

Vergaderjaar 2000–2001

27 466

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

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I.	ALGEMEEN	1
1.	Inleiding	1
2.	Hoofdpunten Veegwet	2
3.	Motie-Rensema c.s.	15
4.	Europeesrechtelijke aspecten	35
5.	Budgettaire paragraaf	35
6.	Uitvoeringsparagraaf	36
II	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	36

I. ALGEMEEN**1. Inleiding**

De belastingherziening 2001 komt tot stand in een omvangrijk en intensief wetgevingsproces. De wetgeving is in onderdelen bij de Staten-Generaal ingediend, met het oog op de tijdige inwerkingtreding per 1 januari 2001 die regering en Staten-Generaal van meet af aan voor ogen stond. Met de Wet Inkomstenbelasting 2001 en de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, die inmiddels in het Staatsblad staan (Stb. 2000, 215), heeft de wetgever de opzet, de hoofdlijnen en belangrijke details van de belastingherziening vastgelegd. In deze wetten is invulling gegeven aan de gemaakte keuzes in het maatschappelijke en politieke debat over de gewenste belastingherziening in het voetspoor van de Verkenning *Belastingen in de 21e eeuw*. In de later ingediende Aanpassingswet Wet IB 2001 en het Ondernemerspakket 2001 zijn belangrijke onderdelen aan het pakket toegevoegd. In de Tariefwet 2001 en het Belastingplan 2001 worden de voorstellen geactualiseerd naar 2001 en worden de eerste beleidsmatige vernieuwingen in het vernieuwde fiscale bouwwerk aangebracht.

Het onderhavige wetsvoorstel vormt het sluitstuk van deze wetgevingsoperatie vóór de inwerkingtreding per 1 januari 2001. De wet, zoals die er na de afronding van dit voorstel zal uitzien, zal de geschiedenis ingaan als

de Wet IB 2001. In dit wetsvoorstel wordt gestalte gegeven aan de toezeggingen die aan de Staten-Generaal zijn gedaan voor aanpassingen van de belastingherziening voor de feitelijke inwerkingtreding, voorzover dit nog niet heeft plaatsgevonden in de al genoemde reeds bij de Staten-Generaal ingediende wetsvoorstellen. Voorts is de in de Eerste Kamer aangenomen motie Rensema c.s. (kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202d) over de regelingen inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen (de zogeheten meesleep- en meetrekregelingen) in een voorstel voor een aangepaste vormgeving in de wetgeving vertaald. Naar aanleiding van een daartoe strekkend advies van de Raad van State is daarbij voorts een wijziging aangebracht in de behandeling van het genoemde keuzevermogen bij ondernemers. Vervolgens wordt een aantal aanpassingen van de wetgeving met een technisch karakter voorgesteld, voortbouwend op hetgeen nu tot stand is gekomen. Een belangrijke bijdrage daaraan is geleverd door een groot aantal hoogleraren belastingrecht en vertegenwoordigers van de organisaties van belastingadviseurs die, in samenwerking met prof. Geppaart die door het ministerie van Financiën hiervoor was ingeschakeld, hebben meegewerkt om deze aanpassingen te helpen formuleren.

2. Hoofdpunten Veegwet

A. Regeling inzake terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 is een motie van het Eerste-Kamerlid Rensema c.s. (kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202d) aangenomen met betrekking tot de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen door een belastingplichtige aan zijn eigen BV of aan (de BV van) een verbonden ondernemer. Deze motie is aanleiding geweest om nog eens grondig naar vorm, inhoud en reikwijdte van die regeling te kijken.

Kort samengevat komt de terbeschikkingsstellingsregeling – in de praktijk vaak niet geheel zuiver aangeduid als «meesleepregeling» – erop neer dat de voordelen terzake van de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV en aan (de BV van) een verbonden persoon in de Wet IB 2001 niet worden toegerekend aan box III, als waren die vermogensbestanddelen een belegging, maar aan box I, als ware het een onderneming. Oogmerk van de regeling is de zaken die in het vermogen niet primair de rol van belegging vervullen maar die (eventueel middellijk) dienstig zijn aan een (al of niet in BV-vorm) gedreven onderneming dan ook niet als belegging, maar transparant in het ondernemingsregime te behandelen. Daarbij is het van belang dat in het nieuwe regime vanaf 2001 evenwichten in de fiscale behandeling verschuiven, waardoor een beoordeling van de toedeling aan de boxen louter op formele gronden tot onevenwichtige fiscale uitkomsten kunnen leiden. Tijdens de parlementaire behandeling zijn bij dat uitgangspunt geen fundamentele bedenkingen geplaatsd maar er zijn wel twee aspecten indringend aan de orde gesteld. Dat betreft de groep van personen op wie deze imperatieve toerekening van toepassing is, en de doorwerking van deze regeling naar vermogenswinsten op de ter beschikking gestelde zaken, waaronder bedrijfspanden.

De heroverweging waarom de Eerste Kamer heeft verzocht, is aanleiding geweest de groep van personen op wie de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen van toepassing is aanzienlijk in te perken en anders te formuleren. Ten aanzien van de vermogenswinsten heeft onze analyse, die in de artikelsgewijze toelichting is opgenomen, de ingezette lijn bevestigd. De regeling zal dan bij wijze van hoofdregel alleen van toepassing zijn op de belastingplichtige zelf, zijn of haar partner en

hun minderjarige kinderen. Voor de overige hiervóór genoemde bloed- en aanverwanten zal de regeling bij wijze van uitzondering alleen van toepassing zijn indien sprake is van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling (m.a.w. constructies die leiden tot ongewenste belastingarbitrage).

Daarbij is voorts een aanpassing aangebracht in de invulling van het begrip partner. Van diverse zijden hebben ons signalen bereikt dat de regeling op dit punt niet geheel evenwichtig was. Zo werd de duurzaam gescheiden levende echtgenoot tot de verbonden personen gerekend (in artikel 3.92). Ongehuwd samenwonenden die een samenlevingscontract hebben, samen een woning hebben gefinancierd en die mogelijk ook voor de heffing van successierechten voor het gunstige samenwonerstarief in aanmerking zouden komen, zouden slechts als partner worden aangemerkt wanneer zij dat ook voor de inkomstenbelasting uitdrukkelijk zouden vastleggen. Dit heeft geleid tot een benadering die het midden houdt tussen een formele en een materiële invalshoek.

Zoals ook in het artikelsgewijze deel van deze toelichting nader zal worden uiteengezet is het onwenselijk én ondoenlijk te verzanden in het «tandenborstels tellen», dat wil zeggen het aan de hand van puur materiële criteria dwingend, en met soms ingrijpende fiscale gevolgen, vaststellen van een samenwoningsrelatie waar belastingplichtigen stellen dat zo'n relatie niet bestaat. Wel wordt thans voorgesteld daar waar de belastingplichtigen hun relatie mede vorm hebben gegeven door het opstellen van een notarieel samenlevingscontract, een gezamenlijke financiering van de gezamenlijke woning of een gezamenlijke erkenning voor de pensioenverplichtingen, zo'n «versterkte» relatie voor de toepassing van deze regeling als een fiscaal partnerschap aan te merken.

Voorts is een bewijsvermoeden opgenomen. Dit bestaat eruit dat degene die met de belastingplichtige in een kalenderjaar gedurende ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres ingeschreven staat in de basisadministratie persoonsgegevens en ook overigens zou kunnen kiezen voor een behandeling als partner, geacht wordt een met de belastingplichtige verbonden persoon te zijn. Belastingplichtige kan dit vermoeden weerleggen door aannemelijk te maken dat zij geen duurzame gemeenschappelijke huishouding voeren.

Deze stap is in dit kader in onze ogen een zinvolle. Zij kan niet los worden gezien van de bredere context van de opmerkingen die zijn gemaakt over het partnerschap in de belastingherziening 2001. Hoewel het aantrekkelijk leek deze nieuwe aanpak al consequent vanaf 1 januari 2001 op alle punten door te voeren, is daar niet voor gekozen. Dat zou bestaande communicatie en voorlichting te veel doorkruisen. In de loop van het komende jaar kan die vraag alsnog worden beantwoord waarbij dan ook commentaren en eventuele eerste ervaringen kunnen worden meegewogen.

Wij menen dat met deze maatregelen wordt bereikt dat enerzijds recht wordt gedaan aan de uitgangspunten voor de regeling – te weten het bereiken van een grotere transparantie voor ondernemers die gebruik maken van de rechtsfiguur van een besloten vennootschap en het voorkomen van onwenselijke belastingarbitrage in gelieerde verhoudingen – terwijl anderzijds tegemoet wordt gekomen aan de kritische reacties die ons van verschillende zijden hebben bereikt.

B. Behandeling keuzevermogen

In de sfeer van de winst uit onderneming is een wijziging aangebracht met betrekking tot het gebruik in de onderneming van tot het privévermogen van de ondernemer behorende bezittingen. Het betreft bezittingen die tot het zogenoemde keuzevermogen worden gerekend. Op

grond van het leerstuk van de vermogensetikettering, bestaat naast het verplichte ondernemingsvermogen en het verplichte voor een ondernemer de mogelijkheid binnen de grenzen der redelijkheid te kiezen om bepaalde vermogensbestanddelen aan zijn ondernemingsvermogen of aan zijn privévermogen toe te rekenen. De Raad van State heeft terecht aandacht gevraagd voor de arbitrageproblematiek die op dit terrein kan ontstaan bij mede in de onderneming gebruikte vermogensbestanddelen die door de ondernemer tot zijn privévermogen worden gerekend. Zonder de voorgestelde maatregel zou het mogelijk zijn dat een ondernemer een fictieve gebruiksvergoeding ter zake van dergelijke vermogensbestanddelen ten laste het resultaat brengt terwijl de daar eventueel tegenover staande heffing over het voordeel uit sparen en beleggen niet opweegt tegen de door die aftrekpost ontstane vermindering van de heffing over inkomen uit werk en woning. Dit effect zou in het verlengde van bestaande rechtspraak eigenlijk niet mogen optreden. Het is bovendien niet wenselijk deze problematiek aan de rechtspraak over te laten. Daarom is met behulp van een wettelijke maatregel duidelijkheid gecreëerd. De genoemde potentiële arbitragemogelijkheid is geneutraliseerd door de aftrekmogelijkheid te beperken tot het bedrag van het in box III in aanmerking te nemen voordeel uit sparen en beleggen ter zake van de desbetreffende vermogensbestanddelen. Deze wijziging geldt mutatis mutandis ook voor belastingplichtigen die belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden genieten.

C. Verrekening aanmerkelijkbelangverliezen

De hiervóór genoemde wijzigingen in de regelingen inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV of aan (de BV van) een verbonden ondernemer, dienen overigens te worden gezien in samenhang met enkele andere wijzigingen in dit wetsvoorstel die voor aanmerkelijkbelanghouders van belang zijn. Zo wordt een faciliteit voorgesteld die het mogelijk maakt na het beëindigen van een aanmerkelijkbelangpositie resterend aanmerkelijkbelangverlies op tax-creditbasis te verrekenen met de belasting over inkomen uit werk en woning (box I). Deze faciliteit is ruimer opgezet dan de éénmaal per levensfaciliteit die op grond van een toezegging tijdens de Eerste-Kamerbehandeling zou worden bestudeerd. Daarnaast worden maatregelen voorgesteld die ongewenste belastingarbitrage tussen box II en box III door gebruikmaking van fiscale beleggingsinstelling dienen tegen te gaan.

D. Reparatie regime beleggingsinstellingen voor aanmerkelijkbelanghouders

Uit de praktijk zijn signalen ontvangen dat de fiscale beleggingsinstelling gebruikt zou kunnen gaan worden om beleggingen die via box III belast zouden moeten worden, over te hevelen naar box II, omdat met een dergelijke overheveling in bepaalde gevallen fiscaal voordeel zou kunnen worden behaald. Om dit te voorkomen wordt een maatregel voorgesteld op grond waarvan een lichaam de status van beleggingsinstelling niet kan verkrijgen of behouden indien in dat lichaam wordt geparticipeerd door aandeelhouders die een aanmerkelijk belang hebben in dat lichaam. De doelstelling van het regime voor fiscale beleggingsinstellingen is dat particuliere beleggers door samenvoeging van hun vermogen een grotere risicospreiding kunnen bereiken en daarmee een beter rendement kunnen behalen. De beleggingsinstelling functioneert daarbij slechts als beleggingsintermediair. De beleggingsinkomsten worden bij de beleggers zoveel mogelijk in de heffing betrokken alsof het een rechtstreekse belegging betrof; in het nieuwe belastingstelsel wil dit dus zeggen in box III. Binnen deze gedachte kan de heffing op het niveau van de beleggingsinstelling achterwege blijven. In de praktijk wordt dit bereikt door toepas-

sing van het 0%-tarief op het niveau van de beleggingsinstelling in combinatie met een dooruitdelingsverplichting.

Tegen deze achtergrond past het niet dat de participanten in een beleggingsinstelling de heffing van beleggingsopbrengsten in box III bij rechtstreekse beleggingen, door middel van de inschakeling van een beleggingsintermediair kunnen vervangen door een heffing in box II. De beoogde gelijke behandeling tussen een rechtstreekse belegging en een belegging via een beleggingsintermediair wordt in dat geval niet bereikt. Daarom wordt voorgesteld het regime in geval van participatie door aanmerkelijkbelanghouders niet toe te passen.

Wel zal worden bezien of het wenselijk is om onder omstandigheden een afwijking van deze bepaling toe te staan, indien zich tijdelijk een situatie voordoet waarbij een natuurlijk persoon een aanmerkelijke belang in een beleggingsinstelling verkrijgt. De delegatiebepaling die is opgenomen in het derde lid van artikel 28 biedt hiervoor de mogelijkheid.

E. Aftrek levensonderhoud kinderen

In de Wet inkomstenbelasting 2001 is de aftrek voor levensonderhoud beperkt tot kinderen tot 27 jaar. Bij de totstandkoming van de Wet inkomstenbelasting 2001 is vastgelegd dat de verhoging van de leeftijdsgrens van de Wet studiefinanciering 2000 tot 30 jaar wordt doorgetrokken naar de regeling ter zake van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen. Deze doortrekking van de grens van 30 jaar wordt thans ook voorgesteld. De parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wet studiefinanciering 2000 heeft op het punt van de reikwijdte van studiefinanciering nog een verruiming meegebracht. Een verdere verruiming in de fiscale sfeer acht ik bezwaarlijk omdat de fiscale aftrek alleen onderhoudseisen kent en de werkingssfeer daardoor in een aantal opzichten ruimer is dan de doelgroep van de regeling voor studiefinanciering.

F. Scholingsuitgaven

In de praktijk zijn knelpunten naar voren gekomen bij kortlopende studies met zeer hoge studiekosten. Deze studiekosten zijn beperkt aftrekbaar door hetzij de forfaitering van studiekosten tijdens de periode van studiefinanciering hetzij de maximering van deze kosten buiten de periode van studiefinanciering. Bij nader inzien zie ik hier aanleiding voor een versoepeling als het gaat om een eerste studie na het bereiken van de leeftijd van 18 jaar. Voorgesteld wordt de, in artikel 6.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen maximering (15 000 euro) te laten vervallen voor een periode van ten hoogste vier jaar. In samenhang daarmee wordt de forfaitering van de scholingsuitgaven tijdens perioden van studiefinanciering niet toegepast als de werkelijke scholingsuitgaven het tweevoud van het forfait overtreffen. In dat geval mag het meerdere als werkelijke scholingsuitgaven in aanmerking worden genomen.

De voorgestelde versoepeling brengt mee dat voor een periode van 4 jaar het maximum niet geldt, indien het gaat om een kwalificerende opleiding. Om dit begrip voor belastingplichtigen en uitvoering zo eenvoudig mogelijk te houden is gekozen voor de voorwaarde dat de voor werkzaamheden beschikbare tijd grotendeels in beslag wordt genomen door een opleiding. Dit begrip is dus ruimer dan het begrip voltijdse opleiding van de studiefinanciering. De opleiding moet wel een totale studielast hebben van een zodanige omvang dat daarnaast geen volledige werkkring mogelijk is.

G. Grensarbeiders

De Wet inkomstenbelasting 2001 zou zonder nadere maatregelen nega-

tieve inkomenseffecten opleveren voor bepaalde groepen alleenverdienende Belgische en Duitse grensarbeiders in Nederland. Die negatieve effecten zijn het gevolg van het feit dat de niet-verdienende partner in het buitenland volgens de huidige tekst van de Wet inkomstenbelasting 2001 geen recht heeft op het premiedeel van de heffingskorting, omdat hij niet verzekerd is voor de Nederlandse volksverzekeringen. Door het arrest Zurstrassen (zaak C-87/99, arrest van 16 mei 2000, nog niet in het Nederlands gepubliceerd) heeft deze problematiek een duidelijke juridische dimensie gekregen. Ook heeft de Commissie grensarbeiders (onder voorzitterschap van de heer R.L.O. Linschoten) op 23 augustus jl. een advies over dit onderwerp uitgebracht. De Commissie is van oordeel dat aan niet-verdienende partners van Belgische en Duitse grensarbeiders het premiedeel van de heffingskorting niet onthouden zal kunnen worden. In verband daarmee wordt voorgesteld de systematiek van de heffingskortingen aan te passen. Daartoe wordt een bijzondere verhoging van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting geïntroduceerd voor inwoners van een andere lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte die niet premieplichtig zijn.

H. Harmonisatie ondernemersbegrip

In het kader van het project Markttwerking Deregulering en Wetgevingskwaliteit (MDW) heeft de werkgroep «Harmonisatie Ondernemers- en Zelfstandigenbegrip» een advies uitgebracht over de «mogelijkheden om de ondernemers- en zelfstandigenbegrippen die in de Nederlandse wetgeving worden gehanteerd te harmoniseren». Aanleiding voor het instellen van de MDW-werkgroep zijn de knelpunten die voortvloeien uit verschillende afbakeningen van ondernemers en werknemers in wet- en regelgeving. Vooral de zogeheten zelfstandigen zonder personeel kunnen met die knelpunten vanwege de regelgeving op het terrein van de fiscaliteit en sociale zekerheid, worden geconfronteerd. Zo speelt voor opdrachtgevers en opdrachtnemers dat in de praktijk vooraf onvoldoende duidelijkheid bestaat over de juridische status van de arbeidsrelatie. Daarnaast speelt dat het feitencomplex met betrekking tot die arbeidsrelatie voor de fiscaliteit en de sociale zekerheid verschillend beoordeeld kan worden.

In het kabinetsstandpunt terzake van dit MDW-project is aangegeven dat het kabinet de bevindingen van de werkgroep onderschrijft en dat de met de knelpunten gepaard gaande belemmeringen voor de economische dynamiek en het ondernemerschap dienen te worden weggenomen (brief van 16 mei 2000 van de Minister van Economische Zaken, de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en ondergetekende aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nr. ES/MDW 00 029 579). Daarbij is aangegeven dat de aanbevelingen gefaseerd zullen worden omgezet in regelgeving en uitvoeringsmaatregelen.

Onderdeel van de eerste fase is dat de belastingdienst met ingang van 1 januari 2001 op verzoek van de belastingplichtige een beschikking afgeeft waarin een oordeel wordt gegeven over de fiscale status van het inkomen dat de belastingplichtige geniet uit een of meer arbeidsrelatie(s). Zo kan sprake zijn van ondernemerschap, overige werkzaamheden of een (fictieve)dienstbetrekking.

In beginsel is die beschikking geldig voor de duur van twee jaar. Deze termijn is niet algemeen, in voorkomende gevallen kan ervan worden afgeweken, bijvoorbeeld bij startende ondernemers.

De beschikking heeft alleen gelding indien de feitelijke omstandigheden later overeenkomen met de feiten op basis waarvan de beschikking is afgegeven. Bij wijziging van de omstandigheden zal de belanghebbende dat moeten melden. Hij zal in dat geval kunnen verzoeken om herziening van de beschikking.

Ook indien de fiscus achteraf constateert dat de omstandigheden niet overeenkomen met die waarvoor de beschikking is afgegeven, zonder dat

de belastingplichtige dat heeft gemeld, is dat aanleiding om de beschikking te herzien. Dit kan ertoe leiden dat de fiscus tot een ander oordeel komt met betrekking tot de fiscale status van het genoten inkomen omdat in plaats van ondernemerschap bijvoorbeeld sprake blijkt te zijn van een fictieve dienstbetrekking. Alsdan zal een correctie van de belastingheffing plaatsvinden bij de belanghebbende en niet bij zijn opdrachtgever, als laatstgenoemde te goeder trouw is. Het onderhavige wetsvoorstel voorziet in een wettelijke basis voor het afgeven van de beschikkingen.

1. Artiesten- en beroepssportersregeling

Tijdens de behandeling van de Belastingherziening 2001 in de Eerste Kamer is aangegeven dat ten aanzien van de artiestenregeling in de uitvoeringssfeer van de loonbelasting bezien zal worden of meer maatwerk kan worden geleverd. Naar aanleiding daarvan worden een aantal wijzigingen en aanvullingen in dit wetsvoorstel voorgesteld. Een deel van het maatwerk zal zijn beslag krijgen in een algemene maatregel van bestuur en ministeriële regelgeving van de loonbelasting, waarvan hierna een schets volgt. Tevens wordt op deze plaats een kort overzicht gegeven van de meer technische aanvullingen op de artiestenregeling. Verder beogen de wijzigingen en aanpassingen in dit wetsvoorstel de beroepssportersregeling (Wet van 24 mei 2000, Stb. 227) in de Wet inkomstenbelasting 2001 op te nemen en te harmoniseren met de artiestenregeling. Meer maatwerk wordt geleverd door kleine naturaverstrekingen in de vorm van consumpties en maaltijden die ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel a of onderdeel b van de Wet op de loonbelasting 1964 niet tot het loon zouden hebben behoord uit te zonderen van de gage waarover loonbelasting wordt ingehouden. Het voordeel van dit voorstel is dat zowel de inhoudingsplichtige als de artiest of beroepssporter van enige administratieve rompslomp bespaard blijft. De vormgeving van dit voorstel vindt plaats in dit wetsvoorstel.

Andere naturaverstrekingen, zoals bijvoorbeeld hotelovernachtingen en reiskostenvergoedingen worden op andere wijze uitgesloten van de grondslag van de loonbelasting. Voorgesteld wordt de artiesten en beroepssporters deze kosten reeds in de loonbelasting in aanmerking te laten nemen via een kostenvergoedingsbeschikking. De artiest dan wel beroepssporter moet hiertoe vooraf aan de inspecteur een verzoek indienen, die de kosten bij beschikking vaststelt. De inhoudingsplichtige kan met deze beschikking rekening houden bij de vaststelling van het bedrag waarover loonbelasting moet worden afgedragen. Op deze wijze behoudt de belastingdienst zijn controlemogelijkheid terwijl de grondslag van de loonbelasting en de inkomstenbelasting dichter naar elkaar toe worden gebracht. Voor de buitenlandse artiesten wordt het probleem van de soms aanzienlijk hoge voorfinanciering opgelost. De voorgestelde kostenvergoedingsbeschikking zal zijn beslag vinden in een algemene maatregel van bestuur.

Het is de bedoeling dat de kostenvergoedingsbeschikking bij artiesten- dan wel beroepssportersgezelschappen gebruikt wordt ter onderbouwing van het bedrag van de onkostenvergoeding dat is opgenomen in de gageverdelingsverklaring op grond waarvan de inhoudingsplichtige de af te dragen loonbelasting bepaalt. De voorgestelde gageverdelingsverklaring is vergelijkbaar met de thans bestaande loonverdelingsverklaring. De gageverdelingsverklaring heeft slechts tot doel te komen tot een verdeling van een totaal overeengekomen gage over de leden van het artiesten- dan wel beroepssportersgezelschap, alsmede tot een splitsing tussen beloning en kosten. Het voordeel van het instrument van de kostenvergoedingsbeschikking is dat ongebreidelde kostenverrekening via de gageverdelingsverklaring niet mogelijk is in tegenstelling tot bij de huidige loonverdelingsverklaring van artikel 5, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

De voorgestelde gageverdelingsverklaring zal ook zijn beslag vinden in een algemene maatregel van bestuur.

De technische aanpassingen en wijzigingen bestaat uit wijziging van de definitie van artiest. Dit om de nieuwe artiestenregeling te harmoniseren met de sportersregeling die met ingang van 1 juni 2000 in werking is getreden.

Een andere technische wijziging betreft de introductie van een fictieve vaste inrichting ten aanzien van een buitenlandse artiest dan wel buitenlandse sporter die ingevolge een overeenkomst van korte duur alhier als zelfstandige optreedt ten einde deze artiest dan wel in de heffing van de inkomstenbelasting te kunnen betrekken.

Tenslotte vindt er een wijziging plaats waardoor buitenlandse artiesten en beroepssporters altijd onder de nieuwe regeling in de loonbelasting vallen, ook als zij hun werkzaamheden verrichten in uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep.

J. Resultaat uit overige werkzaamheden en eigen woning

Bij de behandeling in de Eerste Kamer van de Belastingherziening 2001 is toegezegd dat de regeling van het resultaat uit overige werkzaamheden in samenhang met de regeling van de eigen woning nader zal worden bezien omdat het tot een verschil in interpretatie kan leiden (kamerstukken I, 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, pag. 77–78). Daarbij is aangegeven dat vermogensmutaties ter zake van de «echte» eigen woning niet in de belastingheffing worden betrokken. In de nadere uitwerking zou centraal moeten staan, dat niet elke kleine werkruimte die fysiek en administratief nauwelijks van de woonruimte is te onderscheiden binnen het regime van resultaat uit een werkzaamheid zou hoeven te worden gebracht.

Aan deze toezegging is uitvoering gegeven door de aan verbonden personen of eigen BV ter beschikking gestelde werkruimte, onder bepaalde voorwaarden niet aan te merken als een vermogensbestanddeel waarop de regeling van het resultaat uit overige werkzaamheden van toepassing is. Voor het ter beschikking gestelde gedeelte valt de woonruimte dan in box III. De voorwaarden zijn dat het moet gaan om een ruimte die fysiek en administratief nauwelijks van de woonruimte is te onderscheiden, en in omvang minder bedraagt dan eenderde van de omvang van de woonruimte. Daarbij moet het gaan om een woonruimte die voor het overige als eigen woning wordt aangemerkt. Overigens heeft de voorgestelde wijziging geen gevolgen voor de werkruimte die door de belastingplichtige zelf voor werkzaamheden wordt gebruikt, aangezien deze ruimte als privé-vermogen niet wordt betrokken bij het bepalen van het resultaat uit overige werkzaamheden.

K. Overgangsregeling invorderingsvrijstelling

In de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is een tijdelijke overgangsregeling opgenomen voor belastingplichtigen voor wie in het kalenderjaar 2000 de invorderingsvrijstelling van toepassing was. Deze overgangsregeling is met name van belang voor belastingplichtigen die winst uit onderneming genieten maar voor wie de zelfstandigenaftrek niet van toepassing is, en voor belastingplichtigen die resultaat uit overige werkzaamheden genieten. De overgangsregeling geldt voor de jaren 2001 tot en met 2005.

Voorgesteld wordt de reikwijdte van de overgangsregeling niet langer te beperken tot personen voor wie in het kalenderjaar 2000 de invorderingsvrijstelling van toepassing was. Op deze wijze wordt het recht op de overgangsregeling voor de jaren 2001 tot en met 2005 onafhankelijk gemaakt van de fiscale positie over het jaar 2000. Daarmee wordt bereikt dat, bijvoorbeeld, een alphahulp die in de periode 2001 tot en met 2005

voor het eerst werkzaamheden als alphahulp verricht ook in aanmerking kan komen voor de overgangsregeling. Hierdoor wordt deze alphahulp fiscaal op dezelfde wijze behandeld als een alphahulp die al in het kalenderjaar 2000 dergelijke werkzaamheden verrichtte en over dat jaar in aanmerking kwam voor de invorderingsvrijstelling. Tevens stelt de verruiming van het overgangsrecht opdrachtgevers in staat zich geleidelijk aan de nieuwe situatie aan te passen, zonder dat in de overgangssituatie onderscheid hoeft te worden gemaakt tussen bestaande en nieuwe relaties.

L. Vervoer

De per 1 januari 1998 ingevoerde faciliteit om het carpoolen fiscaal te stimuleren wordt per 1 januari 2001 gecontinueerd. In de veegwet wordt uitsluitend voor het jaar 2001 een overgangsregeling voorgesteld. Voor deze overgangsregeling is gekozen in afwachting van afronding van een evaluatie.

Om de administratieve lasten te beperken wordt voorgesteld om voor bestelauto's die op jaarbasis voor meer dan 500 kilometer, maar minder dan 4000 kilometer voor privé-doeleinden gebruikt worden met een vereenvoudigde rittenregistratie te volstaan.

De regeling van de fietsaftrek is nader getoetst. Na weging van alternatieve mogelijkheden op het gebied van de voorgestelde naheffingsmogelijkheid in de loonbelasting is er voor gekozen uit doelmatigheids-overwegingen, waaronder het reeds in gang zetten van voorlichtingscampagnes en de ontwikkeling van materiaal, de regeling voor 2001 ongewijzigd te handhaven. Daarnaast wordt het bedrag van de fietsaftrek onder de inflatiecorrectie gebracht. Het ligt in het voornemen de diverse aspecten van het verkeers- en vervoerpakket, waaronder ook de meerij- en de fietsregeling, zo snel mogelijk aan een nader onderzoek te onderwerpen, en zo mogelijk in 2001 met nadere voorstellen dan wel een notitie ter zake te komen. Dit kan samenlopen met de uitvoering van de motie Giskes over het bevorderen van het gebruik van het openbaar vervoer door bezitters van een auto van de zaak.

