B.II. Er is sprake van een kwalificerende werkruimte (zelfstandige werkruimte waarbij er wordt voldaan aan het inkomenscriterium). De werkruimte wordt gebruikt:**

- 1) *In de onderneming belastingplichtige:*
  - Onttrekking exclusief werkruimte.
  - Onderneming heeft recht op aftrek.
- Voor de werkzaamheid belastingplichtige:*
  - Onttrekking exclusief werkruimte.
  - Werkzaamheid heeft recht op kostenaftrek van een evenredig deel



- van het bruto-eigenwoningforfait (werkruimte); evengrote winstbijtelling bij onderneming.
- 2) *Voor de dienstbetrekking van belastingplichtige bij:*
- a) *Een derde:*
- i) Indien het als zodanig uit dienstbetrekking genoten loon niet tot de winst behoort:
- Onttrekking inclusief werkruimte.
  - Vergoeding van werkgever is onbelast.
- ii) Indien het als zodanig uit dienstbetrekking genoten loon tot de winst behoort:
- Onttrekking exclusief werkruimte.
  - Vergoeding werkgever is winst.
- b) *De B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft:*
- i) Indien het als zodanig uit dienstbetrekking genoten loon niet tot de winst behoort:
- Onttrekking inclusief werkruimte.
  - Van B.V. ontvangen vergoeding is resultaat; voor bepaling omvang resultaat wordt als kosten in aanmerking genomen een evenredig deel van het bruto-eigenwoningforfait (werkruimte).
  - B.V. heeft recht op aftrek.
- ii) Indien het als zodanig uit dienstbetrekking genoten loon tot de winst behoort:
- Onttrekking exclusief werkruimte.
  - Van B.V. ontvangen vergoeding is winst.
  - B.V. heeft recht op aftrek.
- 3) *Door de B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft (geen dienstbetrekking):*
- Onttrekking exclusief werkruimte.
  - Van B.V. ontvangen vergoeding is winst.
  - B.V. heeft recht op aftrek.
- 4) *In de onderneming of werkzaamheid van een partner:*
- Onttrekking exclusief werkruimte.
  - Van partner ontvangen vergoeding is winst.
  - Onderneming of werkzaamheid van partner heeft recht op aftrek.

### **C. WONING IS IN PRIVÉ GEHUURD DOOR DE BELASTINGPLICHTIGE**

C.I. Er is sprake van een niet kwalificerende werkruimte (onzelfstandige werkruimte of een zelfstandige ruimte waarbij niet aan het inkomenscriterium wordt voldaan) die wordt gebruikt:

- 1) *In de onderneming of werkzaamheid van belastingplichtige:*
- Onderneming of werkzaamheid heeft geen recht op aftrek.
- 2) *Voor de dienstbetrekking van belastingplichtige bij:*
- a) *Een derde:*
- Vergoeding van werkgever is loon.
- b) *De B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft:*
- Vergoeding van B.V. is loon.
  - B.V. heeft recht op aftrek.
- 3) *Door de B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft (geen dienstbetrekking):*
- Vergoeding onbelast.
  - B.V. heeft geen recht op aftrek.
- 4) *In de onderneming of werkzaamheid van een partner:*
- Onderneming of werkzaamheid partner heeft geen recht op aftrek.

**C.II. Er is sprake van een kwalificerende werkruimte (zelfstandige werkruimte waarbij er wordt voldaan aan het inkomenscriterium).**

**De werkruimte wordt gebruikt:**

- 1) *In de onderneming of werkzaamheid van belastingplichtige:*
  - Onderneming of werkzaamheid heeft recht op aftrek van ten hoogste een evenredig deel van de huur.
- 2) *Voor de dienstbetrekking van belastingplichtige bij:*
  - a) *Een derde:*
    - Vergoeding van werkgever is onbelast.
  - b) *De B.V. waarin belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft:*
    - Van B.V. ontvangen vergoeding behoort tot het resultaat uit overige werkzaamheden; voor bepaling omvang resultaat wordt als kosten in aanmerking genomen een evenredig deel van de huur.
    - B.V. heeft recht op aftrek.
- 3) *In de B.V. waarin belastingplichtige aanmerkelijk belang heeft (geen dienstbetrekking):*
  - Van B.V. ontvangen vergoeding behoort tot het resultaat uit overige werkzaamheden; voor bepaling omvang resultaat wordt als kosten in aanmerking genomen een evenredig deel van de huur.
  - B.V. heeft recht op aftrek.
- 4) *In de onderneming of werkzaamheid van eenpartner:*
  - Van partner ontvangen vergoeding behoort tot het resultaat uit overige werkzaamheden; voor bepaling omvang resultaat wordt als kosten in aanmerking genomen een evenredig deel van de huur.
  - Onderneming of werkzaamheid partner heeft recht op aftrek.