Voor de door de werkgever verstrekte OV-kaart is een gedeeltelijke vrijstelling opgenomen. Deze vrijstelling zal qua resultaat overeenkomen met het thans voor de OV-kaart geldende waarderingsvoorschrift. Daarnaast wordt de door de werkgever verstrekte OV-kaart aangemerkt als loon met een bestemmingskarakter, zodat over het niet-vrijgestelde deel van de verstrekte OV-kaart het eindheffingsregime van toepassing is.

M. Hybride leningen

Leningen aan bedrijven zijn soms zo vormgegeven dat zij voor het bedrijf in feite functioneren als eigen vermogen, bijvoorbeeld doordat de vergoeding op de lening grotendeels winstafhankelijk is (ook wel aangeduid als «hybride leningen»). Onder het stelsel van de Wet IB 2001 wordt het voor bedrijven aantrekkelijker dan nu om eigen vermogen (vergoeding niet aftrekbaar voor de onderneming) te presenteren als lening (vergoeding wel aftrekbaar). Om te voorkomen dat men zulke tussenvormen gaat opzoeken, is in de Wet IB 2001 een bepaling opgenomen die er op neer komt dat de vergoeding op zulke leningen bij de verstrekker van de lening wordt belast in box I, en wel als winst uit onderneming.

Inmiddels is geconstateerd dat de consequentie van deze aanpak voor de belegger niet goed valt uit leggen. Die consequentie is namelijk dat dividend op aandelen wordt belast in box III, rente op gewone leningen eveneens, maar de vergoeding op een tussenvorm zou worden belast in box I. Dit is ook van de zijde van het bedrijfsleven aangevoerd. In verband daarmee is in dit wetsvoorstel een andere aanpak opgenomen om de

geschetste vorm van arbitrage te voorkomen. Die andere aanpak houdt in dat als een lening die in feite functioneert als eigen vermogen, wordt verstrekt aan een lichaam, de vergoeding op die lening bij dat lichaam niet aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting. De huidige bepaling blijft wel gehandhaafd voor de situatie waarin zulke leningen worden verstrekt aan IB-ondernemingen. In die situatie zijn die leningen namelijk in sterke mate vergelijkbaar met commanditaire deelnemingen, die ook als winst uit onderneming worden belast in box I. Bij leningen die zijn afgesloten voor 12 januari 2000 (datum van nota van wijziging waarbij de bepaling in de Wet IB 2001 is geïntroduceerd) kan geen sprake van arbitrage zoals hiervoor genoemd. Daarom wordt voor deze leningen een ruime overgangstermijn voorgesteld (10 jaar).

N. Inkoop eigen aandelen

In de Wet op de dividendenbelasting 1965 is een inhoudelijke toevoeging aangebracht in het artikel over de inkoop van eigen aandelen. Toegevoegd is dat een kapitaalvergroting ten gevolge van een niet-openbare emissie niet prohibitief is voor toepassing van de faciliteit ingeval deze emissie samenhangt met de voldoening aan een aandelenoptieverplichting jegens een werknemer. Hiermee wordt gevolg gegeven aan de toezegging die op dit punt is gedaan in de nota naar aanleiding van het verslag van de Eerste Kamer (kamerstukken I, 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, blz 59).

O. Additionele heffing van vennootschapsbelasting

In de regeling betreffende de aanvullende heffing van vennootschapsbelasting bij bovenmatige dividenduitkeringen wordt een aantal technische wijzigingen en verbeteringen aangebracht. Voorts is een tweetal wijzigingen opgenomen die voortvloeien uit toezeggingen die zijn gedaan in de Nota naar aanleiding van het verslag betreffende het voorstel van wet voor de Invoeringwet Wet inkomstenbelasting 2001 (kamerstukken II, 1999/2000, 26 728, nr. 6). Dit betreft ten eerste een tegemoetkoming voor de in de regeling gehanteerde 3-jaarstermijn waaraan men moet voldoen teneinde te kwalificeren voor een evenredige vermindering. Voor aandeelhouderswisselingen van vóór 14 september 1999 (openbaarmaking van het wetsvoorstel) wordt geacht te zijn voldaan aan deze 3 jaarstermijn.

Voorts wordt de mogelijkheid geboden om onder omstandigheden een beschikking te vragen omtrent de hoogte van de cumulatieve winstreserves en stille reserves per 1 januari 2000.

P. Dividendstripping

In de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 zijn maatregelen opgenomen ter voorkoming van het ontgaan van dividendbelasting door middel van dividendstripping. Tijdens de behandeling van het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 in de Tweede en Eerste Kamer der Staten-Generaal is van de zijde van de Kamers bezorgdheid geuit met betrekking tot de maatregel. In het overleg dat met de financiële sector is gevoerd, tijdens de kamerbehandeling is daaraan gerefereerd, zijn diverse mogelijkheden tot verfijning besproken. Enerzijds acht ik het gewenst om een wettelijk kader vast te leggen waarmee constructies met dividendstripping concreet kunnen worden aangepakt. Gelet op de belangen die geraakt kunnen worden met een maatregel in deze sfeer, zoals risico's voor de financiële markten (mogelijke vermindering van liquiditeit van aandelenhandel, mogelijke neerwaartse koersbewegingen als gevolg van een verslechtering van de financieringsmogelijkheden van ondernemin-

gen), wil ik anderzijds de sector ruimte geven voor alternatieven. In dat verband speelt dat met zelfregulering de problematiek van de dividendstripping – binnen een wettelijk kader – in de praktijk zou kunnen worden beperkt. Tegelijkertijd zou dan in overleg met de sector nader kunnen worden gezien of het hiervoor genoemde wettelijke kader op een zodanige wijze zou kunnen worden aangepast of bijgesteld tot een effectieve aanpak die niet meer doet dan strikt nodig is om dividendstripping te voorkomen.

Tegen deze achtergrond heb ik gekozen voor een benadering waarbij in afwachting van de resultaten van dit nadere overleg, het wettelijke kader tegen dividendstripping inhoudelijk wel wordt vastgelegd – inclusief een versoepeling ten opzichte van de oorspronkelijke opzet van deze maatregelen door tegenbewijs toe te staan – maar nog niet op 1 januari 2001 in werking zal treden. Indien de markt daartoe aanleiding geeft, zal dit wettelijke kader op een bij koninklijk besluit te bepalen datum in werking treden.

Q. Aanpassing Besluit reserves verzekeraars

Dit onderdeel ziet op de aangekondigde maatregelen ter financiering van deerschikking in de sfeer van de verzekeringsproducten voor de oude dag die bij de tweede nota van wijziging¹ bij de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft plaatsgevonden. Het gaat daarbij onder meer om het handhaven van een beperkte ongetoetste lijfrentepremieaftrek (1e tranche). Zoals destijds is aangegeven, bedragen de geraamde kosten van dat pakket circa 600 mln, waarvoor de dekking zal worden gevonden bij de levensverzekeraars in de sfeer van de winstberekening voor de vennootschapsbelasting. Naar inmiddels is gebleken, kan deze dekking nagenoeg geheel (575 mln) worden bereikt door een verplichte activering en afschrijving over een bepaald periode van de zogenoemde eerste kosten die levensverzekeraars maken bij het afsluiten van hun levensverzekeringsproducten. Thans mogen dergelijke kosten op basis van het zogenoemde Convenant uit 1969² fiscaal in een keer ten laste van de winst worden gebracht.

Deze aanpassing zal niet worden gerealiseerd door aanpassing van het Convenant zelf, maar zal worden opgenomen in een algemene maatregel van bestuur. Deze zal de vorm krijgen van een aanpassing van het Besluit reserves verzekeraars (BRV). Daarbij zal van de gelegenheid gebruik worden gemaakt tevens de overige in het Convenant opgenomen bepalingen ter zake van de winstbepaling van levensverzekeraars in het BRV onder te brengen. De thans in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen delegatiebepaling waarop het BRV is gebaseerd, is hiervoor echter ontoereikend. Daarom wordt een uitbreiding van deze delegatiebepaling voorgesteld.

R. Uren criterium

Bij de beoordeling van de vraag of een ondernemer voldoet aan het zogenoemde uren criterium blijven bepaalde werkzaamheden die in de onderneming worden verricht buiten beschouwing. Het gaat om de werkzaamheden die worden verricht in een samenwerkingsverband met verbonden personen en die zozeer verschillen van de werkzaamheden van deze personen, dat het ongebruikelijk is dat de belastingplichtige in een dergelijk samenwerkingsverband met niet-verbonden personen zou zijn opgenomen. Hierbij is gedacht aan het uitsluiten van ondersteunende werkzaamheden. De huidige redactie van het artikel maakt evenwel geen onderscheid naar de aard van de werkzaamheden. Daardoor kan er onduidelijkheid ontstaan over de vraag of de uitsluiting ook betrekking heeft op werkzaamheden van de «hoofdondernemer». Deze onduidelijkheid wordt

¹ TK 1999/2000, 26 727, nr. 19, paragraaf 4.

² Afspraak fiscale behandeling premiereserve en regeling egalisereserve, een en ander voor zover betrekking hebbend op het binnenlands bedrijf, van 11 april 1969.

weggenomen door expliciet aan te geven dat het om ondersteunende werkzaamheden gaat.

Naar aanleiding van een vraag van de leden van de PvdA-fractie in de Eerste Kamer (kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz 28) is in dit verband nog bezien of de onduidelijkheid over de reikwijdte zich ook kan voordoen met betrekking tot de situatie van een ondermaatschap. Om eventueel mogelijke twijfel weg te nemen is de tekst op dit punt aangevuld.

S. Ziekenfondswet

Gehuwden die samen een onderneming uitoefenen kunnen met ingang van 1 januari 2000 verplicht verzekerd zijn ingevolge de Ziekenfondswet en uit dien hoofde twee maal geconfronteerd worden met premie Ziekenfondswet. In het jaar 2000 betekent dit een lastenverzwaring voor gehuwden die voordien beiden particulier waren verzekerd. Door de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en ondergetekende is eerder toegezegd dat voor die verzwaring deels compensatie zal worden geboden (brief van 1 december 1999 van de Minister van VWS aan de Voorzitter van de Vaste Commissie van VWS, ref. 2/VV-2024 173). Aan deze toezegging wordt gevolg gegeven in de vorm van een verhoging van de belastingvrije som met f 1300 voor het jaar 2000. Over de invulling van deze maatregel is overleg geweest met LTO Nederland en MKB Nederland.

T. Financiering fondsen sociale zekerheid

In dit wetsvoorstel wordt ook de bijdrage in de kosten van de kortingen (BIKK) vormgegeven. Deze maatregel is reeds aangekondigd in de Memorie van Toelichting bij de Aanpassingswet Wet inkomstenbelasting 2001 (kamerstukken II 1999/2000, 27 184, nrs 1–3). Deze BIKK dient ter oplossing van de effecten op de fondsen ter financiering van de sociale zekerheid die ontstaan door de invoering van de heffingskortingen. Een nadere toelichting is opgenomen bij de artikelsgewijze toelichting op de voorgestelde wijzigingen van de Wet financiering volksverzekeringen. Daarbij wordt de achtergrond van de BIKK, de overwogen oplossingen, de BIKK-methodiek en de relatie met overschotten van de sociale fondsen beschreven.

U. Topsporters

Opgenomen is een voorstel om topsporters die op voet van de – met ingang van 1 januari 2001 in werking tredende – stipendiumregeling een stipendium of kostenvergoeding ontvangen, onder de werking van de wettelijke bepalingen voor de loonbelasting te brengen. De stipendiumregeling behelst een maandelijks uitkering door het «Fonds voor de topsporter» van een stipendium en een onkostenvergoeding aan topsporters die de A-status (zgn. A-topsporters) hebben verworven en die met hun sport niet in hun eigen levensonderhoud kunnen voorzien. Daarnaast is er een categorie A-topsporters die alleen een onkostenvergoeding van het Fonds ontvangt. Om te bewerkstelligen dat ten aanzien van al deze A-topsporters dezelfde fiscaalrechtelijke regelgeving van toepassing is, worden alle A-topsporters onder de werking van de loonbelasting gebracht. Tevens worden de sporters die een stipendium ontvangen onder de verplichte verzekering voor de werknemersverzekeringen gebracht. Dit wordt bereikt door de arbeidsverhouding van de specifiek door NOC*NSF aangewezen A-topsporter aan te wijzen als fictieve dienstbetrekking.

Deze specifieke regeling voor een beperkte categorie topsporters staat geheel los van de met ingang van 1 januari 2001 te harmoniseren

sporters- en artiestenregeling tot één regeling. Uiteraard kunnen deze A-topsporters wel aangemerkt worden als beroepssporters in de zin van artikel 5a Wet op de loonbelasting 1964 ten aanzien van andere met de sportbeoefening behaalde inkomsten en voordelen.

V. Lijfrenten

Ingevolge het belastingplan 2000 is met ingang van 2000 de mogelijkheid van terugwenteling van zogenoemde «eerste tranche» lijfrentepremies, dat wil zeggen lijfrentepremies waarvoor de vaste basisaftrek geldt, niet meer van toepassing. Dit betekent dat deze lijfrentepremies in het kalenderjaar zelf moeten worden betaald om voor aftrek in aanmerking te komen en dat het, voor het realiseren van de premie-aftrek, niet langer mogelijk is deze premies nog in de eerste helft van het daaropvolgende kalenderjaar te betalen. Nu in de Wet inkomstenbelasting 2001 wederom een, zij het beperktere, basisruimte voor lijfrenten is opgenomen wordt de mogelijkheid van terugwenteling ter zake van premiebetalingen voor de benutting van de basisaftrek in overeenstemming gebracht met de ingevolge het belastingplan 2000 gerealiseerde wijziging. Dit betekent dat de premies ter benutting van de basisaftrek in het kalenderjaar zelf moeten worden betaald. Terugwenteling blijft wel mogelijk voor de benutting van de jaarruimte, de omzetting van de oudedagsreserve in een lijfrente en de omzetting van de stakingswinst in een lijfrente.

W. Overgangsrecht lijfrenten

Tijdens de parlementaire behandeling van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 7, blz. 37–38) is toegezegd dat zal worden onderzocht in hoeverre het mogelijk is te voorkomen dat het overgangsrecht voor bepaalde bestaande lijfrente-verplichtingen leidt tot een splitsing van de rechten over box I en box III. Dit heeft geleid tot een aanpassing van het overgangsrecht die, globaal gezegd, ertoe leidt dat de inkomsten uit op 14 september 1999 bestaande lijfrente-overeenkomsten tot de grondslag van box I worden gerekend, voorzover de premiebetalingen een bedrag van f 5000 niet te boven gaan. Deze uitkeringen worden uiteindelijk belast volgens de saldomethode. Op deze wijze wordt splitsing voor – relatief bescheiden – lijfrente-verplichtingen voorkomen. Slechts voor zover de premiebetalingen op grond van op 14 september 1999 bestaande contracten het bedrag van f 5000 per jaar te boven gaan wordt het recht in zoverre tot de grondslag van box III gerekend. Voor het overige zijn geen wijzigingen aangebracht in de oorspronkelijke voorstellen met betrekking tot inkomsten uit lijfrentecontracten die vóór 14 september 1999 zijn afgesloten dan wel uit lijfrentecontracten die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tot aftrek hebben geleid.

Daarnaast is tijdens de parlementaire behandeling (kamerstukken 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, blz. 62–63) aangegeven dat vanuit een positieve insteek van gedachten zou kunnen worden gewisseld over het ontbreken van eerbiedigende werking voor de betaler van lijfrentetermijnen op grond van een overeenkomst tussen natuurlijke personen die op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als persoonlijke verplichtingen in aanmerking worden genomen. Dit heeft ertoe geleid dat de overgangsregeling zodanig is aangepast dat dergelijke op 14 september 1999 bestaande contracten tussen natuurlijke personen worden geëerbiedigd tot 1 januari 2021 en de periodieke uitkeringen die op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op grond van de saldo-methode aftrekbaar zouden zijn gedurende een periode van 20 jaar na de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 als onderhoudsverplichting in aanmerking kunnen worden genomen. Dit betekent dat de desbetreffende schuld gedurende de overgangsperiode

niet tot de grondslag van box III wordt gerekend. Op deze wijze krijgt de debiteur (natuurlijk persoon) een vergelijkbare overgangsregeling als de ontvanger van de lijfrente.

X. Uit te betalen heffingskorting (amendement nr. 47, Schutte c.s.)

In de Wet inkomstenbelasting 2001 is aan de niet of weinig verdienende partner een zelfstandig recht toegekend op een individueel uit te betalen heffingskorting (artikel 8.9). Tijdens de plenaire behandeling van de belastingherziening is een discussie gevoerd over deze uitbetalen heffingskorting. Door het lid Schutte c.s. is een amendement ingediend (kamerstukken II 26 727, 1999/2000, nr. 47) dat het mogelijk zou maken om op gezamenlijk verzoek van de belastingplichtige en zijn partner de uit te betalen heffingskorting als partnerkorting over te dragen aan de verdienende partner. Tijdens de mondelinge behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer heeft de Minister van Financiën toegezegd de zaak nog eens te bezien (handelingen II 26 januari 2000, 41–3149). Het amendement is in dat debat wel ontraden (handelingen II 27 januari 2000, 42–3188). Daarbij is aangegeven dat een formulier wordt verstrekt waarop de partner die de heffingskorting krijgt, zelf kan aangeven op welke rekening het bedrag moet worden gestort. Dit kan een gezamenlijke rekening zijn, een eigen rekening of de rekening van de partner. Aangegeven is ook dat het voorstel van de heer Schutte meer administratieve lastendruk zou opleveren en omslachtiger zou zijn. Vervolgens heeft de heer Schutte zijn amendement gehandhaafd (handelingen II 27 januari 2000, 42–3222) en is het amendement verworpen. In het huidige uitvoeringspraktijk bestaat nu de mogelijkheid om de uit te betalen heffingskorting uit te laten betalen op de bank- of girorekening van de verdienende partner. Het aanvraagformulier voorziet in die mogelijkheid. De belastingdienst zal in de toelichting bij toekomstige aanvraagformulieren deze mogelijkheid nog duidelijker vermelden. Ik heb ook na verdere overweging geen aanleiding op dit terrein met andere voorstellen te komen.

Y. Artikel 8 van de Wet financiering volksverzekeringen

In verband met de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 per 1 januari 2001 is in de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 een aanpassing opgenomen van artikel 8 van de Wet financiering volksverzekeringen. Daarin is bepaald dat, voor de heffing van de premie voor de volksverzekeringen bij wege van aanslag, onder premie-inkomen wordt verstaan het belastbare inkomen uit werk en woning in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit leidt er toe dat de heffingsgrondslag voor de buitenlands premieplichtige (niet-ingezeten verzekerde) – in de situatie dat deze niet kiest voor toepassing van de regels van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor binnenlandse belastingplichtigen – beperkter is dan voor binnenlands premieplichtige (ingezeten verzekerde). Voor de eerste geldt dan alleen het Nederlandse inkomen als grondslag, voor de tweede het wereldinkomen. De aanspraken op grond van de volksverzekeringen verschillen evenwel niet. Om dit onderscheid weg te nemen wordt thans voorgesteld voor zowel binnenlands als de buitenlands premieplichtigen de grondslag voor de premies volksverzekeringen te baseren op het belastbare inkomen uit werk en woning berekend volgens hoofdstuk 3 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit betekent dat een buitenlandse premieplichtige net zoveel premie volksverzekeringen als een binnenlands premieplichtige betaalt bij een gelijk totaalinkomen. In beide gevallen zal het totale wereldinkomen in oenschouw worden genomen.

3. Motie-Rensema c.s.

3.1 Inleiding

De afgelopen tijd is veel gezegd en geschreven over de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV of aan (de BV van) een verbonden ondernemer (in de praktijk – niet geheel zuiver – ook wel aangeduid als meesleepregeling). Dit heeft het denken over deze materie gestimuleerd en heeft geleid tot verdieping van het inzicht. De motie van het Eerste-Kamerlid Rensema c.s. (kamerstukken I 1999/2000, 26 727, nr. 202d), waarin wordt gevraagd naar een integrale heroverweging van de regeling, is aanleiding geweest om met inachtneming van de aan de Wet IB 2001 ten grondslag liggende uitgangspunten nog eens grondig naar vorm, inhoud en reikwijdte van de regeling te kijken.

Alvorens nader inhoudelijk in te gaan op de regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan ondernemers of vennootschappen in gelieerde verhoudingen, staan wij eerst nog eens stil bij de nieuwe opzet van de Wet IB 2001, de daaraan ten grondslag liggende uitgangspunten en de daarmee samenhangende consequenties. Langs die lijn wordt in paragraaf 3.2 ingegaan op de vraag waarom er binnen de nieuwe opzet van de Wet IB 2001 (toch) behoefte bestaat aan een regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan ondernemers of vennootschappen in gelieerde verhoudingen. Vervolgens wordt in paragraaf 3.3 uitgebreider en meer vanuit fiscaal-technisch perspectief ingegaan op de noodzaak van een dergelijke regeling. Daarna wordt in paragraaf 3.4 puntsgewijs ingegaan op de kritiek die is uitgeoefend op vorm en inhoud van de regeling voor ter beschikking stelling van vermogensbestanddelen zoals die thans in de Wet IB 2001 is opgenomen. In het verlengde daarvan wordt in paragraaf 3.5 kort stilgestaan bij de mogelijke opties om deze regeling aan te passen. Deze opties worden in de paragrafen 3.6 en 3.7 verder uitgewerkt.

3.2 Wet IB 2001: een nieuwe opzet

De boxbenadering die aan de Wet IB 2001 ten grondslag ligt, brengt met zich dat in box I (positieve en negatieve) inkomsten naar de werkelijke omvang tegen het progressieve tarief in aanmerking worden genomen, dat in box II de werkelijke ab-inkomsten (jaarlijkse dividenden en vervreemdingswinsten) tegen een vast tarief van 25% worden belast en dat in box III de forfaitaire inkomsten tegen een vast tarief van 30% worden belast.

In het maatschappelijke verkeer gaan belastingplichtigen vrijwel dagelijks verplichtingen (ten opzichte van elkaar) aan, met bijbehorende financiële gevolgen. Dit leidt tot allerlei geldstromen die zowel bij de ontvanger als bij de betaler fiscale consequenties kunnen hebben, ook voor de (nieuwe) Wet IB 2001.

De inkomstenbelasting is in principe een subjectieve heffing, waarin primair vanuit de belastingplichtige zelf gekeken wordt of de ontvangst of de uitgave van een geldbedrag – gelet op de uitgangspunten die aan de inkomstenbelasting ten grondslag liggen – tot belaste inkomsten respectievelijk tot aftrekbare kosten leidt. Een dergelijke fiscale kwalificatie bij een belastingplichtige staat daarmee in feite dus los van de wijze waarop de «tegenpartij» de transactie (fiscaal) moet verantwoorden¹. Aftrek bij de betaler betekent zodoende niet één op één belastbaarheid bij de ontvanger (of andersom). Dat is onder de werking van het huidige belastingstelsel niet het geval en zal ook na de belastingherziening 2001 niet het geval zijn.

Wel leidt de nieuwe opzet van de Wet IB 2001 in dit verband tot een belangrijk aandachtspunt. Ten opzichte van het (synthetische) systeem

¹ Als voorbeeld kan worden genoemd het betalen van loon aan een werknemer. Bij de werknemer die dit loon ontvangt leidt dit tot belastbare inkomsten, terwijl dit loon bij de betaler – afhankelijk van de omstandigheden – aftrekbaar is in de winstsfeer (bij een IB-onderneming in de IB, anders in de Vpb) of niet in aftrek kan worden gebracht (non-profit sector, of bij een particulier die «privé» iemand inhuurt, bijvoorbeeld huispersoneel).

van de Wet IB 1964 kan de (analytische) Wet IB 2001 met zijn boxbenadering op zichzelf bezien tot het verschuiven van bestaande evenwichten leiden (niet alleen samenhangend met de wijziging in belastingtarieven, maar ook met de wijzigingen in belastinggrondslag: vanaf 2001 worden sommige inkomsten op een andere wijze bepaald en zijn bepaalde kosten niet meer aftrekbaar). De systematiek van de Wet IB 2001 brengt met zich dat de mogelijkheid bestaat dat tegenover een aftrekpost in box I (aftrek van werkelijke kosten tegen het progressieve tarief) of in box II (aftrek van werkelijke kosten ten laste van het tegen 25% belaste box II inkomen, waarop door de cumulatie van vennootschapsbelasting en aanmerkelijkbelangheffing een totale druk rust van 51,25%), een inkomensbijtelling in box III staat (bijtelling van 4% forfaitaire inkomsten tegen een vast tarief van 30%). In dergelijke situaties kan het dus voorkomen dat de aftrek bij de betaler de fiscus in belastingguldens meer kost dan de bijtelling bij de ontvanger in belastingguldens oplevert. Bij de vormgeving van de nieuwe inkomstenbelasting zijn dergelijke effecten onderkend en – als één van consequenties van de boxbenadering – bewust aanvaard. In de Wet IB 2001 geldt vooral in de sfeer van de inkomsten uit sparen en beleggen (box III) een geheel nieuwe invalshoek. Op basis van diverse overwegingen is er voor gekozen om het rendement van alle beleggingen met ingang van 2001 forfaitair vast te stellen op 4% van de waarde van de onderliggende vermogensbestanddelen. Met deze forfaitaire benadering kan het te belasten rendement op een weliswaar wat ruwe, maar wel eenvoudige wijze worden bepaald.

Vanuit het geïsoleerde perspectief van box III bezien zou gesteld kunnen worden dat het forfaitair belasten van inkomen uit sparen en beleggen alle huidige problemen in die sfeer zou oplossen. Indien als vertrekpunt zou worden genomen dat alle vermogensbestanddelen die onder de werking van de Wet IB 1964 belaste inkomsten uit vermogen (kunnen) opleveren – dus ook vermogensbestanddelen waarbij het moeilijk of onmogelijk is om de (omvang van de) belaste inkomsten vast te stellen – tot de belaste rendementsgrondslag van box III worden gerekend, lijkt sprake van een alomvattende oplossing. In zakelijke verhoudingen vormt de 4% forfaitair rendement immers een adequate benadering voor het te belasten (risicovrije) netto-rendement. Een belangrijke notie daarbij is overigens dat een hogere aftrek in de winstsfeer in zakelijke verhoudingen voor de belegger altijd gepaard zal gaan met ofwel hogere (niet meer aftrekbare) kosten of met een hoger risico (waarbij de kwade kansen niet met de fiscus kunnen worden gedeeld).

Daarmee is het verhaal echter nog niet af. Er kan immers niet zonder meer voorbij worden gegaan aan het feit dat box III onderdeel uitmaakt van een breder opgezette inkomstenbelasting waarin de boxen I en II – met elk een eigen grondslag en tarief- ook een belangrijke rol spelen.

Vanuit dat wat bredere perspectief zijn overwegingen denkbaar op grond waarvan er de voorkeur aan zou kunnen worden gegeven om bepaalde beleggingsinkomsten bij nader inzien niet via box III in de heffing te betrekken, maar via box I of box II. Te denken valt bijvoorbeeld aan beleggingsinkomsten die zodanig sterk verband houden met (of wellicht zelfs in de plaats komen van) inkomsten die in feite via box I of box II zouden moeten worden belast. In dergelijke gevallen zou heffing via box III de in box I of box II beoogde heffingsmethodiek, en de in dat verband wenselijk geachte drukverdeling over diverse categorieën inkomensbestanddelen, kunnen doorkruisen. Als voorbeeld kan worden genoemd het uitgangspunt dat op ondernemerswinst – ongeacht of die via een IB-onderneming wordt behaald of via tussenschakeling van een eigen BV – materieel een belastingdruk moet liggen die overeenkomt met (het hoogste) progressieve tarief van box I¹. Gegeven dit uitgangspunt zou het systeem van de Wet IB 2001 eigenlijk geen mogelijkheden mogen bevatten die een ondernemer of een ab-houder in staat zouden kunnen stellen om een deel van de ondernemerswinst om te vormen tot inkomen

¹ De gecombineerde druk van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting (51,25%) komt globaal overeen met het toptarief in box I (52%).

uit sparen en beleggen. Tegen die achtergrond moeten ook de reeds geruime tijd bestaande regels met betrekking tot de vermogensetikettering voor IB-ondernemers worden gezien (die voorkomen dat ondernemers een onbeperkte vrijheid zouden hebben bij de keuze of vermogensbestanddelen moeten worden ingebracht in de onderneming of tot het – via box III te belasten – privé-vermogen zouden moeten worden gerekend). Daarin past ook de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel waarin op dit punt een aftrekbeperking in de winstsfeer is geregeld. Daar komt nog een ander element bij. Hiervoor is aangegeven dat de boxbenadering er in bepaalde gevallen toe kan leiden dat de fiscus per saldo belastinggeld moet toeleggen op geldstromen tussen belastingplichtigen en dat dit als consequentie van de boxbenadering bewust is aanvaard. Niettemin roept dit de vraag op of een dergelijk effect gewenst dan wel aanvaardbaar is bij geldstromen waar een en dezelfde belastingplichtige in diverse hoedanigheden bij betrokken is (bijvoorbeeld enerzijds als (indirect) belanghebbende bij het vermogen van de vennootschap en anderzijds als privépersoon) of bij geldstromen tussen gelieerde partijen. In dergelijke gevallen is meer dan gemiddeld risico dat (op oneigenlijke wijze) zal worden ingespeeld op het behalen van fiscale voordelen (fiscale arbitrage) niet denkbeeldig.

Mede gelet op vorenstaande overwegingen is tijdens de voorbereiding en verdere uitwerking van de Wet IB 2001 geconcludeerd dat er sterke behoefte bestaat aan specifieke maatregelen waarmee wordt voorkomen dat ondernemerswinst – ongeacht of die via een IB-onderneming of via tussenschakeling van een eigen BV wordt behaald – direct of indirect wordt uitgehold en omgevormd tot lager belast inkomen uit sparen en beleggen. In dat kader is, na de nodige omzwervingen, gekozen voor een aanpak waarbij het in gelieerde verhoudingen (tegen een vergoeding) ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan de «eigen» onderneming of aan de «eigen» BV centraal staat. Over deze aanpak is – zoals hiervoor reeds opgemerkt – veel te doen geweest. In paragraaf 3.4 wordt de kritiek op deze regeling nog eens puntsgewijs samengevat. Alvorens deze te bezien, gaan wij eerst nader in op de overwegingen over de noodzaak voor een regeling in de sfeer van de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen.

3.3 Waarom een regeling; nadere uitwerking

Aan de keuze voor een regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen in gelieerde verhoudingen liggen twee uitgangspunten ten grondslag. In de eerste plaats is beoogd een grotere mate van gelijkheid te bereiken in de fiscale behandeling van belastingplichtigen die een onderneming voor eigen rekening drijven enerzijds en belastingplichtigen die een onderneming drijven door tussenkomst van een besloten vennootschap anderzijds. In de tweede plaats is beoogd onwenselijke vormen van belastingarbitrage tegen te gaan. Dit laatste aspect ziet met name op de mogelijkheden die zonder de regelingen zouden bestaan voor het transformeren van relatief hoog belast (winst)inkomen in laag belast beleggingsinkomen. Het is duidelijk dat beide uitgangspunten in elkaars verlengde liggen.

Het uitgangspunt van de Wet IB 2001 is dat winstinkomen (en ook het inkomen van degenen die belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden genieten) dient te worden belast naar het hoge (progressieve) tarief van box I. Winstinkomen is immers het totaal van de beloning voor de aanwending van kapitaal en arbeid in het maatschappelijk verkeer. Zowel voor ondernemers als resultaatgenieters geldt dan ook dat het totaal van dit inkomen progressief wordt belast. Dit vloeit voort uit het winstbegrip. Het gebruik van het juridische instrument van een besloten vennootschap,

bijvoorbeeld ter beperking van aansprakelijkheid of uit commerciële overwegingen is volledig legitiem. Het gebruik zou – mede vanuit gedachten omtrent vrije concurrentie – echter zo min mogelijk tot gevolg moeten hebben dat de ene rechtsvorm leidt tot een veel gunstiger fiscale behandeling dan de andere. Dit sluit ook aan bij de wijze waarop het ondernemen door tussenkomst van een eigen BV maatschappelijk wordt ervaren.

Het inkomen dat in de BV wordt gegenereerd, kan de aanmerkelijkbelanghouder toekomen in de vorm van loon, dividend (of vervreemdingsvoordelen) of in de vorm van vergoedingen voor het gebruik van vermogensbestanddelen die tot het privévermogen van de aanmerkelijkbelanghouder behoren. Loon en dividend worden in de Wet IB 2001 belast in box I (progressief) respectievelijk in box II (cumulatieve druk van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting van 51,25%). De maatregel in art. 3.92 Wet IB 2001 bewerkstelligt dat het deel van het winstinkomen dat de aanmerkelijkbelanghouder toekomt in de vorm van gebruiksvergoedingen voor vermogensbestanddelen die zijn aangewend voor het genereren van het winstinkomen in box I (m.a.w. een deel van de kapitaalsvergoeding die tot het winstinkomen behoort) tegen hetzelfde tarief en grondslag wordt belast als het restant van het winstinkomen. Aldus ontstaat een gelijke druk op alle hiervoor geschetste geldstromen. Tevens wordt hierdoor bereikt dat de keuze voor het aanschaffen van in de onderneming gebruikte activa voor rekening van de BV dan wel in privé gevolgd door terbeschikkingstelling van die activa aan de BV niet onnodig wordt beïnvloed door het verschil in fiscale behandeling van beide handelwijzen. In beide gevallen wordt het vermogensbestanddeel behandeld alsof het tot het ondernemingsvermogen behoort. Hiermee wordt de parallel met rechtstreekse ondernemers versterkt (en wordt tevens voorkomen dat er BV's ontstaan die ten behoeve van de dagelijkse activiteiten uitsluitend gebruik zouden maken van vermogensbestanddelen – inclusief bijvoorbeeld pc's en personenauto's – die van de aandeelhouders zouden worden gehuurd).

In het kader van de belastingherziening is in de Wet IB 2001 de vermogensrendementsheffing over beleggingsinkomen in box III geïntroduceerd. Deze heffing naar een lager tarief over forfaitair bepaalde vermogensinkomsten is nieuw. Dat vergt een ontwikkeling van een geheel nieuwe perceptie van welke voor- en nadelen in welke box «thuishoren». Wij kunnen daarbij niet zonder meer terugvallen op oude gedachten. De omstandigheid dat alle bezittingen die een aanmerkelijkbelanghouder niet heeft ingebracht in zijn BV bij hem per definitie tot zijn beleggingsvermogen behoren, hebben wij in het kader van de hiervoor omschreven transparantiegedachte losgelaten. Dat vergt gewenning. Tegelijkertijd noopt de introductie van een forfaitair bepaald beleggingsinkomen tot het inzicht dat er een duidelijke spanning bestaat tussen dit relatief lager belaste beleggingsinkomen enerzijds en de relatief zwaarder belaste kapitaalscomponent in het winstinkomen anderzijds. Het is duidelijk dat deze spanning – een gevolg van een bewuste keuze van de wetgever – bestaat en binnen de thans gekozen wettelijke systematiek zal blijven bestaan. Voor de gevallen van de ondernemer en de resultaatgenieter is deze spanning aanwezig maar minder zichtbaar. Bij de toepassing van het aanmerkelijkbelangregime – ingeklemd tussen de boxen I en III – wordt die spanning duidelijk zichtbaar. In die gevallen waarin de aanmerkelijkbelanghouder duidelijk een indirecte ondernemer is – bijvoorbeeld een aanmerkelijkbelanghouder met een 100%-belang – is de keuze voor een meer transparante benadering helder en naar ons stellige oordeel evenwichtig. De spanning ligt echter met name aan de andere kant van het spectrum, bij degenen wiens betrokkenheid bij de financiering van de onderneming meer zijdelings is. Op het grensvlak tussen de boxen II en III

komen de gevolgen het duidelijkst in beeld. Dat geldt voor de behandeling van aandelen c.a. maar ook voor vermogensbestanddelen die in dergelijke verhoudingen ter beschikking worden gesteld. Een nieuwe bezinning over dergelijke grenzen nodigt uit tot gedachten over de vraag waar (mede) ondernemen eindigt en beleggen begint. De – per definitie enigszins arbitraire – grenzen die hier moeten worden getrokken, bepalen het punt waar de spanning het meest zicht- en voelbaar is. Allerlei invalshoeken zijn denkbaar. Een min of meer bedrijfseconomische toets die aansluit bij de mate waarin de belegging leidt tot een belang bij het wel en wee van de onderneming, een onderscheid naar de aard van de belegging zelf, de mate waarin de belegger zelf of indirect ten gevolge van een verbondenheid met de ondernemer belang heeft bij de onderneming. Voor elke benadering valt wel iets te zeggen. Naast deze enigszins abstracte bespiegelingen, moeten wij ons natuurlijk ook afvragen of het kan leiden tot heldere en uitvoerbare wetgeving.

In het verlengde van de uitgangspunten omtrent de fiscale behandeling van rechtstreeks en indirect ondernemen, ligt de wens te voorkomen dat in gelieerde verhoudingen op oneigenlijke wijze zou worden ingespeeld op de reeds beschreven, beoogde verschillen in behandeling tussen de verschillende boxen. Met andere woorden, het voorkomen van onwenselijke vormen van belastingarbitrage. Met het begrip gelieerde verhoudingen wordt in deze beschouwing bedoeld op een aantal situaties. Het gaat dan in de eerste plaats om het geval waarin de positie van ondernemer, aandeelhouder, werknemer, verhuurder en dergelijke samenvallen in één persoon en daarnaast om gevallen waarin weliswaar sprake is van verschillende natuurlijke personen maar waarin de aard van de verhouding tussen deze personen met zich brengt dat deze als met elkaar verbonden dienen te worden beschouwd.

Juist in gelieerde verhoudingen als hiervóór omschreven is de spanning tussen hoog belast (winst)inkomen en laag belast forfaitair bepaald inkomen uit sparen en beleggen zodanig dat het risico van ongewenste belastingarbitrage ontstaat. Zoals reeds eerder opgemerkt, is een belangrijk kenmerk van de Wet IB 2001 dat reële inkomensbegrippen (box I en II) bestaan naast een forfaitaire berekening van het inkomen uit sparen en beleggen (box III). Dat is een bewuste keuze geweest. Tegelijkertijd is het uiteraard niet de bedoeling dat op oneigenlijke wijze wordt ingespeeld op de verschillen tussen deze boxen door bijvoorbeeld het transformeren van de ene vorm van inkomen in een andere – lager belaste – vorm.

Het meest sprekende voorbeeld is waarschijnlijk de directeur-groootaandeelhouder die een pand verhuurt aan zijn eigen BV. Juridisch is weliswaar sprake van twee aparte subjecten maar zonder nadere maatregelen zou in economische zin binnen het totale vermogen van deze directeur-groootaandeelhouder sprake zijn van een aftrekpost die ten laste van hoog belast winstinkomen komt terwijl daartegenover alleen de heffing over het forfaitaire rendement zou staan. Het zou met andere woorden zeer aantrekkelijk zijn in de winstsfeer aftrekposten te creëren voor verschillende vormen van gebruiksvergoedingen (huur, rente, etc.) die betrekking hebben op vermogen dat voor degene die het aan de ondernemer ter beschikking stelt tot de grondslag van box III behoort. De aantrekkelijkheid zit zowel in het verschil in grondslag als in de hoogte van het tarief.

Zonder nadere maatregelen zou het systeem voorts geen inherente tegendruk bevatten tegen het tot maximale hoogte opvoeren van allerlei aftrekposten in de winstsfeer in gevallen waarin geen directe heffing over de inkomsten meer plaatsvindt. Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is van verschillende zijden opgemerkt dat het wettelijk

systeem reeds een instrument bevat tegen het op onzakelijke wijze vaststellen van diverse vergoedingen die ten laste van de winst worden gebracht. Onzakelijke vergoedingen worden immers aangemerkt als uitdelingen van winst. Dit standpunt is op zichzelf gezien juist (maar leunt wel zwaar op de veronderstelling dat de grens tussen zakelijk en onzakelijk handelen scherp is te trekken en operationeel te maken is, hetgeen – zoals hierna wordt toegelicht – in de praktijk niet altijd het geval zal zijn). Naar ons oordeel zou het ontbreken van een inherente tegenkracht in het wettelijk systeem echter leiden tot voortdurende spanning. Met de regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan de eigen vennootschap of (de vennootschap van) een verbonden ondernemer wordt dit voorkomen.

Overigens wordt opgemerkt dat zakelijk handelen de regeling voor het ter beschikking stellen op zich nog niet overbodig zou maken. Als argument daarvoor is wel aangevoerd dat de netto-methode die in box III wordt gehanteerd – een bijtelling van 4% waarde in het economische verkeer van bezittingen minus schulden – adequaat is en dat deze methode in samenhang met een zakelijkheidstoets in alle gevallen tot een evenwichtig resultaat zou leiden. Dit laatste is echter niet het geval. Dit heeft te maken met het feit dat in de drie afzonderlijke inkomensboxen niet alleen een uiteenlopende grondslag wordt gehanteerd, maar ook een verschillend tarief. Gevolg daarvan is dat de vergoeding die wordt betaald en in box I in aftrek wordt gebracht (of ten laste komt van de winst van de eigen BV en – in het verlengde daarvan – van de grondslag waarover in box II heffing kan plaatsvinden: hierna korthedshalve aan te duiden als aftrek via box II), niet vergelijkbaar is met de bijtelling die plaatsvindt in box III, noch wat betreft grondslag, noch wat betreft tarief.

Uitwerking

Als voorbeeld kan worden ingegaan op een schuldvordering waarop 7% rente wordt betaald. De betaalde rente zal dan in box I of box II in aftrek kunnen worden gebracht. Indien het geld is geleend van een particulier, dan zal deze voor de forfaitaire inkomsten uit de schuldvordering – 4% – worden belast. De zakelijkheidstoets zal in de praktijk niet tot een scherpe scheidslijn tussen zakelijk handelen en onzakelijk handelen leiden. Er zal altijd sprake zijn van een grijs tussengebied. Zo zal het voor de inspecteur erg moeilijk zijn om te stellen dat een rentepercentage van stel 7% aanvaardbaar is en bijvoorbeeld 7,5% of 8% onzakelijk is. Hierdoor blijft er dus ruimte met kans op onbedoelde fiscale voordelen.

Achtergrond van de regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen is het voorkomen van transacties die leiden tot hoge aftrekken in box I of box II en forfaitaire bijtellingen in box III. Uiteraard hebben we het daarbij alleen over de transacties waar dezelfde belastingplichtige in diverse hoedanigheden bij betrokken is (bijvoorbeeld als aanmerkelijkbelanghouder en als privé-persoon) en over transacties tussen gelieerde partijen.

Het hanteren van een zakelijkheidstoets die aanknoopt bij de hoogte van de vergoeding die door de IB-ondernemer of door de BV wordt betaald, voorkomt slechts bovenmatige aftrek in box I of box II. Hierdoor zouden de scherpste kantjes van de problematiek waar de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen voor bedoeld is, worden weggenomen.

Bij nader inzien kan derhalve worden geconstateerd dat sprake is van een partiële oplossing, die niet in de plaats kan treden van de regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen. De zakelijkheidstoets kijkt immers alleen naar de omvang van de betaalde vergoeding (staat de betaalde vergoeding wel in een redelijke verhouding tot de geleverde tegenprestatie) en biedt geen oplossing voor het inspelen op de verschillen die voortvloeien uit de boxenstructuur zelf.

Ook bij vergoedingen die binnen de ruimte van de zakelijkheidstoets vallen, kan het voor belastingplichtigen fiscaal derhalve voordelig zijn om aftrek in box I of box II te koppelen aan een forfaitaire bijtelling in box III. Dit geldt vooral indien dergelijke transacties plaatsvinden met gelieerde personen of met de eigen BV.

In het wettelijk systeem is echter meer geregeld dan alleen de hiervóór beschreven basispositie. In de artikelen 3.91 en 3.92 is immers geregeld dat de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen ook geldt voor familieleden van een ondernemer, een genietter van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden respectievelijk aamerkelijkbelanghouder. Achtergrond hiervan is dat de hiervóór beschreven beoogde fiscale behandeling van winstinkomen deels zou kunnen worden ontgaan door vermogensbestanddelen die bij die ondernemer, resultaatgenietter of aanmerkelijkbelanghouder tot het ondernemingsvermogen of de ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen zouden behoren, ter beschikking te laten stellen door iemand die met de ondernemer verbonden is. De hierna weergegeven kritiek op de regeling heeft met name betrekking op de vormgeving van deze groep. De vraag dient zich dan aan dan hoe de groep van personen wettelijk dient te worden omschreven. Bij de analyse van verschillende opties voor wijzigingen van de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen gaan wij op deze vraag nader in.

3.4 Korte samenvatting van de kritiek op de wettelijke regeling

Kort samengevat bestond / bestaat de kritiek op de regelingen in de Wet IB 2001 uit een aantal punten:

- de regeling zou discriminatoir zijn ten opzichte van beleggers;
- de regeling zou niet nodig zijn voor het voorkomen van arbitrage. In ieder geval voorzover het betreft bovenmatige ten laste van de winst te brengen gebruiksvergoedingen;
- voorzover het zakelijke vergoedingen betreft, zou de regeling strijdig zijn met de systematische keuze voor een vermogensrendementsheffing;
- de regeling zou de financiering van het MKB in het algemeen en bedrijfsopvolgingen in die sfeer in het bijzonder bemoeilijken;
- als er al een maatregel zou moeten zijn, dan zou de heffing alleen dienen te zien op de vergoedingen die ten laste van de winst worden gebracht. Voor het overige is geen sprake van arbitrage. Op vermogenswinsten zou derhalve geen heffing behoren te rusten;
- als er toch een belastingheffing op vermogenswinsten moet zijn, dan is de progressieve heffing op vermogenswinsten te zwaar. Een gematigde heffing op vermogenswinsten zou wellicht wel acceptabel zijn;
- de regelingen bevatten – behoudens een enkele uitzondering – geen faciliteit voor boekwinsten in gevallen waarin geen sprake is geweest van een echte vervreemding.

Op al deze punten is in het kader van de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 uitgebreid gereageerd. Het heeft de kritiek zoals bekend niet (geheel) doen verstommen. Bezieet men de kritiek, dan scharniert het eigenlijk om de vraag of men mee wil gaan in de gedachte dat de anti-arbitragemaatregel ertoe leidt dat de parallel in de fiscale behandeling ten opzichte van de ondernemer wordt vergroot. Voorts valt op – dit ter relativering – dat een belangrijk deel van de kritiek die tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is geuit, zag op situaties rond de grenzen van de groep van personen waarop de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen van toepassing is. Te denken valt aan de verhuur van een pand door een belastingplichtige die de grootvader is van een aandeelhouder met een klein aandelenbelang in een

vennootschap. Dit nu zijn de gevallen die in de praktijk betrekkelijk weinig voorkomen. In de meerderheid van de gevallen gaat het om min of meer standaardsituaties waarin de hiervóór omschreven transparantiegedachte juist zeer wel aansluit bij maatschappelijke opvattingen.

Uiteraard speelt in kwesties als deze ook een gewenningsproces een rol. Het is wellicht nuttig nog eens in herinnering te roepen dat het enkele decennia geleden, voor de introductie van de rechtsfiguur van de besloten vennootschap, niet acceptabel werd geacht dat een éénmanszaak werd gedreven door tussenkomst van een naamloze vennootschap. In de nadien verstreken jaren is de figuur van de BV volledig ingeburgerd geraakt en zijn wij allen de volledige zelfstandigheid van die rechtsfiguur ook binnen het totaalvermogen van een individu als iets volledig vanzelfsprekends gaan ervaren. Daarbij is het evenwicht in de behandeling in vergelijking met de rechtstreekse ondernemer enigszins uit beeld geraakt. Met de introductie van de regelingen voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen heeft de wetgever gekozen voor nieuwe evenwichten op dit terrein. Dat betekent niet dat de hiervóór samengevatte kritiek ter zijde kan worden gelegd, maar wel dat het zinvol is te bezien langs welke weg het beoogde resultaat kan worden bereikt met behoud van de in paragraaf 3.2 genoemde uitgangspunten.

3.5 Opties voor het wijzigen van de regelingen

De motie Rensema c.s. verzoekt om een integrale heroverweging van de wettelijke regelingen. Dit geeft de gelegenheid om, met behoud van de hiervóór genoemde uitgangspunten, nogmaals te bezien langs welke weg het gewenste resultaat op de beste wijze kan worden bereikt. In dat verband zijn diverse invalshoeken denkbaar.

In de eerste plaats kan daarbij gedacht worden aan de omschrijving en afbakening van de groep personen die met de maatregel te maken kunnen krijgen. Gelet op de paragraaf 3.4 samengevatte kritiek zou een beperking van de zogenoemde familiegroep een belangrijke bijdrage kunnen leveren aan (verdere) acceptatie van de regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen.

In de tweede plaats zou kunnen worden gedacht aan de omschrijving van de voordelen die via deze regeling in de heffing worden betrokken. Belangrijk kritiekpunt is dat naast de reguliere voordelen uit het ter beschikking stellen (huur, rente, etc.) ook vermogenswinsten op ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen in de heffing worden betrokken. Het buiten beschouwing laten van deze vermogenswinsten zou – zo dit fiscaal-technisch mogelijk en uitvoerbaar is – deze kritiek kunnen wegnemen. Een wat minder vergaande variant in dat verband zou zijn om de vermogenswinsten niet tegen het progressieve tarief te belasten, maar tegen een ander, lager tarief. Ten slotte zou in dat verband ook kunnen worden overwogen om de omschrijving van de voordelen die via de regeling voor ter beschikking gestelde voordelen in de heffing worden betrokken op zich in stand te laten, maar in bijzondere gevallen – te denken valt aan het constateren van vermogenswinsten in een situatie dat de belastingplichtige in financiële/liquide termen (nog) geen voordeel geniet – uitstel van betaling of gespreide betaling toe te staan.

De hiervoor genoemde elementen bepalen de denkbare varianten. In het algemeen geldt dat een aanpassing op één van deze punten steeds slechts een aantal van de hiervóór genoemde kritiekpunten kan wegnemen. Het wegnemen van alle kritiek kan alleen door het volledig afschaffen van de regelingen en dat is gezien de hiervóór opgenomen afwegingen geen realistische optie. Bij de beoordeling van de in dit kader denkbare varianten zijn wij ons er dan ook van bewust geweest dat wijzigingen in de regelingen de kritiek niet geheel zullen kunnen wegnemen.

Wel hebben wij gezocht naar maatregelen die een oplossing bieden voor de meest in het oog springende knelpunten.

3.6 Op wie is de maatregel van toepassing; aanpassing familiegroep

Zoals bekend is de omschrijving van de familiegroep die wordt gehanteerd in de artikelen 3.91 en 3.92 ontleend aan de bepalingen van het aanmerkelijkbelangregime dat op dit punt nagenoeg ongewijzigd is gebleven ten opzichte van het aanmerkelijkbelangregime in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De gedachte achter het overnemen van die groep is geweest gebruik te maken van een omschrijving van een groep van verbonden personen waarmee – positieve – ervaringen bestaan. Dat roept uiteraard de vraag op of de functie van de omschrijving van die groep in het aanmerkelijkbelangregime spoort met het oogmerk voor het opnemen van een omschrijving van een groep van verbonden personen in de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan (de vennootschap van) een verbonden ondernemer. Met andere woorden, waarom kent het aanmerkelijkbelangregime bepalingen die ertoe leiden dat niet alleen de aandelen, winstbewijzen en/of opties van de aanmerkelijkbelanghouder zelf onder de werking van dit regime vallen, maar ook de vergelijkbare vermogenstitels van zijn of haar partner en hun respectievelijke bloed- en aanverwanten in de rechte lijn? De concrete beantwoording van die vraag verschilt al naar gelang de aard van het aanmerkelijkbelangregime en het totaal van het fiscale stelsel waarvan dit deel uitmaakt. In het aanmerkelijkbelangregime in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was de toets primair gelegen bij het uitgangspunt van de zeggenschap over de in de vennootschap aanwezige winstreserves. In die context was het zinvol niet alleen te kijken naar het belang van de aanmerkelijkbelanghouder en zijn partner maar ook te bezien in hoeverre in samenwerking met leden van de familiegroep sprake kon zijn van een aanmerkelijk belang bij die reserves. Met de wijzigingen in het AB-regime met ingang van 1 januari 1997 is het perspectief deels verschoven naar de parallel met de directe ondernemer – te denken valt aan het druk-evenwicht dat is gezocht door rekening te houden met de vennootschapsbelastingdruk – en ook naar het behoud van de integriteit van het «gesloten» winstregime dat toen is geïntroduceerd. Met name deze laatste ontwikkeling is in het kader van de hiervóór geschetste arbitragegedruk in de Wet IB 2001 reden geweest voor het handhaven van de in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bestaande omschrijving van de groep van verbonden personen. Het is niet wenselijk dat de fiscale claim bij de grootaandeelhouder deels zou kunnen worden afgeschud door het plaatsen van kleine participaties bij bijvoorbeeld kinderen. Bijkomende factor is geweest dat de ervaringen in de praktijk met die omschrijvingen in de jaren na de regimewijziging ook geen aanleiding vormden nieuwe keuzes op dit terrein te maken. Dat wil uiteraard niet zeggen dat in de toekomst geen andere keuzes zouden kunnen worden gemaakt, maar indirect wel dat de introductie van de Wet IB 2001 als zodanig geen reden was voor een herijking van (de reikwijdte van) het aanmerkelijkbelangregime.

Bij de vormgeving van een regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan (de vennootschap van) een verbonden ondernemer dienden keuzes gemaakt te worden over de wijze waarop de op de wettelijke regeling gebaseerde claims konden worden gewaarborgd. Daarbij bestaat een parallel met de hiervóór geschetste overwegingen op het punt van behoud van fiscale claims in het aanmerkelijkbelangregime. Na de kritiek op de vormgeving van het oorspronkelijke wetsvoorstel¹ kwam het overnemen van de omschrijving van de familiegroep uit de aanmerkelijkbelangregeling zelf dan ook als eerste in beeld. Die keuze is tegen de hiervoor geschetste achtergrond verklaarbaar en heeft in ieder geval de charme van de eenvoud (althans, van het bekende).

¹ In het oorspronkelijke wetsvoorstel gold in artikel 3.4.1.2 een huishouden-criterium. Voor aanmerkelijkbelanghouders gold in artikel 4.3.5, tweede en derde lid, een beperking tot de aanmerkelijkbelanghouder en zijn of haar partner.

Daarmee is echter nog niet gezegd dat het ook de beste of enig juiste benadering zou zijn.

Het karakter en de beoogde werking van de regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen heeft wel raakvlakken met de aanmerkelijkbelangregeling, maar hoeft niet per sé volledig parallel te lopen. Veelal zal bij het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen sprake zijn van een wat verder verwijderd verband met het wel en wee van de onderneming waarin de vermogensbestanddelen worden gebruikt dan bij de meer directe vorm van betrokkenheid via de aanmerkelijkbelangregeling zelf. De in paragraaf 3.4 samengevatte kritiek op de regeling duidt daar ook op. Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is al aangekondigd dat zou worden gezocht naar het vermijden van overkill in de regelingen voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen door de groep van personen waarop de regelingen van toepassing zijn te beperken. Dit kan bestaan uit een meer beperkte omschrijving van de familiegroep. Daarnaast is ook denkbaar alleen rekening te houden met gevallen waarin sprake is van terbeschikkingstelling door (een verwant van) iemand die een doorslaggevend belang heeft in de vennootschap (of bij de IB-onderneming). In het vervolg van dit onderdeel van de beschouwing wordt verder ingegaan op deze materie.

3.6.1 Familiegroep; overeenkomsten en verschillen tussen de AB-regeling in de Wet IB 1964 en de regelingen voor terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen in de Wet IB 2001

De omschrijving van de groep van personen waar de regelingen voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen vennootschap of (de vennootschap van) een verbonden ondernemer thans op van toepassing zijn, sluit, zoals hiervóór reeds opgemerkt, aan bij de uit de Wet IB 1964 stammende omschrijving van de groep van verbonden personen in het aanmerkelijkbelangregime zelf.

Ten behoeve van de overzichtelijkheid wordt hierna eerst een schematisch overzicht gegeven van de overeenkomsten en verschillen tussen de omschrijving van de groep in het AB-regime in de Wet IB 1964, het AB-regime in de Wet IB 2001 en de beide regelingen voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen in de Wet IB 2001.

	AB-regime in IB 1964	AB-regime in IB 2001	Ter beschik- king aan AB-vennoot- schap	Ter beschikking aan IB-ondernemer c.a.
Belastingplichtige	J	J	J	n.v.t. ¹
Partner (w.o. echtgenoot)	J	J	J	J
Duurzaam gescheiden levende echtgenoot	J	J	J	N
Bloed- en aanverwanten in de rechte lijn	J	J	J	J
Samenwonenden (duurzame gezamenlijke huishouding)	J	N	N	N

¹ Voor ondernemers geldt het leerstuk van de vermogensetikettering. De regeling van art. 3.91 dient er mede toe te voorkomen dat de werking van het leerstuk van de vermogensetikettering wordt omzeild door bedrijfsmiddelen ter beschikking te laten stellen door personen die met de ondernemer verbonden zijn.

Uit dit schema blijkt dat de familiegroep bestaat uit de belastingplichtige zelf, zijn partner en de bloed- en aanverwanten in de rechte lijn van belastingplichtige of zijn partner. Bijzonderheid is dat in de regeling voor de terbeschikkingstelling van overige vermogensbestanddelen door een

AB-houder ook de duurzaam van de belastingplichtige gescheiden levende echtgenoot in de beoordeling wordt betrokken. Dit hangt samen met het feit dat ook in het AB-regime zelf de duurzaam gescheiden levende echtgenoot meetelt. Voorts bestaat een verschil tussen het AB-regime in de Wet IB 1964 en de overige hiervoor genoemde regelingen op het punt van ongehuwd samenwonenden. Beide punten worden in paragraaf 3.6.4 hierna afzonderlijk behandeld.

3.6.2 Formeel of materieel criterium?

De in de wet gehanteerde omschrijving van een groep van personen rondom de belastingplichtige beoogt een afbakening te geven van de personen die kunnen worden beschouwd als met de belastingplichtige verbonden personen waarvan kan worden verwacht dat zij behoren tot een samenwerkende groep. Deze afbakening is gebaseerd op een formeel criterium; er wordt getoetst aan objectieve criteria zoals de huwelijks- of familieband of de keuze voor de behandeling als partner. Dit formele criterium is gekozen omdat de materiële toetsing van een samenwerkende groep in de praktijk vrijwel niet mogelijk is, zeker niet indien daarbij subjectieve elementen aan de orde zouden komen die door belastingplichtigen als uiterst vervelend worden ervaren, zoals het «tandenborstels tellen». Een regeling met uitsluitend een dergelijke invalshoek lijkt daarom een onbegaanbare weg.

De keuze voor een formeel criterium brengt echter een spanning met zich. Aan de ene kant is immers niet in alle gevallen waarin wordt voldaan aan het formele familie criterium sprake van echte samenwerkende groep. Daarbij geldt dat naarmate de groep groter is, de kans op een dergelijke «mismatch» toeneemt. Aan de andere kant kan het ook voorkomen dat materieel sprake is van een samenwerkende groep terwijl door de werking van de formele definitie de regeling niet van toepassing is.

De kritiek tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 betrof met name gevallen waarin sprake was van terbeschikkingstelling aan familieleden (bijvoorbeeld een geldlening van vader aan zoon). Het ging daarbij om gevallen waarin werd gesteld dat op de grenzen van de definitie van de familie groep in redelijkheid geen sprake zou kunnen zijn van een samenwerkende groep waarvan het handelen gericht zou zijn op het frustreren van de beoogde werking van het wettelijk systeem. De kritiek zag voorts op mogelijke belemmeringen van bedrijfsopvolgingen in het MKB. Ook gefaciliteerde Agaathleningen tussen ouders en kinderen worden door de regeling onmogelijk gemaakt. Voorts bestond weerstand tegen de ongelijke behandeling ten opzichte van gewone beleggers en tegen het feit dat sprake was van een progressieve vermogenswinstbelasting.

3.6.3 Mogelijke varianten bij een wijziging van de definitie

- A. Een beperkte familie groep
- B. Idem maar in combinatie met een uitbreiding tot samenwerkende groep in overige gevallen
- C. Beperking tot (familie van) aandeelhouders of ondernemers met een doorslaggevend belang
- D. Combinaties van bovenstaande varianten

Variant A, grosso modo een gezinsbenadering, lijkt het meest op het «huishouden-criterium» dat in het oorspronkelijke wetsvoorstel was opgenomen. Variant B bevat naast de beperking een uitbreiding die de mogelijkheid opent ook buiten de formele definitie een samenwerkende groep te constateren. Een soort vangnet dus. Variant C is de vorm waarin de regeling het kleinste toepassingsbereik zou hebben.

Naar de aard der zaak bestaat in al deze gevallen een onderscheid tussen de regeling voor de terbeschikkingstelling aan een IB-ondernemer of iemand die een werkzaamheid uitoefent en het geval van een AB-vennootschap. Bij de terbeschikkingstelling aan een IB-ondernemer is de belastingplichtige/ondernemer zelf uiteraard niet in beeld. Bij de terbeschikkingstelling aan een AB-vennootschap gaat het in de meeste gevallen juist wel om de aanmerkelijkbelanghouder zelf. In het navolgende wordt primair uitgegaan van de AB-gevallen. Waar nodig wordt afzonderlijk aandacht besteed aan de terbeschikkingstelling aan IB-ondernemers en resultaatgenieters.

Bij een beperking van de reikwijdte van de regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen zijn diverse benaderingen denkbaar. Als startpunt zouden de echte aandeelhouders genomen kunnen worden. De vraag die dan opkomt is welke aandeelhouders wel en welke aandeelhouders niet zouden moeten worden meegenomen (en op basis van welke criteria een dergelijk onderscheid zou moeten worden aangebracht). Vervolgvraag is dan wat te doen met niet-aandeelhouders die andersoortige belangen in (en/of invloed op) een vennootschap hebben. In het ab-regime zelf zijn deze vragen inmiddels van een antwoord voorzien. Voor de aandeelhouders geldt een kwantitatieve toets (van in beginsel tenminste 5% van de aandelen) terwijl bepaalde nader omschreven andere belangen in de vennootschap ook meetellen. Van belang daarbij is voorts dat – ondanks het subjectieve (primair individuele) karakter van de inkomstenbelasting – niet alleen naar de aandeelhouder zelf wordt gekeken, maar ook naar personen in zijn omgeving (binnen de familiegroep) die betrokken zijn bij de vennootschap. Dit kader is richtinggevend geweest bij de uitwerking van de regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen. De reikwijdte van deze regeling wordt zodoende bepaald door een drietal met elkaar samenhangende factoren, te weten het aandeelhouderschap (met een kwantitatieve invulling), het hebben van een ander relevant belang bij een vennootschap en (het behoren tot) de familiegroep. Indien de regeling voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen te ruim wordt geacht, zijn er derhalve drie aangrijpingspunten om iets te doen (door de 5%-eis te wijzigen in een hoger percentage en/of door andersoortige belangen niet (allemaal) meer mee te tellen en/of door de omvang van de familiegroep te beperken. Wat betreft laatstgenoemde invalshoek zou kunnen worden geopteerd voor een getrapte benadering, waarbij als eerste stap wordt uitgegaan van een familiegroep met een zeer beperkte omvang (waarbinnen een min of meer directe toerekening of transparantie wordt gehanteerd). Daarbovenop zou als tweede, aanvullende stap buiten die familiegroep met behulp van zwaardere zakelijkheidscriteria bezien kunnen worden of de regeling ook voor andere personen van toepassing zou moeten zijn.

3.6.3.1 Ad A. Beperkte familiegroep

Wat betreft het beperken van de familiegroep zou kunnen gedacht aan een beperking tot de belastingplichtige en zijn partner. Dit is echter een nogal vergaande stap omdat dit de reikwijdte van de regeling fors zou beperken. Tegen die achtergrond zou ook kunnen worden overwogen eventuele familieleden voorzover deze economisch van hem / hen afhankelijk zijn (of geacht kunnen worden te zijn) tot de familiegroep te rekenen. In de praktijk betreft het vooral de eventuele kinderen. Wat betreft de invulling van het begrip economische afhankelijkheid zijn weer verschillende invalshoeken denkbaar:

- minderjarigheid;
- een andere leeftijdsgrens (bijvoorbeeld 27 jaar);
- thuiswonend;
- uitwonend maar in bepaalde mate onderhouden door belastingplich-

tige, waarbij ook aanwezigheid van een vaste partner met een onderhoudsverplichting (huwelijk, samenlevingscontract o.i.d) een rol kan spelen.

In alle gevallen geldt dat het opnemen van een criterium waarmee invulling wordt gegeven aan de economische onzelfstandigheid van het familielid leidt tot fricties op het moment dat niet meer of weer wel wordt voldaan aan deze criteria. Wij herinneren eraan dat in het oorspronkelijke wetsvoorstel in art. 3.4.1.2 (thans art. 3.91) werd uitgegaan van een vergelijkbaar huishoudencriterium. Dit leidde van verschillende zijden tot kritiek. Deze kritiek hield in dat afrekenmomenten zouden ontstaan indien de huishoudensrelatie zou worden beëindigd of dat fiscale claims ontstaan op het moment dat een huishoudensrelatie ontstaat. Destijds is onder andere het voorbeeld opgevoerd van de vader die een onroerende zaak verhuurt aan de onderneming van een thuiswonend kind. Deze vader zou moeten afrekenen op het moment dat het kind zelfstandig gaat wonen. Omgekeerd zou een fiscale claim ontstaan indien een kind – bijvoorbeeld na het beëindigen van een relatie – weer tot het huishouden gaat behoren¹. Ook een leeftijdscriterium kent dergelijke schokeffecten. Indien wordt gekozen voor een dergelijk criterium dient rekening te worden gehouden met kritiek op deze schokeffecten. Eventueel zou een faciliteit kunnen worden overwogen voor dergelijke gevallen waarin de afrekenverplichting niet gepaard gaat met een liquiditeitsstroom. Mogelijke faciliteiten zijn uitgewerkt in paragraaf 3 hierna.

Bij een keuze tussen de verschillende hiervóór genoemde mogelijke invalshoeken, lijkt het criterium van de minderjarigheid het meest eenvoudig en het best aan te sluiten bij de wens het toepassingsbereik van de regeling beperkt te houden.

3.6.3.2 Ad B. Beperkte familiegroep in samenhang met uitbreiding tot overige gevallen van een samenwerkende groep

Zoals hiervóór reeds is opgemerkt, leidt de definitie van de familiegroep zoals deze thans in de wet is opgenomen, ertoe dat in sommige gevallen weliswaar materieel sprake is van een samenwerkende groep doch de regelingen voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen hierop niet van toepassing zijn omdat niet wordt voldaan aan het formele, wettelijke criterium. Een voorbeeld hiervan zijn bijvoorbeeld samenwerkende broers. Een mogelijkheid zou zijn naast de reeds beschreven beperking van de familiegroep anderzijds een uitbreiding op te nemen waarbij een materieel criterium wordt gehanteerd. Dit zou de ruimte bieden om in in het oog springende gevallen van samenwerking de regeling toch toe te passen². Een dergelijke benadering zou kunnen worden vormgegeven door de regelingen voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen in beginsel alleen van toepassing te laten zijn op een beperkte familiegroep en daarnaast te regelen dat de inspecteur aannemelijk kan maken dat sprake is van verbondenheid in gevallen waarin op grond van de hoofdregel (de familiegroep) geen sprake is van een dergelijke gelieerdheid.

Uiteraard zou een eventuele uitbreiding beperkt dienen te blijven tot gevallen waarin sprake is van onwenselijke situaties. Normale situaties zoals leningen van ouders aan kinderen, of het verhuren van bedrijfspanden door een vader aan (de BV van) zijn zoon in het kader van bedrijfsopvolging zouden niet onder de regeling vallen. Het is bijvoorbeeld niet ongebruikelijk dat in het kader van een bedrijfsopvolging de onroerende zaken die in het bedrijf worden gebruikt niet gelijk aan de opvolger worden overgedragen maar nog enige tijd door de overdragende partij worden verhuurd aan de opvolger.

¹ In een dergelijk geval betreft het uiteraard alleen de claim op de toekomstige waardeontwikkeling.

² Hierbij kan worden gedacht aan turbovorderingen die worden verstrekt buiten de grenzen van de wettelijk omschreven familiegroep (bijvoorbeeld tussen ongehuwd samenwonenden die niet kiezen voor een behandeling als partner, kruislingse terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen of het voorbeeld van een contraverzekering die door erfgenamen (bijv. meerderjarige kinderen) van de grootaandeelhouder wordt afgesloten ter voorkoming van belastingheffing wegens fictieve verkrijgingen in de zin van art. 13a SW).

Deze gedachtengang heeft geleid tot een uitwerking waarbij de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV of aan (de BV van) een verbonden ondernemer in beginsel alleen van toepassing is binnen een zeer beperkte kring. Alleen indien de terbeschikkingstelling kennelijk op gericht is op het behalen van onwenselijke fiscale voordelen, is de regeling voor de terbeschikkingstelling van toepassing menen wij het toepassingsbereik van de regeling zodanig te beperken dat deze alleen nog geldt voor die gevallen waarin dat – gezien de uitgangspunten – ook nodig is. In de artikelsgewijze toelichting gaan wij nader in op deze materie.

3.6.3.3 Ad C. Beperking tot gevallen waarin sprake is van een doorslaggevend belang

Aanmerkelijkbelanghouders en met hen verbonden personen
Een andere benadering zou zijn de familiegroepomschrijving zoals deze thans bestaat in beginsel ongewijzigd te laten bestaan, doch het toepassingsbereik van de regelingen aanzienlijk te beperken tot gevallen waarin sprake is van een aandeelhouder die alleen of samen met de leden van de familiegroep een belang heeft dat van zodanige omvang is dat sprake is van doorslaggevende zeggenschap. Hoe groot dit belang moet zijn, is een vervolgvraag. In de sfeer van de terbeschikkingstelling aan AB-vennootschappen laten zich verschillende benaderingen denken. Voorbeelden zijn:

- een belang van ten minste 50%. Hierdoor zouden alleen meerderheidsaandeelhouders in beeld komen;
- een belang van 33% (al dan niet tezamen met de groep van verbonden personen. Hierbij wordt als het ware aangesloten bij de benadering in art. 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 of art. 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer);
- een belang van 25%.

De afbakening is in alle gevallen arbitrair. In alle gevallen komen vragen op over het gezamenlijk beoordelen van een groep samenwerkende aandeelhouders, de betekenis van prioriteitsaandelen, preferente aandelen en andere soort aandelen en een eventueel stemrecht criterium. Met andere woorden: een hoge drempel kan eenvoudig worden omzeild door versnippering van de aandelen over de leden van een samenwerkende groep of door het plaatsen van preferente aandelen bij een financiële instelling en dat lokt als vanzelf reacties van de wetgever uit. Daarmee zouden wij een ontwikkeling ingaan die identiek is aan de ontwikkelingen in het AB-regime die per 1/1/1997 hebben geleid tot een volledige herziening van dat regime¹.

Het effect van een maatregel als hiervóór beschreven, is dat de regeling blijft bestaan maar alleen van toepassing is op echte grootaandeelhouders. Hoewel de regeling daardoor niet meer van toepassing zal zijn in de meest schrijnende gevallen, zullen andere belangrijke bezwaren die tegen de regelingen zijn geuit (bijv. belemmering bedrijfsopvolging in de familiesfeer) hierdoor niet worden weggenomen.

Ten slotte is nog van belang op te merken dat een criterium dat uitgaat van een hoger belang voor kleine AB-houders als het ware een optioneel stelsel creëert. Indien bijvoorbeeld zou worden uitgegaan van een eis van 33 1/3% zou een belastingplichtige met een belang van 20% die wel onder de regeling wil vallen, ervoor kunnen kiezen zijn belang onder te brengen in een personal holding. Alsdan ontstaat een 100%-belang waardoor zij alsnog onder de regeling vallen. Dit effect is één van de argumenten geweest waarom met ingang van 1 januari 1997 is gekozen voor een 5%-criterium in het AB-regime.

¹ Te denken valt aan de verwateringsproblematiek die medio tachtiger jaren van de 20e eeuw is begonnen en – na de verloren fraud legis-procedures – de introductie van een niet-succesvolle beperkte soortbenadering in het AB-regime begin 1991.

Doorslaggevend belang bij ter beschikkingstelling aan IB-ondernemers en samenwerkingsverbanden

In de sfeer van de terbeschikkingstelling aan IB-ondernemers (of personen die resultaat van een werkzaamheid behalen) zal een kwantitatieve benadering anders vorm gegeven dienen te worden. Dit is alleen van belang voor situaties waarin sprake is van terbeschikkingstelling aan een samenwerkingsverband waarvan de met de belastingplichtige verbonden persoon deel uitmaakt. Bij terbeschikkingstelling aan een éénmanszaak is immers automatisch sprake van een doorslaggevend belang.

De ratio van de hiervóór bedoelde beperking tot doorslaggevende belangen brengt met zich dat de regeling alleen van toepassing zou moeten zijn indien vermogensbestanddelen ter beschikking worden gesteld aan een samenwerkingsverband waarin de met de belastingplichtige verbonden persoon een doorslaggevend belang heeft. De al of niet doorslaggevendheid van het belang in een samenwerkingsverband kan echter van zoveel verschillende factoren afhankelijk zijn dat aansluiting bij de zeggenschap, de winstverdeling of het relatieve aandeel in het vermogen van het samenwerkingsverband geen bruikbaar criterium oplevert. Wellicht zou e.e.a. wel kunnen worden geregeld door aan te sluiten bij de vraag in hoeverre de kosten van de terbeschikkingstelling drukken op het deel van het resultaat (en eventueel vermogen) dat aan de met de belastingplichtige verbonden persoon toekomt. De achterliggende gedachte is dan dat niet te verwachten valt dat derden bereid zullen zijn een onzakelijke gebruiksvergoeding te betalen noch akkoord zullen gaan met de verschaffing van vreemd vermogen in plaats van eigen vermogen. In het geval slechts een beperkt deel van de kosten van de terbeschikkingstelling op de met de belastingplichtige verbonden persoon drukt, lijkt de situatie meer op verhuur c.a. aan derden. Een dergelijk criterium zal dan echter ook dienen te worden ingebouwd in art. 3.92 aangezien ook daar is geregeld dat terbeschikkingstelling aan een samenwerkingsverband waarvan de AB-vennootschap deel uitmaakt, wordt gelijkgesteld met terbeschikkingstelling aan die vennootschap. Eén en ander geeft aan dat een één-op-één-koppeling in de benadering van de groep van verbonden personen in beide categorieën niet mogelijk is. Ondanks het andere criterium zijn de hiervóór getrokken conclusies ten aanzien van AB-houders ook van toepassing op de terbeschikkingstelling aan IB-ondernemers.

3.6.3.4. Ad D. Combinaties van varianten

Uiteraard zijn ook combinaties van de hiervóór beschreven varianten denkbaar. Zo zou het mogelijk zijn de familiegroep te beperken op de wijze als beschreven in onderdeel A en tegelijkertijd de regeling alleen te laten werken bij belastingplichtigen die – al dan niet tezamen met een nader te omschrijven samenwerkende groep – een doorslaggevend belang hebben in de vennootschap. Hierdoor werkt de regeling alleen voor belastingplichtigen die een zodanige zeggenschap in de vennootschap kunnen uitoefenen dat zij in staat zijn te beslissen over de allocatie van in de onderneming van de vennootschap gebruikte vermogensbestanddelen en de hoogte van de ten laste van de onderneming komende vergoeding.

Een benadering als hiervóór omschreven leunt zwaar op het antimisbruik-karakter van de regeling. Een dergelijke beperkte invulling heeft ook nadelen. In de eerste plaats zal moeten worden geaccepteerd dat buiten de beperkte familiegroep eerder opzetjes kunnen ontstaan. In de meest pregnante gevallen zou daartegen dan weer kunnen worden opgetreden met behulp van de materiële benadering van het begrip samenwerkende groep (zie paragraaf 3.6.3.2 hiervóór). Voorts verdwijnt de analogie met de behandeling van de IB-ondernemer voor een belangrijk deel uit beeld.

3.6.4. Overige fricties in de familiegroep

3.6.4.1 Duurzaam gescheiden levende echtgenoot

Van diverse zijden zijn bezwaren geuit tegen het feit dat op grond van de huidige wettekst de duurzaam gescheiden levende echtgenoot mede tot de familiegroep behoort in het aanmerkelijkbelangregime in de regeling voor de terbeschikkingstelling aan aanmerkelijkbelangvennootschappen. Het betreft overigens een ongewijzigde voortzetting van het formele begrip echtgenoot van het aanmerkelijkbelangregime in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Kennelijk is de op zich redelijke kritiek ontstaan doordat de huidige wettekst deze formele benadering duidelijker tot uitdrukking brengt. Wij stellen elders in dit wetsvoorstel een wijziging van het aanmerkelijkbelangregime voor waardoor ook in de sfeer van de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen de koppeling met de duurzaam gescheiden levende echtgenoot kan vervallen.

3.6.4.2. Ongehuwd samenwonenden

Van diverse zijden is gewezen op het feit dat de keuzeregeling voor ongehuwd samenwonenden soms onredelijke voordelen oplevert in vergelijking tot gehuwden. In het AB-regime in de Wet IB 1964 geldt een verplichte gelijkstelling voor ongehuwd samenwonenden die aan bepaalde criteria (> 6 maanden gezamenlijke huishouding en inschrijving bevolkingsregister) voldoen. De keuzeregeling opent de mogelijkheid voor turboconstructies en voor het ontgaan van de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen. Mede ter versterking van het evenwicht in de behandeling van gehuwden lijkt het wenselijk te kiezen voor een wijziging die eruit bestaat ongehuwd samenwonenden die ervoor zouden kunnen kiezen te worden behandeld als partner of die op andere wijze blijf geven van een vervlechting van hun economische belangen eveneens als partner te behandelen. Wat betreft de laatste vorm kan worden gedacht aan gevallen waarin sprake is van een notariële samenlevingsovereenkomst, een aanmelding bij een uitvoerder van de pensioenregeling van (één van) beide partners of de hoofdelijke aansprakelijkheid voor een schuld voor een gezamenlijke eigen woning. Deze lijn kan bij de op een later tijdstip door te voeren harmonisering van de verschillende omschrijvingen van samenlevingsvormen als uitgangspunt dienen.

3.6.5 Conclusies ten aanzien van het beperken van de familiegroep

Een scherpere afbakening van de familiegroep leidt ertoe dat de regelingen alleen van toepassing zijn in gevallen waarin de familiebanden veel hechter (geacht kunnen worden te) zijn. De meest voor de hand liggende oplossing lijkt variant B. Daarbij kiezen wij voor een getrapte invulling waarbij de regeling in alle gevallen geldt voor terbeschikkingstellingen door partners of hun minderjarige kinderen. Daarnaast werkt de regeling ook voor de ruimere groep van bloed- en aanverwanten in de rechte lijn maar dan alleen indien sprake is van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling.

De verschillen ten opzichte van de Wet inkomstenbelasting 2001 zoals deze in het Staatsblad is geplaatst, kunnen schematisch als volgt worden weergegeven:

	Wet IB 2001			Wet IB 2001 na verwerking voorgestelde wijzigingen		
	AB-regime in IB 2001	Ter beschikking aan AB-vennootschap	Ter beschikking aan IB-ondernemer c.a.	AB-regime in IB 2001	Ter beschikking aan AB-vennootschap	Ter beschikking aan IB-ondernemer c.a.
Belastingplichtige Partner (w.o. echtgenoot)	J	J	n.v.t. ¹	J	J	n.v.t.
Duurzaam gescheiden levende echtgenoot	J	J	N	N	N	N
Bloed- en aanverwanten in de rechte lijn	J	J	J	J	N ²	N ³
Samenwonenden (duurzame gezamenlijke huishouding)	N	N	N	N	J	J

¹ Voor ondernemers geldt het leerstuk van de vermogensetikettering. De regeling van art. 3.91 dient er mede toe te voorkomen dat de werking van het leerstuk van de vermogensetikettering wordt omzeild door bedrijfsmiddelen ter beschikking te laten stellen door personen die met de ondernemer verbonden zijn.

² Tenzij sprake is van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling.

³ Idem.

Voordelen van een beperkte familiegroep:

- belangrijkste kritiek op regelingen wordt weggenomen;
- formulering samenwerkende groep sluit meer aan bij maatschappelijke beleving familierelatie;
- minder uitvoeringslasten;
- discussie omtrent vermeende belemmering bedrijfsopvolging wordt beëindigd;
- problematiek uitsluiting Agaathleningen tussen ouders en kinderen is verholpen;
- voor een dergelijke beperkte formulering lijkt meer draagvlak te bestaan;

Nadelen

- door het strakker trekken van de grenzen kunnen opzetjes ontstaan waarbij personen betrokken zijn die net buiten die grens vallen. Dit is het logische gevolg bij het verstrakken van om het even welke grens. Om ongewenste situaties te vermijden, dient daartoe een uitbreiding te worden opgenomen die alleen werkt in gevallen waarin zonder de uitbreiding ongewenste effecten zouden optreden. Dit resulteert in extra uitvoeringslast die echter met behulp van nadere regelgeving zou kunnen worden beperkt.

3.7 Overige opties voor aanpassingen van de regelingen inzake de terbeschikkingstelling

Zoals hiervóór reeds opgemerkt, zijn ook andere opties denkbaar voor het aanpassen van de regelingen inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen vennootschap of aan (de vennootschap van) een verbonden ondernemer. Ook deze opties zijn onderzocht. Het betreft een onderscheid tussen inkomsten en vermogenswinsten, hetzij in de grondslag, hetzij in de toepassing van het tarief dan wel een verzachting in gevallen waarin sprake is van een verplichte realisatie van vermogenswinsten terwijl geen liquiditeiten vrijkomen.

3.7.1 Wijziging in de grondslag van de heffing; onderscheid tussen inkomsten en vermogenswinsten

Met de hiervóór beschreven alternatieven worden niet alle bezwaren tegen de regelingen voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen weggenomen. Met name de weerstand tegen de progressieve heffing over vermogenswinsten blijft immers bestaan. Van diverse

zijden is gepleit voor een vormgeving van de maatregelen in die zin dat alleen de vruchten worden belast in box I maar de vermogenswinsten niet. Tijdens de Tweede-Kamerbehandeling is op verzoek van de VVD-fractie reeds een overzicht gegeven van de denkbare methoden om dit te bereiken¹. Dit overzicht bevatte overigens ook een variant die was gebaseerd op de hierna behandelde mogelijkheid van een bijzonder tarief voor vermogenswinsten.

In dit overzicht is aangegeven dat deze varianten zijn gewogen en te licht bevonden. Een meer uitgebreide beschrijving van de voor- en nadelen van deze varianten is als bijlage I bij deze notitie opgenomen. In het algemeen geldt dat deze varianten niet bruikbaar zijn omdat:

- een dergelijke benadering uitgaat van een onderscheid tussen bron en vruchten terwijl de wetgever nooit in staat is gebleken een adequaat criterium te ontwikkelen voor een dergelijk onderscheid. Sterker, de vermogensrendementsheffing is het antwoord op dit probleem;
- e.e.a. zou leiden tot complexe regelgeving;
- het buiten aanmerking laten van boekwinsten ertoe kan leiden dat een deel van het rendement structureel onbelast blijft. Hierbij kan met name worden aan onroerende zaken. Voor iedere verhuurder van onroerende zaken geldt dat de verwachte waardeinstijging (o.a. de inflatiecomponent) onderdeel uitmaakt van zijn rendementsverwachting. Het niet belasten van deze component zou een onevenwichtigheid veroorzaken in vergelijking tot andere vermogensbestanddelen waarin de inflatievergoeding onderdeel uitmaakt van de gebruiksvergoeding. Daarbij is ook van belang dat aftrekbaarheid van afschrijvingen zonder heffing over vermogenswinsten in beginsel een structurele onevenwichtigheid is;
- de parallel tussen de behandeling van directe ondernemers en ondernemers die gebruik maken van de rechtsvorm van een BV ongedaan wordt gemaakt;
- het systeem een prikkel kan bevatten om bepaalde kosten voor rekening van de vennootschap te laten komen, zeker als deze kunnen leiden tot onbelaste waardeinstijgingen bij de aandeelhouder / verhuurder;
- voor sommige vormen toch een heffing over vermogenswinsten nodig is. Bijvoorbeeld voor turbovorderingen.

De afweging dat de hiervoor omschreven alternatieven niet bruikbaar zijn, is thans niet anders dan ten tijde van de Tweede-Kamerbehandeling.

3.7.2 Wijzigingen in het tarief

Tijdens de Eerste-Kamerbehandeling van de Wet IB 2001 is van enkele zijden – bijvoorbeeld de NOB en de Eerste-Kamerfractie van het CDA – een voorkeur uitgesproken voor een systeem waarin op vermogenswinsten ter zake van ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen een lage heffing zou plaatsvinden (bijv. 25%) terwijl op de overige inkomsten een progressieve druk zou komen te rusten. Een voorbeeld van deze benadering is dat op huren e.d. een progressieve heffing drukt terwijl op eventuele vermogenswinsten een lage proportionele heffing komt te rusten. Dit is één van in totaal zes varianten die de Nota naar aanleiding van het nader verslag in de Tweede Kamer zijn geopperd. Voor deze variant is destijds niet gekozen. Daarvoor waren een aantal redenen:

- de Wet IB 2001 kent geen bijzondere tarieven in box I. Introductie van een bijzonder tarief – bijvoorbeeld voor een terbeschikkingstelling aan familieleden / ondernemers – zou ertoe kunnen leiden dat op meer terreinen faciliteiten in de vorm van een bijzonder tarief zou dienen te worden verleend;
- het onderscheid tussen «gewone» vermogenswinsten en vermogenswinsten met een inkomstenkarakter is niet altijd eenvoudig te maken.

¹ Nota naar aanleiding van het nader verslag, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 103–106.

Deze variant zou ook zo kunnen worden vormgegeven dat wat betreft aanmerkelijkbelanghouders in box II met een gesplitst tarief zou kunnen worden gewerkt. Dit laat overigens onverlet dat – vanuit een oogpunt van gelijke behandeling – voor ondernemers en degenen die belastbaar resultaat uit een werkzaamheid genieten in verband met de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan een ondernemer of aan een freelancer, een bijzonder tarief zou dienen te worden geïntroduceerd. Een maatregel gebaseerd op een verschil in tarief lijkt, mede gezien de overige bezwaren wat betreft het onderscheid tussen inkomsten en vermogenswinsten, dan ook niet de aangewezen weg.

3.7.3 Aanvullende maatregelen; faciliteiten voor gevallen waarin geen liquiditeiten vrijkomen?

Eén van de kenmerken van de regeling die als een knelpunt worden ervaren, is dat in verschillende situaties een afrekenverplichting kan ontstaan zonder dat sprake is van een handeling (bijvoorbeeld verkoop van het vermogensbestanddeel) waarbij liquiditeiten vrijkomen waaruit de verschuldigde belasting kan worden voldaan. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 zijn diverse voorbeelden van dergelijke situaties ter sprake geweest. Bekende voorbeelden zijn:

- beëindiging van de verhuur van een pand aan de eigen BV gevolgd door verhuur aan een derde;
- verkoop van de aandelen van de BV waaraan een pand wordt verhuurd terwijl de verhuur ongewijzigd wordt voortgezet.

In dergelijke situaties eindigt de terbeschikkingstelling. De overgang van het vermogensbestanddeel naar box III leidt tot verplichte afrekening over de ter gelegenheid van die overgang geconstateerde meerwaarden (minderwaarden worden uiteraard niet als probleem ervaren). Aangezien in dit soort situaties geen liquiditeiten vrijkomen, kan de betaling van de verschuldigde belasting bezwaarlijk zijn. Overigens bestaan deze gevolgen sinds jaar en dag voor IB-ondernemers die activa die tot hun ondernemingsvermogen behoren, overbrengen naar hun privé-vermogen. Van belang is voorts dat een keuze voor een criterium dat aansluitend bij de minderjarigheid van kinderen leidt tot een afrekenmoment bij het bereiken van de meerderjarigheid.

Een faciliteit op dit punt zou een deel van de kritiek wegnemen. Theoretisch bestaan twee mogelijke methodes om het hiervóór gesignaleerde bezwaar weg te nemen.

1) een doorschuifregeling in de heffings sfeer

Een dergelijke regeling zou erop neer komen dat belastingplichtigen de keuze wordt geboden tussen afrekening of behoud van het regime in afwachting van het moment waarop het vermogensbestanddeel wordt verkocht. Dit zou er echter toe kunnen leiden dat ongewenste effecten optreden. Eén daarvan is dat een volledig optioneel stelsel ontstaat waarin ondernemers kunnen kiezen of zij met hun overige vermogen onder box III willen vallen of onder een vermogenswinstbelasting in box I. Dit zou leiden tot arbitrageprocessen en voortdurende geschillen rondom waarderingskwesaties van structureel verliesgevende activiteiten die in de regeling worden gebracht door ze eerst vorm te geven als een terbeschikkingstelling aan de eigen BV en vervolgens de terbeschikkingstelling te beëindigen maar wel te kiezen voor behoud van het regime.

2) een maatregel in de invorderings sfeer

De andere mogelijkheid zou zijn eventuele vermogenswinsten die ontstaan bij een hiervóór beschreven sfeerovergang wel in de heffing te betrekken, maar het liquiditeitsprobleem te verzachten door een maat-

regel in de invorderings sfeer. Hierbij kan worden gedacht aan een conserverende aanslag die niet wordt ingevorderd zolang het vermogensbestanddeel niet te gelde is gemaakt. Complicerende factor bij een dergelijke maatregel is echter dat bewaakt moet worden of de liquiditeiten al vrij gekomen zijn. Daarbij is idealiter ook een tamelijk economisch georiënteerde benadering nodig van de vraag of het vermogensbestanddeel te gelde is gemaakt. Dit is zowel qua regelgeving als wat betreft de uitvoering niet eenvoudig. Ook kan worden gedacht aan een regeling die voorziet in de gespreide betaling van de verschuldigde belasting. Zo zou kunnen worden aangesloten bij de maatregel in het Ondernemerspakket voor de overheveling naar privé van bedrijfs-woningen. Een gespreide betalingsmogelijkheid is de meest eenvoudige manier om een tegemoet te komen aan de hiervóór genoemde bezwaren. Nadeel van iedere tegemoetkoming op het terrein van de liquiditeitsproblemen is wel dat een dergelijke maatregel goed zal dienen te worden afgebakend ten opzichte van andere gevallen buiten de sfeer van de terbeschikkingstelling. Dat lijkt gezien de diversiteit in de mogelijke situaties niet goed mogelijk. Door de wijzigingen in de sfeer van de familiegroep neemt de omvang van de problematiek echter reeds in belangrijke mate af. Ik zie thans geen aanleiding dergelijke maatregelen voor te stellen.

3.7.4 Tussenconclusie ten aanzien van de overige opties

De hiervóór opgenomen analyse van de overige mogelijkheden leidt tot de conclusie dat deze opties minder gunstig lijken voor het bereiken van een aanpassing in de regeling dan de reeds eerder besproken mogelijke aanpassing van de familiegroep die, zoals reeds opgemerkt, tot een aanzienlijke verfijning en verbetering van de regeling leidt.

3.8 Samenvatting conclusies ten aanzien van de verschillende opties

De uitgebreide behandeling van de problematiek noopt tot een samenvattende conclusie.

In de eerste plaats kan nogmaals worden opgemerkt dat naar mijn oordeel een regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen BV of aan (de BV van) een verbonden ondernemer binnen de systematiek van de Wet IB 2001 niet kan worden gemist. Dit zo zijnde, komt in de tweede plaats aan de orde of de bestaande regeling alsnog anders kan worden vormgegeven op een zodanige wijze dat wordt tegemoetgekomen aan de wezenlijke kritiek die op de bestaande regeling is geuit. Wij concluderen dat van de verschillende opties die zijn onderzocht, een aanpassing van de wettelijke omschrijving van de groep van verbonden personen het meeste perspectief biedt op een versoepeling van de regelingen met behoud van de uitgangspunten (vergroting transparantie en voorkoming ongewenste arbitrage). Voor deze vormgeving zijn verschillende alternatieven denkbaar. Wij hebben gekozen voor een inperking van de omschrijving van de groep van verbonden personen tot de belastingplichtige, zijn of haar partner en hun minderjarige kinderen. In uitzonderingsgevallen wordt deze groep uitgebreid tot de bloeden aanverwanten van deze beperkte groep om oneigenlijk gebruik tegen te gaan. Andere varianten die zijn gebaseerd op het onderscheid tussen inkomsten en vermogensmutaties (m.a.w. een voortzetting van de in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gehanteerde bron- en vruchtenbenadering) zijn naar ons oordeel niet goed bruikbaar voor een gewijzigde invulling van een regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen vennootschap of (de vennootschap van) een verbonden ondernemer. Ook in de sfeer van het tarief is een dergelijke benadering naar ons oordeel niet te operationaliseren. Onder andere omdat daarmee de transparantiegedachte niet langer kan worden inge-

vuld en omdat de formulering van een adequaat inkomstenbegrip niet goed mogelijk blijkt. In het verlengde van een wijziging in de omschrijving van de groep van verbonden personen, zou kunnen worden overwogen een beperkte faciliteit in te voeren die voorziet in een verzachting van de gevolgen van een verplichte afrekening op een moment dat geen sprake is van het vrijkomen van liquiditeiten. Aangezien het bereik van de regeling voor de terbeschikkingstelling reeds aanzienlijk is ingeperkt, zien wij geen aanleiding op dit punt aanvullende maatregelen voor te stellen.

Volledigheidshalve brengen wij in herinnering dat in het wetsvoorstel Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001 ook andere maatregelen zijn opgenomen die voor aanmerkelijkbelanghouders van belang zijn. Zo zal een faciliteit worden voorgesteld die het mogelijk maakt na het beëindigen van een aanmerkelijkbelangpositie resterend aanmerkelijkbelangverlies op tax-creditbasis te verrekenen met de belasting over inkomen uit werk en woning (box I). Deze faciliteit is ruimer opgezet dan de éénmaal per leven-faciliteit die op grond van een toezegging tijdens de Eerste-Kamerbehandeling zou worden bestudeerd. Daarnaast worden maatregelen voorgesteld die ongewenste belastingarbitrage tussen box II en box III door gebruikmaking van fiscale beleggingsinstelling dienen tegen te gaan.

Met de hiervoor voorgestelde maatregelen, ontstaat al met al een naar ons oordeel evenwichtig pakket van maatregelen dat weliswaar niet alle kritiek op de in de Wet IB 2001 opgenomen regelingen voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen en de beperkte verliesverrekeningsmogelijkheden weg kan nemen, maar een groot deel van de gesignaleerde knelpunten wegneemt.

4. Europeesrechtelijke aspecten

In het onderhavige wetsvoorstel is één Europeesrechtelijk aspect aan de orde. De bijzondere verhoging van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting voor niet-inwoners corrigeert de negatieve inkomenseffecten voor grensarbeiders die het onbedoelde gevolg waren van de wet IB 2001, en geeft daarnaast uitvoering aan de conclusies die uit het arrest Zurstrassen (zaak C-87/99, arrest van 16 mei 2000, nog niet gepubliceerd) getrokken kunnen worden voor de Nederlandse wetgeving.

5. Budgettaire paragraaf

De budgettaire effecten van de voorgestelde maatregelen zijn reeds verwerkt in het budgettaire beeld van het belastingplan 2001. Het budgettaire effect van de afzonderlijke maatregelen in de Veegwet 2001 blijkt uit de onderstaande tabel

Budgettair effect van maatregelen in de Veegwet; afgerond op 5 mln.

	Trans 2001 belasting en premies
Pakket Arbeidsmarkt en armoedeval	
Knelpunten IB 2001 grensarbeiders	- 40
Verhoging invorderingsvrijstelling	- 17
Pakket overige maatregelen	
Verliesverrekening aanmerkelijkbelangvennootschap	- 5
Diverse overige technische aanpassingen	0
Totaal budgettair effect Veegwet	- 62
Reeds verwerkt in Lastenontwikkeling 2001	-

De tijdelijke verhoging van de belastingvrije som ter compensatie van de inkomensachteruitgang die optreedt vanwege de premieheffing Ziekenfondswet bij gehuwden die tezamen een onderneming uitoefenen, leidt in 2000 tot een budgettaire derving van f 15 mln.

6. Uitvoeringsparagraaf

Het onderhavige wetsvoorstel bevat een ruime set van maatregelen van verschillende aard. Het merendeel van de maatregelen is evenwel van technische aard en bevatten geen wezenlijke effecten voor de uitvoering. De wijzigingen die zijn opgenomen naar aanleiding van de heroverweging van de zg. meesleep- en meetrekregeling werkend vereenvoudigend voor de uitvoering van de inkomstenbelasting 2001. Andere wijzigingen zoals de introductie van de mogelijkheid van aanmerkelijkbelangverlies op tax-creditbasis, de verrekening van AB-verliezen, de verrekening van resterende persoonsgebonden aftrekposten in latere jaren en de afgifte van ondernemersbeschikkingen hebben een verzwaring van de werkzaamheden tot gevolg. Naar verwachting nemen de uitvoeringskosten van de Belastingdienst toe met f 1,5 mln in 2001 en f 3,6 mln in 2002 en vanaf 2003 f 7,2 mln (toename van 43 formatieplaatsen bij de Belastingdienst). De kosten worden gedekt uit de Aanvullende post nader te verdelen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het zesde en zevende lid van artikel 1.2 kunnen vervallen in verband met het voorgestelde artikel 1.9 (gelijkstelling met basisadministratie persoonsgegevens).

Naar Nederlands recht kan een persoon slechts één echtgenoot hebben. In sommige landen is het echter mogelijk om meerdere echtgenoten te hebben. Het past evenwel niet binnen het systeem van de Nederlandse inkomstenbelasting om fiscale faciliteiten toe te kennen voor meer dan één echtgenoot. Met name past het niet in het fiscale systeem als meer dan één partner aanspraak zou hebben op een uit te betalen heffingskorting (in de zin van artikel 8.9). Daarom wordt, mede gelet op het keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtige, voorgesteld om in een nieuw zesde lid van artikel 1.2 expliciet vast te leggen dat slechts één echtgenoot als partner wordt aangemerkt. Omwille van de eenvoud wordt daarbij bepaald dat alleen de echtgenoot uit de oudste echtverbintenis als partner wordt aangemerkt.

Artikel I, onderdeel B (artikel 1.7a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor verschillende regelingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 is de gelijkstelling van bepaalde inkomsten of uitkeringen met winst, loon of resultaat uit tegenwoordige arbeid van belang. Daarbij gaat het om de regelingen voor uitgaven voor kinderopvang (afdeling 3.10), de arbeidskorting (artikel 8.11), de combinatiekorting (artikel 8.14) en de aanvullende alleenstaande-ouderenkorting (artikel 8.16). In de tekst van de artikelen

3.142, 8.11 en 8.16 was al een dergelijk gelijkstelling opgenomen. De formulering van deze gelijkstellingsbepalingen verschilde onderling, zonder dat daarmee inhoudelijke verschillen waren beoogd. In artikel 8.14 ontbrak de gelijkstellingsbepaling geheel.

Omwille van de duidelijkheid en de eenduidigheid wordt thans voorgesteld om in artikel 1.7a een algemene voor de Wet inkomstenbelasting 2001 en de daarop berustende bepalingen, geldende gelijkstellingsbepaling op te nemen. De tekst is ontleend aan de artikelen 3.142, 8.11 en 8.16.

Artikel I, onderdeel C (artikel 1.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor verschillende regelingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 is de inschrijving in de basisadministratie persoonsgegevens van belang. Daarbij gaat het om de partnerregeling, de regeling voor het houden van kostgangers, de kamerverhuurvrijstelling, de (aanvullende) kinderkorting, de combinatiekorting en de (aanvullende) alleenstaande-ouderkorting. Zie hiervoor de artikelen 1.2, 1.3, 3.97, 3.114, 8.12, 8.13, 8.14, 8.15 en 8.16. In het oorspronkelijke zesde en zevende lid van artikel 1.2 was reeds een regeling getroffen voor personen die niet in Nederland wonen en niet staan ingeschreven in de Nederlandse basisadministratie persoonsgegevens. Deze regeling is onder meer van belang voor niet-inwoners die kiezen voor de toepassing van de regels die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Een overeenkomstige regeling was nog niet opgenomen voor de toepassing van de andere regelingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 waarbij de inschrijving in de basisadministratie persoonsgegevens van belang is. Voorgesteld wordt thans een algemeen, voor de hele Wet inkomstenbelasting 2001 geldend, artikel op te nemen op grond waarvan met de basisadministratie persoonsgegevens wordt gelijkgesteld een daarmee naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland. Tevens wordt een algemene delegatiebepaling opgenomen met het oog op de situatie dat een persoon niet in Nederland woont en niet is ingeschreven in een naar aard en strekking met de basisadministratie persoonsgegevens overeenkomende administratie buiten Nederland. De tekst van dit artikel is ontleend aan artikel 1.2, zesde en zevende lid. Nu het voorgestelde artikel 1.9 geldt voor alle regelingen waarvoor de inschrijving in de basisadministratie persoonsgegevens van belang is, kunnen het oorspronkelijke zesde en zevende lid van artikel 1.2 vervallen.

Artikel I, onderdeel D (artikel 2.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 2.2 is tweeledig. In de eerste plaats wordt verduidelijkt dat ook leden van het administratieve, technische en bedienende personeel van Nederlandse diplomatieke zendingen en consulaire posten in het buitenland onder de reikwijdte van de woonplaatsfictie vallen. De bepaling heeft namelijk ten doel als inwoner van Nederland aan te merken al diegenen, die op grond van het op 18 april 1961 tot stand gekomen Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer (Trb. 1962, 159) of het op 24 april 1963 tot stand gekomen Verdrag van Wenen inzake consulaire betrekkingen (Trb. 1981, 143) volkenrechtelijke immuniteit genieten in de ontvangende staat (werkstaat), zoals ook door de Raad van State is geadviseerd. Met de nu gekozen terminologie wordt bereikt dat de woonplaatsfictie alleen geldt voor diegenen die door Nederland worden uitgezonden en niet voor lokaal aangeworven personeel. De uitsluiting van lokaal aangeworven personen is in overeenstemming met de genoemde Verdragen van Wenen. Het spreekt voor zich dat een persoon die vanuit Nederland voor bijvoorbeeld drie jaren wordt uitgezonden naar een verte-

genwoordiging van Nederland in het buitenland om vervolgens na die drie jaren aansluitend geplaatst te worden op een andere vertegenwoordiging van Nederland in het buitenland, blijft vallen onder de woonplaatsfictie.

De Staat der Nederlanden kent ook vertegenwoordigingen bij grote internationale organisaties als de Europese Unie, de NAVO, de OESO en de Verenigde Naties. Deze zogenaamde permanente vertegenwoordigingen behoren met de diplomatieke zendingen en consulaire posten tot de vertegenwoordigingen die worden opgesomd in artikel 7 van het Reglement Dienst Buitenlandse Zaken (Stb. 1986, 611) en worden derhalve op één lijn gesteld met diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen. Daarom zijn de permanente vertegenwoordigingen ook opgenomen in de woonplaatsfictie. Daarmee geldt vanzelfsprekend de woonplaatsfictie ook voor het uitgezonden administratieve, technische en bedienende personeel dat werkzaam is op permanente vertegenwoordigingen.

Onderdeel b van het tweede lid breidt de woonplaatsfictie in de tweede plaats uit tot uitgezonden werknemers zoals bijvoorbeeld militairen en ontwikkelingswerkers met de Nederlandse nationaliteit in Nederlandse overheidsdienst. Indien bijvoorbeeld ontwikkelingswerkers worden uitgezonden naar een ontwikkelingsland en aldaar werkzaam zijn in het kader van een overeenkomst die Nederland met dat land heeft gesloten over ontwikkelingssamenwerking, wordt aan de ontwikkelingswerkers in het algemeen een bijzondere, geprivilegieerde status in het werkland toegekend teneinde hen zo weinig mogelijk te belemmeren in de uitoefening van hun werkzaamheden. Voor uitgezonden militairen die deelnemen aan bijvoorbeeld VN-vredesoperaties geldt hetzelfde. De positie van deze groepen werknemers is daardoor in zeker opzicht vergelijkbaar met die van uitgezonden leden als bedoeld in onderdeel a. Ten opzichte van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 verandert de fiscale positie van de vanuit Nederland uitgezonden ambtenaren in Nederlandse overheidsdienst niet. Onder die wet werden zij immers ook als inwoners van Nederland beschouwd. Overigens kan ook op grond van internationale regelingen een woonplaatsfictie gelden, zonder dat in de nationale wetgeving een dergelijke fictie bestaat. Zo kunnen personen in dienst van de Europese Unie op grond van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen als inwoner van Nederland worden aangemerkt.

Artikel I, onderdeel E (artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 2.5, tweede lid, is geregeld dat een eventuele keuze van een buitenlands belastingplichtige te worden behandeld als binnenlands belastingplichtige niet geldt voor de in dat lid genoemde artikelen en artikelleden. Abusievelijk is aldaar alleen artikel 4.17, tweede lid, opgenomen. Voorts is een onjuiste verwijzing hersteld.

De andere aanpassing van het tweede lid houdt verband met de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 2.7, 8.1 en 8.9. Met deze wijzigingen wordt er voor gekozen om de vermindering van inkomstenbelasting ter voorkoming van dubbele belasting bij inwoners van Nederland te laten voorgaan op de vermindering van belasting met – meestal het belastingdeel van – de heffingskorting. Deze benadering betekent dat bij belastingplichtigen met gedeeltelijk buitenlands inkomen de heffingskorting geheel wordt toegerekend aan de belasting over het niet buitenlandse deel van het inkomen. Zie verder de toelichting op genoemde onderdelen.

Een dergelijke toerekening ligt minder voor de hand bij buitenlandse belastingplichtigen die er voor kiezen om als binnenlandse belastingplichtige te worden behandeld. Deze zullen immers bij inkomsten in het woonland in de regel ook aldaar (volledig) gebruik kunnen maken van een

belastingvrije som of heffingskorting. Voor deze categorie belastingplichtigen wordt daarom, om cumulatie van tegemoetkomingen te voorkomen, voorgesteld om uit te gaan van een evenredige toerekening van – het belastingdeel van – de heffingskorting aan het buitenlandse en het overige inkomen. Een en ander zal zijn beslag krijgen in de op basis van het tot vijfde lid vernummerde vierde lid te vervaardigen algemene maatregel van bestuur.

De aanpassing in het derde lid van artikel 2.5 bewerkstelligt dat de in dat lid opgenomen bepaling evenals de in het eerste lid van dat artikel opgenomen keuzeregeling van toepassing is op zowel buitenlandse belastingplichtigen als op binnenlandse belastingplichtigen die niet het gehele kalenderjaar binnenlands belastingplichtig zijn geweest. De wijziging in het vijfde lid verduidelijkt dat hier geen strijd is met de door Nederland met andere mogendheden gesloten belastingverdragen.

Op grond van de voorgestelde artikelen 2.11a en 4.53 wordt de mogelijkheid geïntroduceerd in bepaalde gevallen een verlies uit aanmerkelijk belang dat resteert na het beëindigen van een aanmerkelijkbelangpositie te verrekenen met de belasting over inkomen uit werk en woning en de premie voor de volksverzekeringen. De systematiek van de regeling van het keuzerecht voor buitenlands belastingplichtigen brengt dan met zich dat deze belastingkorting wordt teruggenomen indien een belastingplichtige op enig moment niet langer kiest voor de behandeling volgens de regels die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen terwijl in enig jaar binnen een periode van acht jaar daaraan voorafgaand een belastingkorting voor verlies uit aanmerkelijk belang is verrekend. Dit is geregeld in een nieuw vierde lid.

Artikel I, onderdeel Ea (artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De vervanging van artikel 15, tweede lid, door artikel 15a, eerste lid, onderdeel k, betreft een louter technische wijziging. De wijziging houdt verband met het vervallen van het tweede lid van artikel 15 van de Wet op de loonbelasting 1964.

Artikel I, onderdeel F (artikel 2.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging van artikel 2.7 houdt verband met de wijze waarop de voorkoming van dubbele belasting bij aanwezigheid van buitenlandse inkomensbestanddelen zal worden geregeld in het Besluit voorkoming dubbele belasting. Deze voorkoming zal, zoals ook al aangegeven in de parlementaire stukken rond de belastingherziening 2001, per box afzonderlijk worden vormgegeven. Hierbij wordt er om praktische redenen voor gekozen om de vermindering van inkomstenbelasting ter voorkoming van dubbele belasting te laten voorgaan op de vermindering van de belasting met – meestal het belastingdeel van – de heffingskorting. Eenzelfde systematiek zal worden gehanteerd bij de voorkoming van dubbele belasting onder de verdragen.

In concreto betekent dit dat eerst per box – uitgaande van de berekende belasting over die box in de zin van artikel 2.7, eerste lid, eerste volzin, Wet inkomstenbelasting 2001 – de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt bepaald. De aldus berekende voorkomingsbedragen komen in mindering op de in totaal volgens de nationale wetgeving verschuldigde inkomstenbelasting. Op basis van het na die vermindering nog verschuldigde belastingbedrag wordt vervolgens de regeling inzake de heffingskorting toegepast. Met de onderhavige wijziging wordt dit laatste aspect in de Wet inkomstenbelasting 2001 tot uitdrukking gebracht.

Verdiert een belastingplichtige bijvoorbeeld zijn gehele arbeidsinkomen

in het buitenland, dan wordt voor het totale verschuldigde belastingbedrag daarvan voorkoming verleend. Heeft de belastingplichtige geen overige inkomsten, dan resteert na voorkoming geen te betalen belastingbedrag. Vermindering met het belastingdeel van de heffingskorting is dan niet meer aan de orde. Voor belastingplichtigen met een gedeeltelijk buitenlands inkomen zal de gekozen benadering in het algemeen gunstig uitpakken omdat de heffingskorting aldus geheel wordt toegerekend aan de belasting over het niet-buitenlandse deel van het inkomen. Op de vormgeving van de voorkomingsregels vanaf 2001 zal nader worden ingegaan in de nota van toelichting op het nog te verschijnen nieuwe Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

Artikel I, onderdeel G (artikel 2.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging herstelt een onjuiste verwijzing. De wijziging van artikel 2.8, tweede lid, betreft daarnaast een redactionele verbetering. De wijziging strekt ertoe de omschrijving te verduidelijken van één van de gevallen waarin inkomen uit aanmerkelijk belang wordt aangemerkt als te conserveren inkomen. Het betreft de situatie waarin sprake is van een vervreemding op grond van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel e, en waarbij de in artikel 4.17 geregelde automatische doorschuiving niet van toepassing is omdat de verkrijger geen binnenlands belastingplichtige is.

Artikel I, onderdeel H (artikel 2.11a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het nieuw voorgestelde artikel 2.11a creëert de mogelijkheid om een na de beëindiging van een aanmerkelijkbelangpositie resterend aanmerkelijkbelangverlies te verrekenen met de belasting over het inkomen uit werk en woning. Op de achtergronden van deze regeling wordt hierna in de toelichting op het nieuwe artikel 4.53 nader ingegaan. De verrekening in box I van onverrekend gebleven aanmerkelijkbelangverliezen geschiedt in de vorm van een belastingkorting (tax-credit). Deze belastingkorting wordt in mindering gebracht op het gecombineerde bedrag aan inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen. Voor deze gecombineerde benadering is gekozen omdat dit voordeliger is voor belastingplichtigen die na het beëindigen van hun aanmerkelijkbelangpositie een relatief bescheiden inkomen uit werk en woning hebben. Materieel is sprake van een voortzetting van artikel 60, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Voorts is geregeld dat de belastingkorting wordt verrekend met het bedrag aan belasting dat resteert na toepassing van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. Voor deze methode is gekozen omdat dit gunstiger is voor belastingplichtigen. Tenslotte is geregeld dat de verrekening van een belastingkorting zich niet uitstrekt tot de belasting over te conserveren inkomen. Hiermee wordt aangesloten bij de keuze die ook voor verrekening van verliezen is gemaakt.

Artikel I, onderdeel I (artikel 2.14 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001)

Met het toevoegen van onderdeel d aan het derde lid wordt bereikt dat niet elke kleine werkruimte die fysiek en administratief niet van de woonruimte is te onderscheiden, binnen het regime van resultaat uit overige werkzaamheden wordt gebracht. Hiermee wordt uitvoering gegeven aan de toezegging dat de regeling van het resultaat uit overige werkzaamheden in samenhang met de regeling van de eigen woning, nader zal worden gezien omdat de thans in artikel 3.93, eerste lid, onderdeel a,

opgenomen bepaling tot een verschil in interpretatie kan leiden (kamerstukken I, 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202A, blz. 77–78).

Voorwaarde is dat het moet gaan om een werkruimte die fysiek en administratief niet als een zelfstandig deel van de woonruimte is te onderscheiden. Een belangrijke aanwijzing in dit verband kan bijvoorbeeld zijn dat de werkruimte niet bereikbaar is door middel van een aparte ingang van de woning.

Omdat het de bedoeling is slechts kleine ruimten uit te sluiten van het resultaat uit overige werkzaamheden, is een omvangscriterium opgenomen. Dit omvangscriterium houdt in dat de oppervlakte van de werkruimte niet groter mag zijn dan een derde deel van de oppervlakte van het gebouw of schip waarvan het onderdeel uitmaakt. Ingeval van grotere werkruimten blijft de regeling van het resultaat uit overige werkzaamheden van toepassing.

Overigens heeft de voorgestelde wijziging geen gevolgen voor de werkruimte die door de belastingplichtige zelf voor werkzaamheden wordt gebruikt, aangezien deze ruimte als privé-vermogen niet wordt betrokken bij het bepalen van het resultaat uit overige werkzaamheden.

Door deze bepaling op te nemen in afdeling 2.4 (Toerekeningsregels) blijft de werkruimte die aan de gestelde voorwaarden voldoet, buiten aanmerking voor het resultaat uit overige werkzaamheden, maar komt deze vanwege de toerekeningsregels terecht in box III. In samenhang daarmee vervalt artikel 3.93, eerste lid, onderdeel a.

Het aan artikel 2.14 toegevoegde vijfde lid geeft de bevoegdheid bij ministeriële regeling regels te stellen voor de wijze waarop een recht op lijfrenteuitkeringen en de daarvoor betaalde premies in voorkomende gevallen moet worden gesplitst omdat een deel van de premie niet als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking is kunnen komen, en dan zowel box I als box III aan de orde zijn. De splitsing heeft vooral betekenis voor de waarde die in het kalenderjaar en de komende jaren in aanmerking moet worden genomen voor de grondslag van het inkomen uit sparen en beleggen.

Artikel I, onderdeel J (artikel 2.15 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001)

Artikel 2.15 bepaalt dat belastbare inkomsten uit eigen woning, het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang en de rendementsgrondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen, van een minderjarig kind worden toegerekend aan de ouder die het gezag over het kind uitoefent. Het gaat hierbij steeds om inkomensbestanddelen waarbij niet de arbeid van het kind voorop staat, maar waarbij het veeleer gaat om inkomsten die zijn gegenereerd met vermogensbestanddelen van het kind. Bij nota van wijziging zijn inkomsten die worden behaald met het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een onderneming van een met de belastingplichtige verbonden persoon of aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of een verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft, gerekend tot het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden. Als uitvloeisel van die wijziging past het om deze inkomensbestanddelen ook toe te rekenen aan de ouder die het gezag over het kind uitoefent.

Artikel I, onderdeel K (artikel 3.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van het eerste lid, onderdeel b van artikel 3.3 worden voordelen uit geldleningen die onder zodanige voorwaarden zijn aangegaan dat zij in feite functioneren als eigen vermogen van een onderneming of een lichaam en voordelen uit geldleningen waarbij de vergoeding grotendeels winstafhankelijk is, belast als winst uit onderneming, dat wil zeggen in box I tegen het progressieve tarief. Deze bepaling heeft in feite twee

elementen. Ten eerste de toepassing voor leningen verstrekt aan een IB-onderneming en ten tweede de toepassing voor leningen verstrekt aan lichamen.

Ten aanzien van leningen verstrekt aan een IB-onderneming hangt deze bepaling samen met de behandeling van de commanditaire deelname. Voordelen uit een commanditaire deelname worden belast in box I. Doordat ook de voordelen op leningen die het karakter van eigen vermogen hebben onder het winstregime zijn gebracht, is het niet mogelijk door middel van zeer nabij gelegen vormen van vermogensverschaffingen uit te wijken naar box III. Dit deel van de bepaling blijft ongewijzigd.

De achtergrond van de bepaling voor wat betreft de leningen verstrekt aan lichamen is de volgende. Op grond van de jurisprudentie heeft zich een afbakening gevormd tussen eigen vermogen en vreemd vermogen, waarbij een zeer formele benadering wordt gehanteerd; de civielrechtelijke vorm is vrijwel altijd doorslaggevend (zie bijvoorbeeld Hoge Raad 11 maart 1998, BNB 1998/208 en Hoge Raad 17 februari 1999, BNB 1999/176). Gebleken is dat de praktijk inspeelt op deze jurisprudentie, en zodoende in staat blijkt op het grensvlak van eigen en vreemd vermogen kapitaalverstrekkingen te creëren die materieel als eigen vermogen geduid zouden kunnen worden, doch waarvan de vergoeding op grond van de jurisprudentie aftrekbaar is. Deze tendens wordt nog verstrekt door de introductie van het forfaitair rendement, waardoor het voor de belegger vanuit fiscaal perspectief niet meer uitmaakt of deze rente of dividend geniet. Dit zal de voorkeur voor vormen van vermogensverstrekking waarvan de vergoeding voor de vennootschap aftrekbaar is verder versterken. Aan de uitgifte van leningen zit echter een natuurlijke rem. Een vennootschap zal immers een gezonde eigen/vreemd vermogenverhouding moeten hebben. Vennootschappen zullen dan ook zoeken naar vormen van vreemd vermogen die commercieel tot het garantievermogen behoren.

De kans dat op dit grensgebied nieuwe beleggingsprodukten ontstaan is daardoor groot. Om dit te voorkomen is in artikel 3.3 thans een oplossing opgenomen die aangrijpt bij de belegger. De vergoeding op leningen met een eigen-vermogen-karakter wordt op grond van dit artikel belast in box I tegen het progressieve tarief, in plaats van in box III. De aftrekbaarheid van de vergoeding bij de vennootschap in de vennootschapsbelasting wordt derhalve gecompenseerd door een heffing tegen een hoger tarief bij de belegger. Inmiddels is gebleken dat deze oplossing bij de belegger tot onbegrip kan leiden. Onder het nieuwe stelsel van heffing over een forfaitair rendement worden alle vormen van inkomsten uit vermogen op dezelfde wijze behandeld; zowel voordelen uit eigen vermogen verstrekkingen (dividenden) als voordelen uit vreemd vermogen verstrekkingen (rente) worden op forfaitaire wijze in de heffing betrokken in box III. Het ligt dan voor de hand dat ook vergoedingen op vermogensverstrekkingen die op het grensvlak van eigen en vreemd vermogen liggen, worden belast in box III. Daarom wordt op dit punt een wijziging voorgesteld. De regeling in artikel 3.3 wordt geschrapt voorzover zij betrekking heeft op lichamen. De voordelen uit vermogensverstrekkingen aan lichamen zullen bij particuliere beleggers derhalve altijd in box III worden belast, ongeacht of materieel sprake is van eigen vermogen of vreemd vermogen. In plaats daarvan wordt een regeling opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, op grond waarvan de vergoeding op leningen die materieel het karakter hebben van eigen vermogen van aftrek wordt uitgesloten. Deze regeling is opgenomen in het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Voor een nadere toelichting wordt ook verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op dat artikel.

Het vervallen van het zesde lid hangt samen met de voorgestelde wijziging van het eerste en derde lid van dit artikel, zoals hiervoor toegelicht.

Artikel I, onderdeel L (artikel 3.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij de beoordeling van de vraag of een ondernemer voldoet aan het zogenoemde urencriterium blijven bepaalde werkzaamheden die in de onderneming worden verricht, ingevolge artikel 3.6, tweede lid, onderdeel a, buiten beschouwing. Het gaat om de werkzaamheden die worden verricht in een samenwerkingsverband met verbonden personen en die zozeer verschillen van de werkzaamheden van deze personen, dat het ongebruikelijk is dat de belastingplichtige in een dergelijk samenwerkingsverband met niet-verbonden personen zou zijn opgenomen. Uit de toelichting op dit onderdeel volgt dat het niet de bedoeling is om andere dan ondersteunde werkzaamheden voor de toepassing van het urencriterium uit te sluiten (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 3, blz. 99). De huidige redactie van het artikel maakt evenwel geen onderscheid naar de aard van de werkzaamheden. Daardoor kan er onduidelijkheid ontstaan over de vraag of de uitsluiting ook betrekking heeft op werkzaamheden die niet-ondersteunend van aard zijn (de werkzaamheden van de «hoofd-ondernemer»).

Met de voorgestelde wijziging van het tweede lid, onderdeel a, wordt beoogd deze onduidelijkheid weg te nemen. Hiertoe is expliciet aangegeven dat het moet gaan om werkzaamheden die ondersteunend van aard zijn. Dit betekent dat bijvoorbeeld de werkzaamheden van de huisarts die een samenwerkingsverband is aangegaan met zijn echtgenote die de administratie bijhoudt, wel meetellen voor het urencriterium; zijn werkzaamheden zijn namelijk niet ondersteunend van aard. De werkzaamheden van de echtgenote daarentegen zullen niet meetellen. Haar werkzaamheden zijn ondersteunend voor de werkzaamheden van de arts en een samenwerkingsverband tussen iemand die dezelfde administratieve werkzaamheden verricht en een willekeurige andere arts is ongebruikelijk. In dit verband is nog bezien of de onduidelijkheid over de reikwijdte zich ook kan voordoen bij onderdeel b dat ziet op de situatie van de ondermaatschap.

Om eventueel mogelijke twijfel weg te nemen, is nu in de tekst geëxpliciteerd dat de uitsluiting in deze situatie alleen ziet op de werkzaamheden van de persoon die niet is aan te merken als degene die winst geniet uit de onderneming (de bovenmaatschap) ten behoeve waarvan het samenwerkingsverband diensten verricht. Dit is gedaan door toevoeging van de zinsnede «maar niet de belastingplichtige zelf».

Artikel I, onderdeel La (artikel 3.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging strekt ertoe te verduidelijken dat het bij de in aanmerking te nemen verliezen uit de aanloopfase van een onderneming dient te gaan om de kosten en lasten in de aanloopfase voorzover deze een eventuele opbrengst in de aanloopfase te boven zijn gegaan.

Artikel I, onderdeel M (artikel 3.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging wordt in de Wet inkomstenbelasting 2001 de wijziging ingevoegd die is opgenomen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vanwege de inwerkingtreding van de Wet houdende uitbreiding van de kring van verzekerden ingevolge de Ziekenfondswet met zelfstandigen voor wie, gelet op hun inkomen, toegang tot de sociale ziektekostenverzekering is aangewezen en tijdelijke wijziging van de indexering van de loongrens alsmede wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Zelfstandigen in de ZFW), Stb. 1999, 461.

Artikel I, onderdeel N (artikel 3.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de aanpassing van het eerste lid wordt de tekst weer in overeenstemming gebracht met artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, 1o, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Hiermee wordt voorkomen dat kosten en lasten van een werkruimte in een door de belastingplichtige gehuurde eigen woning, onbedoeld in aftrek zouden kunnen komen.

Per 1 januari 2000 is als onderdeel van de Wet van 28 oktober 1999, houdende uitbreiding van de kring van verzekerden ingevolge de Ziekenfondswet met zelfstandigen voor wie, gelet op hun inkomen, toegang tot de sociale ziektekostenverzekering is aangewezen en tijdelijke wijziging van de indexering van de loongrens alsmede wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Zelfstandigen in Zfw), aan artikel 8a, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een onderdeel h toegevoegd waarmee wordt beoogd de premies ziekenfondsverzekering die betrekking hebben op de verzekering van de belastingplichtige, uit te sluiten van kostenaftrek.

De voorgestelde wijziging van artikel 3.16, tweede lid, strekt er toe deze regeling ook op te nemen in de Wet inkomstenbelasting 2001. De uitsluiting van kostenaftrek strekt zich eveneens uit tot premies betaald voor een buitenlandse regeling die naar aard en strekking overeenkomt met de Ziekenfondsverzekering.

De wijziging in het achtste lid is van technische aard.

In artikel 3.16, tiende lid, wordt bepaald dat bij het bepalen van de winst de renten van schulden die corresponderen met de geldvorderingen als bedoeld in het eerste en het vierde lid van artikel 5.4 niet in aftrek komen. Ten gevolge van de voorgestelde wijzigingen in artikel 5.4 heeft het vierde lid van dat artikel niet langer betrekking op geldvorderingen en kan worden volstaan met een verwijzing naar het eerste lid van dat artikel. Deze aanpassing strekt ertoe de verwijzing naar het vierde lid van artikel 5.4 te laten vervallen.

Artikel I, onderdeel Na (artikel 3.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het nieuwe onderdeel c van artikel 3.17, eerste lid, is opgenomen naar aanleiding van het advies van de Raad van State. Met dit onderdeel c wordt beoogd de nodige duidelijkheid te verschaffen over de wijze waarop de verwerking van winstcorrecties dient plaats te vinden ingeval de belastingplichtige vanuit de privé-sfeer bezittingen ter beschikking stelt aan zijn onderneming. Tevens wordt hiermee beoogd de arbitrage die mogelijk is vanwege het grondslag- en tariefverschil tussen box I en box III, tot op zekere hoogte weg te nemen; tot op zekere hoogte omdat het voorstel om redenen van eenvoud niet voorziet in een correctie van het tariefverschil. Het voorstel leidt ertoe dat een – fictieve – gebruiksvergoeding voor het gebruik van bezittingen in de onderneming, als kosten van de onderneming in aanmerking wordt genomen tot ten hoogste het bedrag dat als voordeel uit sparen en beleggen ter zake van deze bezittingen in aanmerking wordt genomen. Daarbij wordt geabstraheerd van het heffingvrije vermogen als bedoeld in artikel 5.5 om te voorkomen dat bij relatief kleine vermogens de mogelijkheid om de gebruiksvergoeding af te trekken, zou vervallen.

De wijziging van het vierde lid houdt verband met de toevoeging van het nieuwe onderdeel c aan het eerste lid: anders dan voor de overige onderdelen van dit artikel, behoeven voor de toepassing van onderdeel c de tot het huishouden van de belastingplichtige behorende personen niet met hem te worden gelijkgesteld.

Artikel I, onderdeel Nb (artikel 3.18 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met artikel 3.18 is beoogd het reiskostenforfait uit de sfeer van het belastbare loon uit dienstbetrekking ook van toepassing te laten zijn in de sfeer van de winst uit onderneming. Gebleken is echter dat de zinsnede «onverminderd de artikelen 3.14, 3.16 en 3.17» verwarring kan wekken. Er zou in kunnen worden gelezen dat alsnog het in artikel 3.17, eerste lid, onderdeel b, bedoelde forfaitaire bedrag van 0,60 per kilometer in aftrek zou kunnen worden gebracht. Dit is niet in overeenstemming met de bedoeling van die bepaling. Door het schrappen van die zinsnede wordt deze verwarring voorkomen.

Artikel I, onderdeel O (artikel 3.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van het tweede lid van artikel 3.20 wordt eenduidig vastgelegd dat het gebruik op jaarbasis van de auto voor minder dan 500 kilometer voor privé-doeleinden kan blijken uit een rittenregistratie. Met de wijziging van het vijfde lid wordt de delegatiebepaling verduidelijkt. De delegatiebepaling richt zich op de eisen die aan de rittenregistratie worden gesteld. Tevens wordt expliciet aangegeven dat voor de situatie van een bestelauto die op jaarbasis voor meer dan 500 kilometer, maar minder dan 4000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt, regels kunnen worden gesteld voor een vereenvoudigde rittenregistratie. Hierbij wordt gedacht aan een registratie van uitsluitend de voor privé-doeleinden gereden kilometers. De achtergrond van deze vereenvoudigde rittenregistratie is dat het met name bij bestelauto's, gelet op hun aard, inrichting en gebruik, regelmatig voorkomt dat deze slechts beperkt voor privé-doeleinden worden gebruikt, terwijl er veelvuldig ritten voor bedrijfsdoeleinden naar wisselende bestemmingen mee worden gemaakt. De eisen die aan een normale rittenregistratie worden gesteld kunnen dan onevenredig bezwaarlijk zijn. Met het oog daarop wordt voorgesteld dat indien een bedrijfsauto op jaarbasis voor meer dan 500 kilometer, maar minder dan 4000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt – hetgeen een onttrekking van 15% van de waarde van de auto meebrengt –, volstaan kan worden met een vereenvoudigde rittenregistratie. Een vereenvoudigde rittenregistratie voor bedrijfsauto's die slechts beperkt voor privé-doeleinden worden gebruikt, wordt gerechtvaardigd geacht gelet op de verschillen die in het algemeen bestaan tussen bedrijfsauto's en personenauto's qua aard, inrichting en gebruik. Tevens kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld voor de situatie waarin de belastingplichtige andere bewijsmiddelen dan een rittenadministratie aanvoert.

Artikel I, onderdeel P (artikel 3.46 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de aanhef van artikel 3.46, eerste lid, en onderdeel a, wordt beoogd verplichtingen die zijn aangegaan tussen de belastingplichtige en de personen die tot zijn huishouden behoren, uit te sluiten van investeringsaftrek. Met de nieuwe redactie van onderdeel a wordt deze bedoeling beter tot uitdrukking gebracht.

Artikel I, onderdeel Pa (artikel 3.59 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Naar huidig recht geeft artikel 15, derde lid, Wet IB 1964 een doorschuif-faciliteit voor de situatie waarin de echtgenoot van de ondernemer overlijdt en een verkrijger krachtens erfrecht de onderneming (mede) voortzet.

Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 is bij ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap door het overlijden van de echtgenoot van de ondernemer (of van de medegerechtigde) artikel 3.59 van toepassing. Indien degene aan wie de bestanddelen van het ondernemingsvermogen krachtens huwelijksvermogensrecht toekomen, de onderneming rechtstreeks voortzet, neemt artikel 3.59, tweede lid, Wet IB 2001 een verplichte doorschuiving aan. In de situatie waarin degene aan wie de bestanddelen van de onderneming krachtens erfrecht toekomen de onderneming rechtstreeks voortzet, geldt noch de doorschuifregeling van artikel 3.59, tweede lid, Wet IB 1964, noch de doorschuiffaciliteit van artikel 3.62 Wet IB 2001. Gevolg is dat zelfs in de situatie waarin de echtgenoot van de ondernemer overlijdt en de ondernemer zelf de onderneming voortzet, onder omstandigheden verplicht zou moeten worden afgerkend over een gedeelte van de reserves in de onderneming. Met de onderhavige aanpassing wordt deze omissie hersteld.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit betreft een redactionele aanpassing.

Artikel I, onderdeel Qa (artikel 3.68 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze aanpassing wordt een onduidelijkheid waarop in de literatuur is gewezen voorkomen en de tekst meer in lijn gebracht met de wijze waarop onder de huidige Wet op de inkomstenbelasting 1964 de dotatie aan de oudedagsreserve wordt berekend. Op grond van het huidige artikel 44e wordt eerst de dotatie van 12% van de winst met inachtneming van de plafonds berekend waarna de ten laste van de winst gekomen pensioenpremies en andere bijdragen voor pensioenregelingen op de berekende dotatie in mindering worden gebracht. Op grond van de eerder vastgestelde tekst voor artikel 3.68 verlagen de ten laste van de winst gekomen pensioenpremies en andere bijdragen voor pensioenregelingen alleen het absolute plafond van f 21 008. Dit zou onbedoeld tot een aanzienlijk hogere dotatie dan onder het huidige regime kunnen leiden. Als gevolg van de thans voorgestelde aanpassing wordt de dotatie van 12% van de in het derde lid gedefinieerde winst berekend met inachtneming van het absolute plafond van f 21 008. Daarop worden vervolgens de ten laste van de winst gekomen pensioenpremies en andere bijdragen voor pensioenregelingen in mindering gebracht. De aldus berekende toevoeging wordt vervolgens op grond van het nieuwe tweede lid getoetst aan de groei van het ondernemingsvermogen, en lager vastgesteld als er een onvoldoende groei is. De aldus berekende toevoeging is de uiteindelijke toevoeging.

Artikel I, onderdeel Qb (artikel 3.69 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het betreft een wijziging van technische aard.

Artikel I, onderdeel Qc (artikel 3.73 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het betreft een wijziging van technische aard.

Artikel I, onderdeel R (artikel 3.86 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 3.86, derde lid, wordt het bedrag van de fietsaftrek (dat nog was gebaseerd op cijfers 1999) aangepast aan de inflatiecorrectie.

Met de wijziging van het vierde lid wordt de term «hoofdzakelijk» consequent gebruikt in zowel het derde lid als in het vierde lid. Bij de vijfde Nota van wijziging is ook opgemerkt: «De geboden aftrekmogelijkheid is gekoppeld aan een door de inhoudingsplichtige te verstrekken fietsverklaring waaruit de per fiets afgelegde reisafstand en het hoofdzakelijk benutten van de fiets voor het regelmatig woon-werkverkeer blijken.». Met de wijziging van het vijfde lid wordt een onjuiste verwijzing hersteld.

Artikel I, onderdeel S (artikel 3.91 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijzigingen in artikel 3.91 en in artikel 3.92 vallen in twee groepen uiteen, te weten technische wijzigingen, die vragen in de praktijk beogen te voorkomen, en inhoudelijke wijzigingen, waarbij de werkingssfeer van deze bepalingen tot een kleinere groep wordt beperkt.

Met de technische wijzigingen willen wij naar aanleiding van gestelde vragen voorkomen dat in de praktijk onduidelijkheid over de reikwijdte van artikel 3.91 en artikel 3.92 komt te bestaan. Zo is de vraag gesteld of deze bepalingen wel toepassing kunnen vinden in gevallen waarin de belastingplichtige voor het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen geen vergoeding heeft bedongen. Door sommigen wordt het standpunt ingenomen dat in dergelijke gevallen kan worden gesteld dat geen sprake is van het rendabel maken van die vermogensbestanddelen. Ook is de vraag gesteld of de bedoelde regelingen wel toepassing kunnen vinden in de gevallen van gesplitste aankoop waar de verbonden persoon of de verbonden vennootschap het vruchtgebruik van het vermogensbestanddeel koopt en de belastingplichtige de blote eigendom daarvan. Tevens is de vraag gesteld of het vestigen van een genotsrecht wel onder de regeling valt, omdat in de uiteindelijke wettekst alleen wordt gesproken over het hebben van een genotsrecht en niet over het vestigen van het genotsrecht.

Bij de behandeling van het wetsvoorstel voor de Wet IB 2001 is dezerzijds het standpunt ingenomen (Nota naar aanleiding van het verslag, kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 470 en blz. 500–501) dat ook een terbeschikkingstelling om niet onder deze bepalingen valt. In dergelijke gevallen zal om andere dan zakelijke redenen van een vergoeding zijn afgezien waarna het rendement in een andere vorm tot uitdrukking komt. In het bedoelde geval van de gesplitste aankoop stelt de aandeelhouder de facto vermogen aan de vennootschap ter beschikking en behaalt hij rendement door het «vollopen» van de waarde van de blote eigendom. Bij het vestigen van een genotsrecht is sprake van een overeenkomst die ertoe strekt dat een vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld. Naar aanleiding van de genoemde vragen is de conclusie dat de artikelen 3.91 en 3.92 van de Wet IB 2001 in de bedoelde gevallen wel toepassing kunnen vinden.

Omdat wij het echter ongewenst achten dat met betrekking tot deze vragen onzekerheid zou kunnen bestaan, stellen wij toch voor de wettekst aan te vullen.

In de algemene omschrijvingen van de eerste leden van de artikelen 3.91 en 3.92 van de Wet IB 2001 wordt daarom met zoveel woorden opgenomen dat niet van belang is of voor het ter beschikking stellen van de vermogensbestanddelen een vergoeding is overeengekomen. Ook

gevallen van terbeschikkingstelling om niet vallen zodoende expliciet onder de regelingen.

Zoals gezegd is de vraag gesteld of het vestigen van een genotsrecht wel onder de regeling valt, omdat in de uiteindelijke wettekst alleen wordt gesproken over het hebben van een genotsrecht en niet over het vestigen van het genotsrecht. In verband hiermee worden alle omschrijvingen in artikel 3.91, tweede lid, en in artikel 3.92, tweede lid, zodanig gewijzigd dat buiten elke twijfel is dat ook het aangaan van overeenkomsten waarbij vermogensbestanddelen ter beschikking worden gesteld onder de regelingen valt.

In de artikelen 3.91, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, en artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, is naast een schuldvordering tevens genoemd een spaarovereenkomst of een daarmee verwante overeenkomst. Deze wijziging kan als volgt worden toegelicht. Het hebben (na aanvaarding van ons voorstel met zoveel woorden ook het aangaan) van een schuldvordering en het hebben van rechten uit een overeenkomst van levensverzekering (na aanvaarding van ons voorstel ook met zoveel woorden het sluiten van een overeenkomst van levensverzekering) worden voor de toepassing van artikel 3.91 en artikel 3.92 expliciet gelijkgesteld met het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen. Er zijn echter overeenkomsten denkbaar die geen levensverzekering zijn in de zin van artikel 3.117 van de Wet IB 2001 en waarbij er in de praktijk mogelijk over zou kunnen worden getwist of er wel sprake is van een schuldvordering. Te denken is aan een als levensverzekering aangeduide overeenkomst waarbij voor de verzekeringnemer/begunstigde geen kans bestaat dat de overeenkomst hem/haar substantieel meer oplevert dan de waarde van de premies vermeerderd met het daarmee door de verzekeraar behaalde rendement en aan spaarcontracten waarbij de einddatum wordt bepaald door iemands leven of dood. Dergelijke overeenkomsten zijn in het licht van de hier aan de orde zijnde regeling uitwisselbaar met schuldvorderingen en met overeenkomsten van levensverzekering, zodat zij op dezelfde wijze behoren te worden behandeld. Gezien de in het tweede lid van de genoemde bepalingen al expliciet geregelde gevallen wordt daarom voorgesteld ter verduidelijking (meer als een voorbeeld) te regelen dat dergelijke contracten ook onder de regeling vallen. Met de gekozen ruime formulering (een spaarovereenkomst of een daarmee verwante overeenkomst) wordt tot uitdrukking gebracht dat het gaat om gevallen waarin de belastingplichtige in de hier aan de orde zijnde gevallen middelen ter beschikking stelt om daarmee (te gelegener tijd) rendement te kunnen behalen.

Een aanvulling van de wettekst is naar onze mening overbodig voor het hiervoor genoemde geval van de gesplitste aankoop omdat er dan naar onze mening geen enkele twijfel over kan bestaan dat artikel 3.91, eerste lid, dan wel artikel 3.92, eerste lid, van toepassing is.

Thans komen wij toe aan de inhoudelijke wijzigingen. Elders in deze memorie zijn wij uitgebreid ingegaan op de wenselijkheid en mogelijkheid van aanpassingen van de regelingen ter zake van de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen besloten vennootschap of aan (de vennootschap van) een verbonden ondernemer. Uit die analyse komt naar voren dat, met behoud van de uitgangspunten die aan de regeling ten grondslag liggen (vergroten fiscale transparantie voor ondernemers die hun onderneming drijven door tussenkomst van een besloten vennootschap en het voorkomen van ongewenste vormen van belastingarbitrage), de werkingssfeer van die bepalingen kan worden beperkt tot de aanmerkelijkbelanghouder zelf en een kleinere kring van personen rond de ondernemer, resultaatgenieter of aanmerkelijkbelanghouder. Voor de vormgeving van deze kleinere kring is gekozen voor een model met twee categorieën. In de eerste plaats een kleine kring van directe familieleden waarvoor geldt dat zij zo na staan aan de ondernemer, resultaatgenieter of

aanmerkelijkbelanghouder zelf en hun financiële belangen zozeer verweven zijn met de belangen van de (indirecte) ondernemer of resultaatgenieter dat dient te worden gekozen voor een behandeling die aansluit bij de behandeling van het winstinkomen van de (indirecte) ondernemer.

In de tweede plaats een ruimere kring van personen waarvan de persoonlijke band met de (indirecte) ondernemer zwakker is zodat als hoofdregel geen aanleiding bestaat voor een inbreuk op het boxenstelsel. Alleen in uitzonderingsgevallen zou het dan nodig zijn om de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen toe te passen.

Bij de vormgeving van de hiervóór genoemde beperkte kring is gekozen voor de partner van de belastingplichtige en de minderjarige kinderen van de belastingplichtige of zijn partner. Dit is geregeld in de voorgestelde wijziging van het tweede lid, onderdeel b, van artikel 3.91. Deze kring van personen staat in een zodanig dichte relatie tot de belastingplichtige dat het verstrekken van vermogen door deze personen aan (de vennootschap van) de belastingplichtige dat dit op dezelfde wijze dient te worden behandeld als vermogen van de belastingplichtige zelf.

Naast de genoemde kleine kring is voor bijzondere gevallen gekozen voor een ruimere kring van verwanten. Het betreft de in het voorgestelde nieuwe derde lid genoemde kring van overige bloed- en aanverwanten in de rechte lijn van de belastingplichtige of zijn partner. Voor deze groep geldt dat de band met de (indirecte) ondernemer van dien aard is dat in beginsel geen aanleiding bestaat voor een behandeling van het voor de ondernemer geldende regime. In normale verhoudingen kan een terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen door een familielid uit deze ruimere groep aan een (indirecte) ondernemer op exact dezelfde wijze worden behandeld als bij willekeurige derden. Concreet betekent dit dat de verhuur van een onroerende zaak of het verstrekken van een lening door een vader aan zijn meerderjarige zoon ten behoeve van de onderneming van laatstgenoemde ertoe leidt dat de onroerende zaak respectievelijk de vordering bij de vader tot de grondslag van de vermogensrendementsheffing (box III) behoort, terwijl de voor het gebruik van die vermogensbestanddelen verschuldigde vergoeding bij de zoon volgens de regels van het winstregime in aanmerking wordt genomen. Met andere woorden: normale overeenkomsten binnen deze ruimere kring waarbij vermogen ter beschikking wordt gesteld dat nodig is voor de bedrijfsuitoefening van (de vennootschap van) degene aan wie de vermogensbestanddelen ter beschikking worden gesteld, vallen niet onder de regeling. Op deze wijze wordt ook, zoals is toegezegd aan het Parlement, de faciëring van durfkapitaal mogelijk. Alleen indien sprake is van een niet normale overeenkomst, is de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen van toepassing. Als onderscheidend criterium is daarbij gekozen voor de maatschappelijke gebruikelijkheid van de terbeschikkingstelling. Op dit criterium komen wij hierna nog terug.

De hiervóór geschetste gevolgen passen geheel in de met de invoering van de Wet IB 2001 beoogde behandeling in het kader van de boxenbenadering. Zoals wij in het kader van de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 en ook in de hiervóór gegeven analyse van de problematiek hebben opgemerkt, bestaat binnen de ruimere groep van het derde lid, het risico dat het boxensysteem kan leiden tot ongewenste belastingarbitrage op een wijze waartegen niet of niet adequaat kan worden opgetreden met gebruikmaking van het – ook in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bekende instrument van de winstcorrectie in verband met (onzakelijke) onttrekkingen. De thans in het derde lid voorgestelde uitzondering dient ertoe om in gevallen waarin geen sprake is van normale, zakelijke verhoudingen de belastingheffing te laten verlopen volgens de regels van het winstregime. Doordat een systematisch evenwicht wordt gecreëerd tussen de betrokken partijen kan worden voorkomen dat op oneigenlijke wijze wordt ingespeeld op de verschillen tussen de boxen.

Daartoe wordt een gebruikelijkheidstoets voorgesteld. Deze gebruikelijkheidstoets beoogt meer dan één invalshoek te hebben. Niet alleen dient te worden getoetst aan de vraag of een bepaalde contractuele verhouding in het algemeen of onder die voorwaarden gebruikelijk is, ook is van belang of die overeenkomst maatschappelijk gebruikelijk is in de gegeven (familie)relatie. Zo zal de verhuur van een pand onder normale zakelijke condities door een vader aan zijn meerderjarige zoon ten behoeve van diens ondernemingsactiviteiten op basis van het voorgestelde criterium niet leiden tot toepassing van de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen. Ook het verstrekken van een zogenoemde Tante Agaathlening door ouders aan hun meerderjarige kinderen wordt aldus mogelijk. Indien echter sprake is van een maatschappelijk ongebruikelijke overeenkomst of niet normale omstandigheden, is het vermoeden gerechtvaardigd dat wel op oneigenlijke wijze wordt ingespeeld op de verschillen tussen de boxen en achten wij het wenselijk dat de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan (de vennootschap van) een verbonden ondernemer van toepassing is op deze contracten zodat een natuurlijke tegenkracht ontstaat.

Bij transacties die in het algemeen of in een bepaalde relatie ongebruikelijk zijn kan worden gedacht aan het houden van een turbo-vordering, bijvoorbeeld in een relatie waarin de vader de aandelen in een lege vennootschap koopt en zijn meerderjarige kinderen een niet-volwaardige vordering op deze vennootschap. Het houden van een dergelijke vordering is in het algemeen maatschappelijk ongebruikelijk en lijkt erop te zijn gericht een vermogensverschuiving van de vader naar de kinderen te bewerkstelligen. Ook kan worden gedacht aan het verzekeren van risico's bij de onderneming of de vennootschap van een verbonden persoon waarbij het verzekeren van dat risico als zodanig wellicht wel gebruikelijk is, maar in de gegeven relatie niet. Zo zal het afsluiten van een levensverzekering door een meerderjarig kind bij de vennootschap van zijn vader niet zozeer worden aangemerkt als een naar zijn aard ongebruikelijke transactie, maar is het wel maatschappelijk ongebruikelijk om een verzekeringsovereenkomst te sluiten waarbij het risico in feite geheel binnen de eigen familiekring blijft. Dat is immers strijdig met het voor verzekeringsovereenkomsten wezenlijke kenmerk van verlegging van het risico naar (echte) derden. Herverzekering van dat risico door die vennootschap doet aan dat oordeel niet af. Het is in tegendeel een bevestiging van de ongebruikelijkheid van de transactie. Afgezien van fiscale aspecten zou het dan immers meer voor de hand liggen de verzekering rechtstreeks te sluiten bij een echte derde.

Een ander voorbeeld van ongebruikelijke transacties zijn overeenkomsten die ertoe leiden dat bij de ondernemer of de BV een genotsrecht ontstaat en er geen sprake is van een genotsrecht dat is gevestigd krachtens erfrecht. Behoudens in normale erfrechtelijke situaties zijn transacties tussen derden waarbij genotsrechten, bijvoorbeeld een recht van vruchtgebruik, worden gevestigd in de praktijk immers zeer ongebruikelijk. De keuze voor de gebruikelijkheidstoets houdt in een keuze voor een open en dynamische norm. Deze keuze is in de eerste plaats ingegeven door de wens de regeling te laten aansluiten bij maatschappelijke ontwikkelingen. Transacties die op enig moment maatschappelijk ongebruikelijk zijn, kunnen later alsnog gemeengoed worden. Andersom is het ook mogelijk dat bepaalde overeenkomsten in onbruik raken. In de tweede plaats is gekozen voor een open norm omdat het alternatief, een opsomming van transacties die onder de regeling vallen, zou leiden tot ontoegankelijke regelgeving met een sterk ad hoc karakter. Wij zijn ons ervan bewust dat hiermee nog steeds sprake is van een bepaalde mate van rechtsonzekerheid. Wij stellen ons voor in bepaalde gevallen zekerheid te verschaffen voor bepaalde overeenkomsten door middel van nadere regelgeving. Daartoe is in het voorgestelde derde lid een mogelijkheid gecreëerd. Zo

kunnen wij ons voorstellen dat in de sfeer van de bedrijfsopvolging in het midden- en kleinbedrijf behoefte kan bestaan aan zekerheid over bepaalde vormen van dergelijke transacties. Indien die behoefte bestaat, kan, eventueel in overleg met vertegenwoordigers van het midden- en kleinbedrijf, in deze nadere regelgeving worden vastgelegd dat bepaalde overeenkomsten of voorwaarden wel of niet voldoen aan het gebruikelijkheids-criterium.

Naar ons oordeel is met de aldus gewijzigde regeling sprake van een duidelijke winst voor de praktijk omdat een groot aantal evidente gevallen van normale transacties in samenhang met de beperkte familiegroep ten opzichte van de huidige wettekst alsnog onder het wettelijk regime van box III vallen. De introductie van de gebruikelijkheidstoets dient dan ook te worden gezien tegen de achtergrond van de discussie rondom de regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen in de Wet IB 2001. De enigszins ruime formulering van de familiegroep in de wet zoals die in het Staatsblad is geplaatst, waarbij onder verbonden personen alle bloed- en aanverwanten van de belastingplichtige of zijn partner worden verstaan, heeft immers weliswaar het voordeel dat grosso modo alle oneigenlijke contracten in de ruime kring rond de (indirecte) ondernemer eronder zijn begrepen, maar heeft tegelijkertijd het nadeel dat ook strikt zakelijke overeenkomsten tussen familieleden die een wat meer verwijderde persoonlijke band hebben onder de regeling vallen. De andere kant van het spectrum, een regeling voor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen die alleen geldt voor een zeer kleine familiekring, zou echter weer kunnen leiden tot oneigenlijk gebruik. Met het gebruikelijkheids-criterium is beoogd een criterium te vinden dat de praktijk de mogelijkheid geeft om het wettelijk systeem toe te passen met de gescheiden boxen en het naast elkaar bestaan van enerzijds reëel bepaald inkomen uit werk en woning en anderzijds forfaitair bepaald inkomen uit sparen en beleggen, terwijl tegelijkertijd wordt voorkomen dat in gelieerde verhoudingen op min of meer oneigenlijke wijze gebruik zou kunnen worden gemaakt van de spanning die tussen beide vormen van inkomen kan worden geconstateerd.

Naast het reeds genoemde onderscheid tussen een kleinere en een ruimere groep van personen rond de (indirecte) ondernemer wordt ten opzichte van de Wet IB 2001 een wijziging voorgesteld in die zin dat is gekozen voor een nadere aanduiding van het begrip partner. In de Wet IB 2001 worden – ook voor de regelingen inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen – als partner aangemerkt: de echtgenoot, de geregistreerde partner en degene die ongehuwd samenwoont met de belastingplichtige en heeft gekozen voor een behandeling als partner. Van diverse zijden hebben ons signalen bereikt dat de regeling op dit punt bijstelling behoeft. Twee personen die samenwonen en die ervoor hebben gekozen niet te huwen en evenmin gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid zich als partners te laten registreren, zouden door af te zien van de mogelijkheid voor de toepassing van de Wet IB 2001 als partners te worden behandeld, aanzienlijke en ongewenste fiscale voordelen kunnen bereiken. Dit wordt als onevenwichtig ervaren, met name in die gevallen waarin beide partners in feite een zelfde financiële verwevenheid hebben als gehuwden. Om die redenen is ervoor gekozen om ongehuwd samenwonenden bij wie op één of meer punten sprake is van een vervlechting van hun financiële belangen als verbonden persoon aan te merken. Dit is geregeld in het voorgestelde gewijzigde tweede lid, onderdeel b. In de voorgestelde wijziging van het tweede lid, onderdeel b, is geregeld dat in een aantal gevallen sprake is van een vervlechting van de financiële belangen van de belastingplichtige en een ander op een zodanige wijze dat aanleiding bestaat deze personen voor de toepassing van deze regeling op dezelfde wijze te behandelen als gehuwden en geregistreerde partners. Hierbij is gekozen voor een beperkt aantal, relatief eenvoudig toetsbare criteria. Het gaat daarbij om gevallen waarin de belastingplich-

tige en een ongehuwde persoon een notariële samenlevings-overeenkomst hebben gesloten of zij hoofdelijk of indirect, bijvoorbeeld door borgstelling, aansprakelijk zijn voor schulden die voor hen beiden als een eigenwoningschuld worden aangemerkt of indien zij voor de toepassing van een pensioenregeling als partners bekend zijn. Het kan in die laatste situatie zowel gaan om de aanmelding van de levensgezel als partner bij de uitvoerder van de pensioenregeling van de belastingplichtige als – omgekeerd – de aanmelding van de belastingplichtige als partner bij de uitvoerder van de pensioenregeling van zijn levensgezel. Voorts wordt een bewijsvermoeden opgenomen op grond waarvan degene die met de belastingplichtige in een kalenderjaar gedurende ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres ingeschreven staat in de basisadministratie persoonsgegevens en met andere woorden zou kunnen kiezen voor een behandeling als partner, geacht wordt een met de belastingplichtige verbonden persoon te zijn tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat zij geen duurzame gemeenschappelijke huishouding voeren.

Artikel I, onderdeel T (artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De onder 1 voorgestelde wijziging betreft het herstel van een redactionele fout. De onder 2 tot en met 7 voorgestelde wijzigingen zijn identiek aan de bij onderdeel S hiervóór reeds toegelichte technische wijzigingen van artikel 3.91. Wij verwijzen naar hetgeen bij de toelichting op de wijzigingen van dat artikel is opgemerkt. Tevens is – in navolging van een daartoe strekkend advies van de Raad van State – geregeld dat de regeling niet van toepassing is indien de omstandigheid dat sprake is van een aanmerkelijk belang van de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon in de vennootschap louter het gevolg is van de toepassing van artikel 4.10 of 4.11.

Met de onder 8 en 10 voorgestelde wijzigingen wordt beoogd de systematiek van artikel 3.92 in overeenstemming te brengen met de nieuwe structuur van artikel 3.91. Daartoe is gekozen voor het in het eerste lid opnemen van de term «verbonden personen». De invulling van het begrip verbonden persoon is vervolgens opgenomen in het tweede lid waarbij wordt verwezen naar de omschrijving in artikel 3.91. Voor de toelichting op deze omschrijving en de overwegingen die daarbij een rol hebben gespeeld, verwijzen wij naar de toelichting op de voorgestelde wijziging van dat artikel.

In het verlengde van de wijziging van de omschrijving van de groep van verbonden personen is tegelijkertijd gekozen voor het laten vervallen van de in artikel 3.92 opgenomen uitbreiding van het partnerbegrip tot de duurzaam gescheiden levende echtgenoot. Deze uitbreiding was in de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen om aansluiting te houden bij de aanmerkelijkbelangregeling waar de bezittingen van de duurzaam gescheiden levende echtgenoot van oudsher meetelt bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een aanmerkelijkbelangpositie. In de onderdelen AN en AP hierna zijn echter wijzigingen van het aanmerkelijkbelangregime op dit punt opgenomen. Door deze wijzigingen kan de uitbreiding met de duurzaam gescheiden levende echtgenoot voor de toepassing van artikel 3.92 komen te vervallen. Daarmee wordt tevens de uniformiteit tussen de regelingen in de artikelen 3.91 en 3.92 vergroot.

De onder 9 opgenomen wijziging dient ertoe te verduidelijken dat het houden van aandelen in of winstbewijzen van een vennootschap niet wordt aangemerkt als het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan die vennootschap.

Artikel I, onderdeel U (artikel 3.93 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor een toelichting op de wijziging van artikel 3.93, eerste lid, zij verwezen naar de toelichting op artikel 2.14.

Artikel I, onderdeel V (artikel 3.94 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Door de ruime tekst van artikel 3.94, zoals deze na de vierde nota van wijziging is komen te luiden, zou het gebruik voor de werkzaamheid van een normaal gesproken tot het privé-vermogen van de belastingplichtige behorend vermogensbestanddeel ertoe leiden dat een boekwinst dan wel een boekverlies op dat vermogensbestanddeel tot het resultaat van de werkzaamheid behoort. Als voorbeeld kan worden genoemd het geval dat iemand zijn auto gebruikt om een enkele keer tegen betaling een lezing te geven. In een dergelijk geval is de beoogde wetstoepassing dat de auto tot het privé-vermogen van de belastingplichtige behoort en dat de autokosten tot het forfaitaire kilometerbedrag (artikel 3.95 in verbinding met artikel 3.17, eerste lid, onderdeel b) in aanmerking worden genomen. Door de tekst van art. 3.94 zou de auto in het genoemde voorbeeld echter tijdelijk tot het vermogen van de overige werkzaamheid gaan behoren, hetgeen onder meer een eindafrekeningsmoment bij het einde van de werkzaamheid als gevolg heeft. Dat is niet de bedoeling. In deze gevallen behoren, zoals is toegelicht bij de oorspronkelijk voorgestelde tekst van artikel 3.94, de algemene regels van de vermogensetikettering te gelden. Bij de in de artikelen 3.91 en 3.92 geregelde gevallen van het rendabel maken van vermogensbestanddelen door deze vermogensbestanddelen ter beschikking te stellen, is wel sprake van verplicht vermogen van de werkzaamheid, zodat de voordelen op deze vermogensbestanddelen tot het resultaat behoren. Dit vloeit voort uit de opzet van deze regelingen, waarbij het rendabel maken van vermogensbestanddelen zelf als een werkzaamheid wordt aangeduid.

Overigens blijft gelden dat niet elke terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen onder deze bepalingen valt. Zo valt incidenteel gebruik van relatief gering belang er niet onder omdat dan doorgaans geen sprake is van het rendabel maken van vermogen.

Artikel I, onderdeel W (artikel 3.95 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.95 was artikel 3.59 ten onrechte integraal van toepassing verklaard, terwijl dit niet moest gelden voor het derde lid aangezien bij de bepaling van het resultaat uit overige werkzaamheden geen oudedagsreserve kan worden gevormd. De voorgestelde wijziging ziet hierop.

Artikel I, onderdeel X (artikel 3.96 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.16, vierde lid, is mede gebaseerd op artikel 5, zesde tot en met achtste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het genoemde artikel 5 rekent een vergoeding van geringe omvang voor de meewerkende partner tot de winst uit onderneming van de andere partner. Op grond van artikel 3.16, vierde lid, is die vergoeding niet aftrekbaar bij de ondernemer. In afwijking van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zou de vergoeding onder de Wet inkomstenbelasting 2001 echter bij de partner belast worden als resultaat uit een werkzaamheid. Dit onbedoelde effect wordt met de voorgestelde bepaling weggenomen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de vergoeding die niet aftrekbaar is bij de ondernemer, niet wordt belast bij de partner.

Artikel I, onderdeel Y (artikel 3.99 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit betreft een redactionele aanpassing.

Artikel I, onderdeel Z (artikel 3.100 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Uitkeringen op grond van de Algemene Kinderbijslagwet behoren op grond van artikel 3.104, aanhef en onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet tot de aangewezen periodieke uitkeringen en verstrekkingen, hetgeen in het systeem van de Wet inkomstenbelasting 2001 betekent dat dergelijke uitkeringen niet zijn belast. Deze bepaling is overgenomen uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In het kader van de gelijke behandeling wat betreft onbelastbaarheid van uitkeringen op grond van buitenlandse regelingen ten opzichte van uitkeringen op grond van binnenlandse regelingen, is in artikel 3.104, aanhef en onderdeel g, van de Wet inkomstenbelasting 2001 geregeld dat uitkeringen op grond van soortgelijke buitenlandse regelingen eveneens niet behoren tot de aangewezen periodieke uitkeringen en verstrekkingen. Daarmee zijn ook buitenlandse kinderbijslaguitkeringen die normaliter belast zouden zijn als periodieke uitkeringen, onbelast.

Het blijkt echter dat niet alle vergelijkbare buitenlandse uitkeringen vallen binnen de omschrijving van het begrip periodieke uitkeringen. Zo is de Belgische kinderbijslagregeling geen volksverzekering maar een werknemersverzekering. Het gevolg daarvan is dat Belgische kinderbijslaguitkeringen in Nederland in beginsel zijn belast als loon en niet als periodieke uitkeringen. Door de rangorderegeling van artikel 2.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft een vrijstelling van een inkomensbestanddeel als periodieke uitkering geen effect als dat inkomensbestanddeel reeds op grond van een eerdere bepaling in aanmerking is genomen. Om alle buitenlandse kinderbijslaguitkeringen vrij te stellen worden in het nieuw toegevoegde lid van artikel 3.100 uitkeringen uit buitenlandse regelingen die naar aard en strekking overeenkomen met uitkeringen op grond van de Algemene Kinderbijslagwet overgeheveld naar Afdeling 3.5, waarin de belastbaarheid en vrijstellingen van periodieke uitkeringen en verstrekkingen is geregeld.

Artikel I, onderdeel AA (artikel 3.104 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor een toelichting op de in het eerste lid opgenomen aanpassingen (defiscalisering van afstudeersteun) wordt verwezen naar de toelichting op artikel X. In dat artikel is de defiscalisering van afstudeersteun met terugwerkende kracht tot en met 1 september 2000 geregeld in artikel 30b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

In het tweede lid wordt de derde aanduiding van dit onderdeel, die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2000 is vervallen, maar ten onrechte toch in de Wet IB 2001 is opgenomen, alsnog verwijderd.

In het derde lid wordt een onjuistheid hersteld. De delegatiebepaling met betrekking tot «meerkosten van het als studerende uitwonend zijn» is onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2000 vervallen. Deze delegatiebepaling kan derhalve in de Wet inkomstenbelasting 2001 eveneens vervallen.

Artikel I, onderdeel AB (artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen in dit artikel betreffen een uitbreiding van het begrip «eigen woning» met woonwagens. Daarnaast zijn redactionele aanpassingen aangebracht. Met de verruiming wordt de woonwagen in de zin van artikel 1 van de Woningwet onder het begrip eigen woning gebracht. Maatschappelijk wordt een duurzaam aan een plaats gebonden woonwagen als een eigen woning ervaren. Dit komt onder meer tot uitdrukking in de Woningwet. Daarnaast kan de aankoop van de woonwagen geschieden onder de Nationale Hypotheek Garantie. Ook biedt het wetsvoorstel Wet bevordering eigenwoningbezit (kamerstukken 25 309) met beoogde ingangsdatum 1 januari 2001 de mogelijkheid tot subsidiëring van woonwagenhuurders die hun woonwagen kopen. Hierbij past toepassing van de eigenwoningregeling op woonwagens. Voor de terminologie is aangesloten bij de definitie in de Woningwet. Net zoals bij het woonschip geldt de eigenwoningregeling slechts indien de woonwagen duurzaam aan een plaats is verbonden.

Artikel I, onderdeel AC (artikel 3.118 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De regelingen van artikel 3.116, zevende lid, en artikel 3.118, vijfde lid, voorkomen dat er dubbele heffing plaats kan vinden over de rente in een kapitaalverzekering eigen woning. Blijkens de memorie van toelichting op de betrokken bepalingen kan daarbij onder meer worden gedacht aan situaties waarin een belastingplichtige een kapitaalverzekering heeft afgesloten zonder dat hij een eigen woning heeft (kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nr. 3, blz.153–155). Als de belastingplichtige nadien een eigen woning koopt en de kapitaalverzekering daar vervolgens aan koppelt, zorgt artikel 3.116, zevende lid, er voor dat de waarde in het economische verkeer van de polis op dat moment als premie in aanmerking wordt genomen. Daarnaast zorgt artikel 3.118, vijfde lid, ervoor dat het vrijgestelde bedrag wordt verhoogd met diezelfde waarde in het economische verkeer op dat moment.

Gebleken is dat de verhoging van de vrijstelling op grond van artikel 3.118, vijfde lid, niet nodig is om dubbele heffing te voorkomen en zelfs tot niet beoogd gebruik kan leiden. Gedacht kan worden aan de situatie dat een kapitaalverzekering tegen een koopsom wordt aangekocht vlak voor expiratie van een bestaande kapitaalverzekering eigen woning waarin een belastbaar rente-element zit (doordat de uitkering het bedrag van de vrijstelling overstijgt). Door de «nieuwe» kapitaalverzekering na aankoop om te vormen tot een kapitaalverzekering eigen woning, kan de belastingplichtige de vrijstelling ter zake van de bestaande kapitaalverzekering eigen woning zodanig ophogen dat de uitkering onder de vrijstellingsgrens blijft.

Met de thans voorgestelde wijziging van artikel 3.118, vijfde lid, wordt dit tegengegaan. De ophoging van de vrijstelling voor een kapitaalverzekering die wordt omgevormd tot kapitaalverzekering eigen woning blijft nu beperkt tot (tijdelijke) overbruggingssituaties (eigen woning wordt verkocht, een aantal jaren wordt een woning gehuurd en daarna wordt weer een eigen woning gekocht). Het gaat daarbij om situaties waarin eenzelfde polis al eerder als kapitaalverzekering eigen woning in de systematiek van box I betrokken is geweest en gedurende een betrekkelijk korte periode in de heffing van box III terecht is gekomen. De wijziging van het zesde lid zorgt ervoor dat de overheveling van het nog niet gebruikte deel van de vrijstelling tussen partners nooit hoger kan zijn dan het bedrag van de kapitaalsuitkering dat ter zake van het overlijden tot uitkering komt. De langstlevende partner kan dus niet zonder meer zijn vrijstellingsmaximum verdubbelen. Dit sluit aan bij de gedachte dat de vrijstelling voor de

kapitaalverzekering eigen woning een vrijstelling is die, net als onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, per individuele belastingplichtige geldt en dus niet overhevelbaar is.

Voor overige situaties waarin de belastingplichtige een bestaande kapitaalverzekering omvormt tot kapitaalverzekering eigen woning, zorgt artikel 3.116, zevende lid, er reeds voor dat geen dubbele heffing plaatsvindt door de waarde in het economische verkeer van de polis op dat moment als premie aan te merken.

De tweede volzin van het gewijzigde vijfde lid regelt de samenloop tussen artikel 3.116, zevende lid, en artikel 3.118, vijfde lid. De verhoging van het premiebedrag op basis van artikel 3.116, zevende lid, gaat uit van de gedachte dat de rente-aangroei tot aan het moment van koppeling aan de eigen woning in de heffing is betrokken. Als echter sprake is van een (tijdelijke) overbruggings situatie, zal veelal de vrijstelling voor de kapitaalverzekering eigen woning al eerder geheel of gedeeltelijk zijn toegepast. Het rente-element dat in het vrijstellingsbedrag is begrepen is nog niet belast geweest. Door dit rente-element in mindering te brengen op de in artikel 3.116, zevende lid, bedoelde verhoging, wordt voorkomen dat op het moment van uitkering bij een overstijging van het vrijstellingsmaximum dit gedeelte van de totale rente-aangroei buiten de heffing zou blijven.

Voorbeeld

Belastingplichtige X heeft een kapitaalverzekering eigen woning ten behoeve van de aflossing van de hypothecaire geldlening van zijn eigen woning (woning A). Op een bepaald moment gaat hij verhuizen. Hij verkoopt woning A en gaat – vooruitlopend op de aankoop van een andere eigen woning – tijdelijk een woning huren (woning B). Na twee jaar koopt hij een nieuwe eigen woning (woning C). De kapitaalverzekering is gedurende de gehele periode voortgezet.

Op het moment dat X woning A verkoopt en verhuist naar woning B, voldoet de kapitaalverzekering niet meer aan de voorwaarden. Er is immers geen eigen woning meer. Op grond van artikel 3.116, derde lid, onderdeel a, vindt een fictieve uitkering uitkering plaats. Stel dat op dat moment de polis een waarde heeft van 50 000 en dat 30 000 premies zijn betaald. Op grond van de versoepeling van artikel 3.118, tweede lid, onderdeel a, is de vrijstelling van toepassing. Het rente-element van 20 000 is daardoor vrijgesteld, ervan uitgaande dat aan de bandbreedte-eis wordt voldaan. Tegelijkertijd wordt de vrijstelling kapitaalverzekering eigen woning van X verminderd met 50 000 op grond van artikel 3.118, derde lid, zodat een vrijstelling van 75 500 resteert. In de periode dat X de huurwoning, woning B, bewoont, wordt de kapitaalverzekering in de heffing van box III betrokken. De rente-aangroei in deze periode wordt dus belast volgens het systeem van het forfaitaire rendement.

Vanaf het moment dat X woning C betreft en de kapitaalverzekering daaraan koppelt, voldoet de polis weer aan de voorwaarden voor een kapitaalverzekering eigen woning. Dit betekent dat voor de bepaling van het belastbare rente-element rekening moet worden gehouden met de rente-aangroei tot aan het moment van verhuizen naar woning C. Stel dat de waarde van de polis op dat moment 60 000 is en dat tot dan toe 35 000 aan premies is betaald. Op grond van artikel 3.116, zevende lid, wordt een bedrag van 25 000 als extra gestorte premie aangemerkt, behoudens voor de toepassing van de bandbreedte-eis. Ofwel, de waarde van de polis ad 60 000 geldt als premiebedrag. Hierover kan door de werking van de saldomethode van artikel 3.116, vijfde lid, geen heffing meer plaatsvinden in box I.

Daarnaast leidt de verhuizing er op grond van artikel 3.118, vijfde lid, toe dat ten tijde van de uitkering uit de kapitaalverzekering het vrijstellings-

bedrag voor de begunstigde wordt verhoogd met € 50 000. Indien X de begunstigde is, wordt zijn vrijstellingsbedrag derhalve verhoogd tot € 125 500. Dit is precies het vrijstellingsbedrag waarop X vóór de fictieve uitkering recht had. De eerdere fictieve uitkering wordt op deze wijze dus ongedaan gemaakt. Op het moment dat de polis tot uitkering zal komen, kan X dus terugvallen op het oorspronkelijke vrijstellingsbedrag van € 125 500. Als de polis na 20 jaar premiebetaling binnen de bandbreedte € 200 000 uitkeert, wordt het rente-bestanddeel dat is begrepen in het excedent van de uitkering ad € 74 500 in de heffing van box I betrokken. De wijziging van het zesde lid zorgt ervoor dat de overheveling van het nog niet gebruikte deel van de vrijstelling tussen partners nooit hoger kan zijn dan het bedrag van de kapitaalsuitkering dat ter zake van het overlijden tot uitkering komt. De langstlevende partner kan dus niet zonder meer zijn vrijstellingsmaximum verdubbelen. Dit sluit aan bij de gedachte dat de vrijstelling voor de kapitaalverzekering eigen woning een vrijstelling is die, net als onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, per individuele belastingplichtige geldt en dus niet overhevelbaar is. Het nieuwe zevende lid heeft de volgende achtergrond. De huidige tekst van artikel 3.118, zesde lid, heeft als doel recht te doen aan de gedachte dat partners per saldo een beroep kunnen doen op twee maal de eenmaal per leven toe te passen vrijstelling van artikel 3.118, eerste lid. Als de langstlevende partner de enige begunstigde is, regelt het zesde lid dat zijn vrijstelling wordt verhoogd met het bedrag dat de overleden partner tijdens zijn leven nog niet in aanmerking heeft genomen. Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel inzake de Wet inkomstenbelasting 2001 in de Eerste Kamer is door de leden van de CDA-fractie gevraagd wat de fiscale gevolgen zijn als beide partners gelijktijdig overlijden. In de memorie van antwoord is aangegeven dat één van de uitgangspunten van het in de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen regime voor kapitaalverzekeringen eigen woning is dat belastingplichtigen – indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – aanspraak kunnen maken op een vrijgestelde uitkering. Elke belastingplichtige heeft hier gedurende zijn of haar leven eenmalig recht op. In de door de CDA-fractie naar voren gebrachte casus van gelijktijdig overlijden van beide partners, zou een dergelijke doorschuiving feitelijk niet kunnen worden geëffectueerd. Uitgangspunt blijft dat het ook in dit geval niet de bedoeling is dat de vrijgestelde uitkering waarop de overleden partners (nog) recht zouden hebben, verloren zou gaan of ten koste zou gaan van de vrijgestelde uitkering uit een kapitaalverzekering eigen woning waarop de erfgenamen of begunstigten recht zouden hebben (kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr.202a, blz.58).

Met het voorgestelde nieuwe zevende lid wordt bereikt dat bij de begunstigde van een overlijdensuitkering voor de toepassing van de vrijstelling kapitaalverzekering eigen woning het nog niet gebruikte deel van de vrijstelling van de overledene als vrijstelling geldt voor deze specifieke kapitaalsuitkering. Zowel de kapitaalsuitkering als het niet-gebruikte deel van de vrijstelling van de overledene worden dus bij de in de verzekering aangewezen begunstigde in aanmerking genomen.

Indien de begunstigde niet voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling, bijvoorbeeld door niet af te lossen op de hypotheekschuld waaraan de kapitaalverzekering is gekoppeld, zal bij hem heffing plaatsvinden over het in de uitkering begrepen rentebestanddeel. Hetzelfde geldt als de kapitaalsuitkering het maximum van de vrijstelling overschrijdt. Alsdan vindt heffing plaats over het in het excedent begrepen rentebestanddeel.

De vrijstelling ter zake van de overlijdensuitkering bedraagt maximaal het in artikel 3.118, eerste lid, vermelde bedrag van de eenmaal per leven toe te passen vrijstelling (voor zover nog niet door de overledene tijdens het leven gebruikt). De vrijstelling kan echter nooit meer bedragen dan het bedrag van de kapitaalsuitkering zelf.

Belastingplichtige X en zijn partner hebben een kapitaalverzekering afgesloten ten behoeve van de aflossing van de hypothecaire geldlening van hun eigen woning. Het verzekerde kapitaal bedraagt 300 000. Beide partners zijn verzekeringnemer, verzekerde en begunstigde. De verzekering keert uit bij in leven zijn van beide partners na 30 jaar, dan wel bij eerder overlijden van één van beide. In de polisvoorwaarden staan achtereenvolgens als begunstigden genoemd de verzekernemer(s), de partner van de verzekeringnemer, de kinderen en de overige erfgenamen.

Op enig moment komen X en zijn partner onverhoopt gelijktijdig te overlijden ten gevolge van een vliegtuigongeluk (vóór het verstrijken van de 30-jarige looptijd van de verzekering). Zij laten één kind als erfgenaam achter: K. Bij het ontbreken van de verzekeringnemer dan wel diens partner keert de polis in dit geval dus uit aan K, die het bedrag gebruikt voor de aflossing van de hypotheekschuld die op de eigen woning van zijn ouders rust.

Belastingplichtige X en zijn partner hebben de vrijstelling nog niet tijdens hun leven benut, zodat K ter zake van elk van beide ouders nog 125 500 (cijfer 2001) vrijstelling kan claimen. In de onderhavige situatie komt de kapitaalverzekering tot uitkering door het overlijden van zowel X als zijn partner. De kapitaalsuitkering ad 300 000 wordt voor de toepassing van het zesde lid dus gesplitst in twee uitkeringen van 150 000.

De kapitaalsuitkering wordt bij K als begunstigde in de heffing betrokken. Daartegenover kan K voor de toepassing van de overlijdensuitkering de nog niet benutte vrijstelling van zijn ouders claimen, als hij aan de vrijstellingsvoorwaarden voldoet. In casu betekent dit dat van de kapitaalsuitkering ad 300 000 het rentebestanddeel begrepen in het excedent ad 49 000 (300 000 – 251 000) belast is. Daarmee is de kapitaalverzekering eigen woning van X en zijn partner afgewikkeld. De vrijstelling kapitaalverzekering eigen woning waarop K uit eigen hoofde recht heeft, wordt niet beïnvloed door de werking van het zesde lid. Als K dus zelf een eigen woning heeft met een daaraan gekoppelde kapitaalverzekering, kan hij daar zijn «eigen» vrijstelling voor claimen.

Artikel I, onderdeel AD (artikel 3.120 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit betreft aanpassingen van redactionele en technische aard. De aanpassingen zijn een gevolg van eerdere wijzigingen.

Artikel I, onderdeel AE (artikel 3.127 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In de praktijk is een onduidelijkheid gerezen over de reikwijdte van de jaarruimte voor de lijfrentepremie-aftrek. Met de in artikel 3.127, tweede lid, opgenomen wijziging wordt verduidelijkt dat voor de vaststelling van de jaarruimte eerst 17% van de premiegrondslag wordt berekend. Vervolgens komen daarop de in het vijfde lid opgenomen verminderingen in aftrek. Bij een positief saldo is sprake van jaarruimte.

Artikel I, onderdeel AF (artikel 3.130 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De aanvulling in het eerste lid is opgenomen naar aanleiding van het arrest van 26 augustus 1998, nr. 32 864, *BNB* 1998/349. Met de aanvulling wordt verduidelijkt dat premies voor lijfrenten in geval van betaling via verrekening met de verzekeraar slechts worden aangemerkt als te zijn betaald, voorzover de verrekening niet leidt tot een schuldig gebleven

bedrag. Bij afboeking van een rekening-courant verhouding mag derhalve geen schuld aan de verzekeraar resteren.

De wijziging van artikel 3.130, tweede lid, bewerkstelligt dat aansluiting wordt gevonden bij de ingevolge de Wet van 22 december 1999, houdende wijziging van belastingwetten c.a. (belastingplan 2000), Stb. 579, gerealiseerde wijziging in artikel 45b, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, op basis waarvan de eerste tranche lijfrentepremies die op of na 1 januari doch voor 1 juli van het volgende kalenderjaar worden betaald, niet meer in aftrek kunnen worden gebracht bij de bepaling van het belastbare inkomen in het voorgaande kalenderjaar. Ingevolge de tweede nota van wijziging bij de Wet inkomstenbelasting 2001 (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 19) is opnieuw een vaste basisaftrek geïntroduceerd. In lijn met de ingevolge het belastingplan 2000 gerealiseerde wijziging van artikel 45b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt met de onderhavige wijziging terugwenteling van de basisaftrek niet mogelijk gemaakt. Mocht de belastingplichtige in het kalenderjaar geen gebruik hebben gemaakt van de basisaftrek, en na afloop van het kalenderjaar in aanmerking komen voor de jaarruimte volgens artikel 3.127, tweede lid, dan staat het gehele bedrag van de jaarruimte voor terugwenteling open.

Artikel I, onderdeel AFa (artikel 3.133 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 3.133, tweede lid, onderdeel g, wordt bewerkstelligd dat in de situatie waarin sprake is van een verzekeraar als bedoeld in artikel 3.126, eerste lid, onderdeel d, maar waarbij de belastingplichtige zich heeft verplicht zekerheid te stellen, het opheffen van deze zekerheidsstelling wordt aangemerkt als een handeling in strijd met de voorwaarden die leidt tot het in aanmerking nemen van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen.

Artikel I, onderdeel AG (artikel 3.137 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge artikel 3.137 wordt bij een handeling in strijd met de voorwaarden de waarde van het in aanmerking te nemen bedrag ter zake van een aanspraak gesteld op de waarde in het economische verkeer van die aanspraak. Door deze benadering zou het niet (langer) nodig zijn om naar de in het verleden daadwerkelijk betaalde en afgetrokken premies te kijken. Deze benadering laat echter de mogelijkheid open om in box I een lijfrentepremie-aftrek te realiseren en dit recht vervolgens door een handeling in strijd met de voorwaarden over te hevelen naar box III zonder dat de gerealiseerde premie-aftrek ten volle wordt teruggenomen. De wijziging van artikel 3.137 strekt ertoe deze mogelijkheid van oneigenlijk gebruik in te dammen en de waarde in het economische verkeer van een aanspraak op nog niet ingegane lijfrentes tenminste te stellen op de premies die voor de aanspraak of dat gedeelte als uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aftrek zijn gebracht. Met name in de eerste jaren na het sluiten van een lijfrente-overeenkomst kan de waarde van de aanspraak of een gedeelte ervan vanwege in rekening gebrachte kosten beduidend lager zijn dan de betaalde, en in aftrek gebrachte, premies. Door de waarde in het economische verkeer tenminste te stellen op de premies die als uitgaven voor inkomensvoorzieningen tot aftrek hebben geleid, wordt bereikt dat bij een handeling in strijd met de voorwaarden in beginsel tenminste de fiscale facilitatie wordt teruggenomen. Deze «minimumregel» geldt uitsluitend voor aanspraken waarvan nog geen uitkeringen zijn vervallen. Indien dat wel het geval is, zou de minimumregel tot te hoge in aanmerking te nemen negatieve uitgaven kunnen leiden.

Artikel I, onderdeel AH (artikel 3.139 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In hoofdstuk 6 is de persoonsgebonden aftrek geregeld. Persoonsgebonden aftrekposten zijn posten waarvan de aftrekbaarheid het gevolg is van een bewuste keuze van de wetgever een bepaalde activiteit fiscaal te faciliteren. Het gaat hierbij om uitgaven voor onderhoudsverplichtingen, verliezen op geldleningen aan beginnende ondernemers, uitgaven voor levensonderhoud van kinderen, buitengewone uitgaven, weekenduitgaven voor gehandicapte kinderen, scholingsuitgaven, uitgaven voor monumentenpanden en aftrekbare giften. Door de aftrekmogelijkheid die de Wet inkomstenbelasting 2001 biedt voor deze persoonsgebonden posten worden deze uitgaven, afhankelijk van drempels en nadere voorwaarden, voor een deel gedragen door de schatkist. Bij al deze posten is het mogelijk dat door omstandigheden hetgeen ten laste van het inkomen komt later (gedeeltelijk) wordt terugontvangen, wordt gedekt wordt door een vergoeding terzake of – in het geval van verliezen op geldleningen aan beginnende ondernemers – alsnog wordt ontvangen. Als dat gebeurt in hetzelfde jaar als waarin de aftrek geldend zou kunnen worden gemaakt, komt slechts voor aftrek in aanmerking hetgeen uiteindelijk ten laste van de belastingplichtige komt. Vindt de terugbetaling enz. echter plaats in een later jaar en is deze op het moment dat de last zich voordoet niet zeker, dan is zonder nadere voorziening aftrek mogelijk in het jaar waarin de last zich voordoet en blijft de latere terugbetaling enz. fiscaal buiten beschouwing.

Zo kan het voorkomen dat aftrekbare uitgaven met betrekking tot een monumentenpand worden gemaakt met de mogelijkheid dat daarvoor te zijner tijd een subsidie wordt ontvangen. Als de ontvangst van de subsidie niet zeker is in het jaar waarin de uitgaven worden gedaan, zijn die uitgaven aftrekbaar. Als later blijkt dat de uitgaven alsnog worden vergolden door een subsidie, blijft zonder nadere voorziening de subsidie onbelast, terwijl er geen mogelijkheid bestaat de genoten aftrek alsnog ongedaan te maken. Een vergelijkbare situatie kan zich voordoen ten aanzien van andere persoonsgebonden aftrekposten. Zo kunnen bijvoorbeeld onderhoudsverplichtingen na het voeren van een procedure met terugwerkende kracht naar beneden worden bijgesteld, terwijl in afwachting van een uitspraak het oude bedrag wordt betaald, kunnen scholingsuitgaven en buitengewone uitgaven alsnog worden vergoed enz.

In het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is sprake van negatieve kosten indien teruggaven of vergoedingen worden ontvangen voor posten die eerder in aanmerking konden worden genomen als aftrekbare kosten. Indien het gaat om terugontvangen persoonlijke verplichtingen is belastingheffing verzekerd als negatieve persoonlijke verplichtingen. Bij de totstandkoming van de Wet inkomstenbelasting 2001 is in artikel 3.139 alleen een voorziening getroffen ten aanzien van alsnog ontvangen, eerder kwijtgescholden en als verlies opgevoerde leningen aan beginnende ondernemers. Door de onderhavige wijziging wordt ook een negatieve persoonsgebonden aftrek geïntroduceerd ten aanzien van eerder geldend gemaakte onderhoudsverplichtingen, buitengewone uitgaven, scholingsuitgaven en uitgaven voor monumentenpanden.

Er is vanaf gezien een negatieve persoonsgebonden aftrek voor te stellen voor eerder geldend gemaakte uitgaven voor levensonderhoud kinderen, voor weekenduitgaven voor gehandicapte kinderen en voor aftrekbare giften. De reden daarvoor is dat een teruggave of vergoeding achteraf voor dergelijke posten minder voor de hand ligt. Zou later blijken dat dit toch voorkomt of zou op het ontbreken van een negatieve persoonsgebonden aftrek voor deze posten worden ingespeeld, dan zal ik ook voor die posten een negatieve persoonsgebonden aftrek voorstellen.

De bepalingen in artikel 3.139 zijn zodanig geformuleerd dat een negatieve persoonsgebonden aftrek slechts aan de orde komt voorzover de

eerdere betalingen enz. tot een aftrek hebben geleid. Is er in verband met drempels en maxima geen sprake geweest van een aftrek dan vindt er geen bijtelling plaats. Ik wil dit verduidelijken met een voorbeeld. A heeft in 2001 een verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek van f 50 000 en ziektekosten enz. van f 7500. A kan in 2001 als buitengewone uitgaven aftrekken f 7500 minus f 5600 (11,2% van f 50 000) is f 1900. In 2002 ontvangt A alsnog een eerder niet voorziene vergoeding ter zake van de in 2001 afgetrokken buitengewone uitgaven van f 500. Als negatieve persoonsgebonden aftrek wordt dan in 2002 in aanmerking genomen f 500: het bedrag van de alsnog ontvangen vergoeding. Ontvangt A in 2003 alsnog een aanvullende vergoeding van f 2500 dan wordt in dat jaar als negatieve persoonsgebonden aftrek niet meer in aanmerking genomen dan f 1400, het na toepassing van de drempel in 2001 afgetrokken bedrag verminderd met het alreeds in 2002 terugontvangen en belaste bedrag.

Artikel I, onderdeel AI (artikel 3.141 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging wordt de formulering van artikel 3.141 aangepast, zodat deze beter aansluit bij het voorgestelde artikel 1.7a. Met de gewijzigde formulering wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel I, onderdeel AJ (artikel 3.142 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging van artikel 3.142 houdt verband met het voorgestelde artikel 1.7b, waardoor het oorspronkelijke eerste en tweede lid van artikel 3.142 kunnen vervallen.

Artikel I, onderdeel AK (artikel 3.145 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De tekst artikel 3.145, eerste lid, eerste volzin, wordt met de toevoeging van de woorden «op jaarbasis» aangepast aan de tekst van de van artikel 3.20, eerste lid, eerste volzin.

Met de wijziging van het tweede lid wordt eenduidig vastgelegd dat het gebruik op jaarbasis van de auto voor minder dan 500 kilometer voor privé-doeleinden kan blijken uit een rittenregistratie.

Met de wijziging van het vijfde lid wordt de delegatiebepaling verduidelijkt. De delegatiebepaling richt zich op de eisen die aan de rittenregistratie worden gesteld. Tevens wordt expliciet aangegeven dat voor de situatie van een bestelauto die op jaarbasis voor meer dan 500 kilometer, maar minder dan 4000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt, regels kunnen worden gesteld voor een vereenvoudigde rittenregistratie. Hierbij wordt gedacht aan een registratie van uitsluitend de voor privé-doeleinden gereden kilometers. De achtergrond van deze vereenvoudigde rittenregistratie is dat het met name bij bestelauto's regelmatig voorkomt dat deze slechts beperkt voor privé-doeleinden wordt gebruikt, terwijl er veelvuldig ritten voor bedrijfsdoeleinden mee worden gemaakt. De eisen die aan een normale rittenregistratie worden gesteld kunnen dan onevenredig bezwaarlijk zijn. Met het oog daarop wordt voorgesteld dat indien een bedrijfsauto op jaarbasis voor meer dan 500 kilometer, maar minder dan 4000 kilometer voor privé-doeleinden wordt gebruikt – hetgeen een voordeel van 15% van de waarde van de auto meebrengt –, volstaan kan worden met een vereenvoudigde rittenregistratie. Een vereenvoudigde rittenregistratie voor bedrijfsauto's die slechts beperkt voor privé-doeleinden worden gebruikt, wordt gerechtvaardigd geacht gelet op de verschillen die in het algemeen bestaan tussen bedrijfsauto's en personenauto's qua aard, inrichting en gebruik.

Tevens kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld voor de situatie waarin de belastingplichtige andere bewijsmiddelen dan een rittenadministratie aanvoert.

Artikel I, onderdeel AL (artikel 3.153 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging wordt een foutieve verwijzing hersteld.

Artikel I, onderdeel ALa (artikel 3.154 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging wordt een foutieve verwijzing hersteld.

Artikel I, onderdeel AM (afdeling 3.15, artikel 3.156 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het nieuwe artikel 3.156 creëert een wettelijke basis voor de afgifte van beschikkingen waarin de belastingdienst een oordeel geeft over de fiscale status van het inkomen dat uit een of meer arbeidsrelaties door de belastingplichtige wordt genoten. Inmiddels zijn ook in de uitvoerings sfeer voorbereidingen getroffen waardoor de belastingdienst in staat is om per 1 januari 2001 deze beschikkingen op verzoek van de belastingplichtige af te geven. Hiermee wordt, althans voorzover het betreft de fiscaliteit, invulling gegeven aan de eerste fase van de MDW-operatie tot harmonisatie van het ondernemersbegrip.

In het eerste lid is bepaald dat de belastingplichtige een verzoek kan doen aan de inspecteur om zekerheid te krijgen over de vraag of het inkomen dat hij geniet of zal gaan genieten uit een of meer arbeidsrelaties, is aan te merken als winst, als loon of als resultaat uit overige werkzaamheden. Ingeval sprake is van meerdere arbeidsrelaties zal door de fiscus niet steeds per arbeidsrelatie een beschikking behoeven te worden afgegeven. Indien de arbeidsrelaties betrekking hebben op werkzaamheden van dezelfde soort en die werkzaamheden onder overeenkomstige condities worden verricht, zal in de praktijk kunnen worden volstaan met het afgeven van één beschikking waarin een oordeel wordt gegeven over de fiscale status van het inkomen uit deze arbeidsrelaties. Met condities worden in dit verband de voorwaarden bedoeld die de belastingplichtige opneemt in zijn contract voor het aannemen van werk, waaronder hij met de opdrachtgever overeenkomt de werkzaamheden te verrichten. De beschikking kan daarmee ook betrekking hebben arbeidsrelaties die de belastingplichtige pas aangaat na de afgifte van de beschikking. Dit voorkomt dat een zelfstandige bij iedere nieuwe opdrachtgever, opnieuw om een beschikking moet vragen.

Het verkrijgen van zekerheid zal in de praktijk vooral van belang zijn voor de arbeidsrelatie waarvan voor opdrachtgever en opdrachtnemer onzeker is of zij leidt tot een fictieve dienstbetrekking. Ingeval van een fictieve dienstbetrekking dienen inhoudingen op het loon plaats te vinden; bij ondernemerschap of overige werkzaamheden is dat uiteraard niet het geval. Indien de belastingplichtige zich niet kan verenigen met het oordeel van de fiscus kan hij in bezwaar en beroep komen tegen de uitspraak in de beschikking.

De beschikking wordt gebaseerd op de door de belastingplichtige bij het verzoek gepresenteerde omstandigheden. Indien de feitelijke omstandigheden wijzigen ten opzichte van hetgeen eerder is gepresenteerd, is de belastingplichtige verplicht daarvan melding te maken bij de inspecteur zodra de wijzigingen zich voordoen. Dit is opgenomen in het tweede lid. Het derde lid biedt de inspecteur de mogelijkheid om de beschikking te herzien indien de feiten en omstandigheden daartoe aanleiding geven. Dit

geldt niet alleen als de belastingplichtige een wijziging heeft gemeld, maar ook als de inspecteur uit anderen hoofde ervan op de hoogte is dat de omstandigheden anders zijn dan die waarvoor de beschikking is afgegeven. Zo kan de beschikking worden herzien als er grond is voor het vermoeden dat de belastingplichtige onjuiste of onvolledige informatie heeft gegeven over de omstandigheden waarvoor de beschikking is verleend. Dit kan ertoe leiden dat de fiscus tot een ander oordeel komt met betrekking tot de fiscale behandeling van het inkomen uit de arbeidsrelatie; in plaats van ondernemerschap is bijvoorbeeld sprake van een fictieve dienstbetrekking. In het laatste geval zal een correctie van de belastingheffing plaatsvinden bij de belanghebbende en niet bij zijn opdrachtgever, als laatstgenoemde te goeder trouw is. Herziening van de beschikking vindt plaats bij voor bezwaar vatbare beschikking. Op grond van het vierde lid kan de belastingplichtige aangeven op welke periode de beschikking betrekking heeft. Daaraan is een maximum gesteld, te weten 24 maanden.

In het vijfde lid is de mogelijkheid opgenomen om bij ministeriële regeling de maximum termijn van 24 maanden te bekorten voor aangewezen gevallen.

Artikel I, onderdeel AN (artikel 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij de vormgeving van het aanmerkelijkbelangregime in de Wet IB 2001 is wat betreft de positie van de echtgenoot van de aanmerkelijkbelanghouder gekozen voor handhaving van het formele begrip echtgenoot dat ook in het aanmerkelijkbelangregime in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 werd gebruikt. Dat leidt ertoe dat bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een aanmerkelijk belang, ook de aandelen, winstbewijzen en dergelijke van de duurzaam gescheiden levende echtgenoot in de beoordeling worden betrokken. Op deze keuze is in het kader van de parlementaire behandeling en in de literatuur kritiek geuit. Naar aanleiding van deze kritiek is onderzocht of het mogelijk is het formele begrip echtgenoot los te laten zonder de werking van de doorschuivingssystematiek bij echtscheiding (hoofregel) te bemoeilijken. Gebleken is dat een dergelijke wijziging mogelijk is. De wijziging houdt in dat vanaf het moment waarop de echtgenoten duurzaam gescheiden gaan leven, bij elke echtgenoot afzonderlijk wordt beoordeeld of sprake is van een aanmerkelijk belang. De echtgenoten worden in deze situatie derhalve gelijk behandeld als ongehuwd samenwonende belastingplichtigen. Laatstgenoemde personen worden immers niet meer als partner aangemerkt vanaf het moment waarop zij duurzaam gescheiden gaan leven.

Indien echtgenoten ieder afzonderlijk bezien voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder zijn, leidt deze wijziging niet tot fiscale gevolgen.

Indien een echtgenoot tezamen met zijn echtgenoot wel doch zonder deze echtgenoot geen aanmerkelijkbelanghouder is, leidt het duurzaam gescheiden leven tot een fictieve vervreemding op grond van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g. Deze fictieve vervreemding komt ofwel in de plaats van ofwel gaat vooraf aan de fictieve vervreemding in het jaar van echtscheiding.

Beide situaties kunnen het beste worden toegelicht aan de hand van een tweetal voorbeelden. In voorbeeld 1 worden de fiscale gevolgen behandeld indien de echtgenoten in gemeenschap van goederen zijn gehuwd, in voorbeeld 2 de gevolgen indien de tot het aanmerkelijk belang behorende aandelen, winstbewijzen e.d. niet tot enige huwelijksgoederengemeenschap behoren.

Voorbeeld 1

Belastingplichtige en zijn echtgenoot zijn in gemeenschap van goederen gehuwd. Tot deze gemeenschap van goederen behoort een aanmerkelijk-belangpakket van 8% van het geplaatste aandelenkapitaal van X BV. Indien zij duurzaam gescheiden gaan leven, blijft de huwelijksgoederengemeenschap bestaan. Beiden zijn hiertoe voor de helft gerechtigd. Derhalve wordt aan ieder de helft van de aandelen, dit is 4%, toegerekend. Op grond van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g, wordt het niet langer aanwezig zijn van een aanmerkelijk belang aangemerkt als een fictieve vervreemding. Op verzoek is doorschuiving mogelijk, waardoor er een fictief aanmerkelijk belang ontstaat. Dit is geregeld in de artikelen 4.11 en 4.40. Indien niet om doorschuiving is verzocht, vallen de aandelen na afrekening onder het regime van box III. De latere verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap heeft in dat geval geen gevolgen meer voor de toepassing van het aanmerkelijkbelangregime. De bepalingen van afdeling 4.3 uit hoofdstuk 4 zijn immers niet meer van toepassing. Dit betekent dat de overgang krachtens huwelijksvermogensrecht of de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap geen heffingsmoment creëert. Door de wijziging van artikel 4.6 wordt in deze situatie het afrekenmoment van het jaar waarin de huwelijksgoederengemeenschap wordt ontbonden, derhalve vervroegd naar het jaar waarin de echtgenoten duurzaam gescheiden gaan leven. Indien de verdeling van de huwelijksgemeenschap afwijkt van de gerechtigdheid en een van de ex-echtgenoten krijgt ten minste 5% van de aandelen, betekent dat deze echtgenoot vanaf het moment waarop de huwelijksgemeenschap is verdeeld, weer een echt aanmerkelijk belang heeft. Doordat ten tijde van het duurzaam gescheiden gaan leven reeds was afgerekend, heeft de verdeling voor de andere echtgenoot geen gevolgen in de sfeer van het aanmerkelijk belang.

Indien daarentegen ten tijde van het duurzaam gescheiden gaan leven is gekozen voor doorschuiving van de aanmerkelijkbelangclaim en de huwelijksgoederengemeenschap in dat zelfde of in een later jaar wordt verdeeld, zijn de fiscale gevolgen in het jaar waarin de huwelijksgoederengemeenschap wordt verdeeld als volgt. Doordat in het jaar van duurzaam gescheiden gaan leven om doorschuiving is verzocht, is er een fictief aanmerkelijk belang ontstaan. De verdeling van het aandelenbezit conform de gerechtigdheid wordt niet aangemerkt als een vervreemding. Indien in het jaar van duurzaam gescheiden gaan leven om doorschuiving is verzocht, doch de verdeling van de huwelijksgemeenschap afwijkt van de gerechtigdheid in de huwelijksgoederengemeenschap, wordt de verdeling niet aangemerkt als een fictieve vervreemding, indien voldaan wordt aan de in artikel 4.17 gestelde voorwaarden. De fiscale gevolgen zijn gelijk aan de in de vorige alinea geschetste gevolgen, met dien verstande dat de ex-echtgenoot die wordt overbedeeld en daardoor een aandelenbezit verkrijgt van ten minste 5%, weer (gewoon) aanmerkelijkbelanghouder wordt en dat een evenredig deel van de verkrijgingsprijs van de andere ex-echtgenoot wordt doorgeschoven. Indien de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap niet binnen twee jaren na de ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap plaatsvindt, wordt de overdracht van de overbedeelde aandelen als een vervreemding aangemerkt, doorschuiving is in deze situatie niet mogelijk. Ook in deze situatie wordt de overbedeelde echtgenoot op het moment van verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap weer aanmerkelijkbelanghouder. Bij de andere ex-echtgenoot is op dat moment echter sprake van een belaste vervreemding.

Voorbeeld 2

De echtgenoten uit voorbeeld 1 zijn onder huwelijkse voorwaarden

gehuwd. De aandelen behoren derhalve niet tot enige huwelijksgoederengemeenschap. Indien de echtgenoten ieder afzonderlijk een belang van 4% hebben, leidt het duurzaam gescheiden gaan leven tot een fictieve vervreemding op grond van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel g. Belastingplichtige kan vervolgens op verzoek gebruik maken van de doorschuif-faciliteit uit artikel 4.40. Indien hij geen gebruik maakt van de doorschuif-faciliteit, gaan de aandelen na afrekening over van box II naar box III. Het schrappen van de duurzaam gescheiden levende echtgenoot in de artikelen 4.6 en 4.10 leidt er derhalve toe dat de fictieve vervreemding niet plaatsvindt in het jaar van echtscheiding zoals onder de huidige bepaling, maar in het jaar van duurzaam gescheiden gaan leven.

Artikel I, onderdeel AO (artikel 4.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor de toelichting wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging van artikel 4.6.

Artikel I, onderdeel AP (artikel 4.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging hangt samen met de wijziging van artikel 4.6. In artikel 4.6 worden de aandelen van een duurzaam gescheiden levende echtgenoot niet meer meegeteld voor de beoordeling van de aanmerkelijkbelangpositie van de belastingplichtige. Zie voor een nadere toelichting de toelichting op artikel 4.6.

Artikel I, onderdeel AQ (artikel 4.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De bepaling die was opgenomen in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel d, merkte het uitreiken van aandelen door een beleggingsinstelling aan haar aandeelhouders, die een aanmerkelijk belang hebben, aan als regulier voordeel. Door de in dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is het niet meer mogelijk dat aandelen in een fiscale beleggingsinstelling tot een aanmerkelijk belang behoren. De fiscale beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verliest haar fiscale status van beleggingsinstelling zodra sprake is van een aanmerkelijk belang in dat lichaam. Dat brengt met zich dat een aparte bepaling voor bonusaandelen die een aanmerkelijkbelanghouder ontvangt van een fiscale beleggingsinstelling niet meer nodig is.

De wijziging van artikel 4.13, tweede lid, is een gevolg van het vervallen van artikel 4.13, eerste lid, onderdeel d, waarnaar werd verwezen. Artikel 4.13, tweede lid, bepaalt expliciet dat aan aandeelhouders uitgereikte aandelen niet behoren tot de regulieren voordelen.

Tijdens de Eerste-Kamerbehandeling van het wetsvoorstel Wet IB 2001 is toegezegd dat artikel 4.26 gewijzigd zou worden om dubbele heffing te voorkomen ingeval van uitreiking van bonusaandelen aan een aandeelhouder die een aanmerkelijk belang bezit in een fiscale beleggingsinstelling. Door de hiervóór omschreven wijziging van artikel 4.13, eerste lid, is de noodzaak om artikel 4.26 te wijzigen, komen te vervallen.

Artikel I, onderdeel AR (artikel 4.15 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 4.15, tweede lid, wordt bepaald dat bij het bepalen van de kosten van reguliere voordelen de renten en kosten van schulden die corresponderen met de geldvorderingen als bedoeld in het eerste en het vierde lid van artikel 5.4 niet buiten aanmerking blijven. Ten gevolge van de voorge-

stelde wijzigingen in artikel 5.4 heeft het vierde lid van dat artikel niet langer betrekking op geldvorderingen en kan worden volstaan met een verwijzing naar het eerste lid van dat artikel. Deze aanpassing strekt ertoe de verwijzing naar het vierde lid van artikel 5.4 te laten vervallen.

Artikel I, onderdeel ARa (artikel 4.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van het tweede en vierde lid beoogt te voorkomen dat een tamelijk specifieke situatie niet onder de werking van artikel 4.25 zou vallen. Het gaat om de situatie dat een belastingplichtige in de loop van het jaar emigreert en in datzelfde jaar weer remigreert. Hoewel dergelijke gevallen in de praktijk naar verwachting niet veel zullen voorkomen, dient te worden voorkomen dat een lacune zou ontstaan. Met de voorgestelde wijziging wordt dit voorkomen.

De wijziging van artikel 4.25, vijfde lid, betreft een redactionele verbetering. Beoogd is dat de bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen regels zowel gelden voor conserverende aanslagen die zijn opgelegd ter zake van een emigratie als voor conserverende aanslagen die zijn opgelegd ter zake van een zetelverplaatsing. De wijziging bewerkstelligt dat de tekst aansluit bij de beoogde werking.

Artikel I, onderdeel ARb (artikel 4.41 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De toevoeging van een tweede volzin in artikel 4.41, eerste lid, stelt zeker dat een aanmerkelijkbelanghouder die zekerheid wil hebben over de vraag of een voorgenomen aandelenruil zal worden aangemerkt als een te faciliteren aandelenfusie in de zin van artikel 3.55, voorafgaand aan de vervreemding van de aandelen of winstbewijzen, de bevoegde inspecteur kan verzoeken om zich bij voor bezwaar vatbare beschikking uit te spreken over die vraag.

Artikel I, onderdeel AS (artikel 4.53 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 is van verschillende zijden verzocht om een regeling die erin voorziet dat aanmerkelijkbelangverliezen die niet binnen box II verrekend kunnen worden, alsnog op enigerlei wijze fiscaal kunnen worden vergolden. Tijdens de plenaire behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer hebben wij reeds toegezegd te bezien in hoeverre een tegemoetkoming op dit punt mogelijk is zonder het uitgangspunt van een gesloten boxenstelsel aan te tasten (Handelingen I 1999/2000, blz. 1258–1259). Dit naar aanleiding van het pleidooi van – onder andere – de PvdA-fractie in de Eerste Kamer voor een mogelijkheid tot het eenmaal per leven verrekenen van een aanmerkelijkbelangverlies. Verdere bestudering van de materie heeft geleid tot de conclusie dat een verdergaande regeling mogelijk is. Wij stellen thans voor een regeling in te voeren waardoor het mogelijk wordt om een na het beëindigen van een aanmerkelijkbelangpositie resterend verlies uit aanmerkelijk belang dat in box II onverrekend is gebleven alsnog in de vorm van een tax-credit te verrekenen met de belasting over het inkomen uit werk en woning in de daaropvolgende jaren. Dit voortschrijdend inzicht heeft er aldus toe geleid dat alsnog op hoofdlijnen wordt aangesloten bij het niet-aanvaarde amendement van het Tweede-Kamerlid Schutte (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 24) op het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001. Wij verwachten met deze regeling een bijdrage te leveren aan het vergroten van de fiscale neutraliteit in de Wet inkomstenbelasting 2001 van de rechtsvorm waarin een onderneming wordt gedreven doordat (kleine)

ondernemers die hun BV verkopen of liquideren een resterend aanmerkelijkbelangverlies kunnen verrekenen met de belasting over inkomen uit werk en woning dat zij nadien gaan behalen, bijvoorbeeld doordat zij daarna in loondienst gaan werken of anderszins nieuwe activiteiten gaan ontplooiën. In de techniek is de regeling echter soepeler. Zo wordt de belastingkorting wegens een resterend aanmerkelijkbelangverlies ook verrekend met de premiecomponent in de inkomensheffing. Wij achten dit met name van belang voor deze groep van kleine ondernemers.

De Wet IB 2001 is gebaseerd op een stelsel van gesloten boxen. Het gevolg is dat een verlies in de ene box niet verrekend kan worden met inkomen in de andere box. Dit kan leiden tot onredelijke gevolgen wanneer een aanmerkelijkbelanghouder zijn aanmerkelijkbelangverlies niet kan verrekenen in box II. Zolang men een aanmerkelijkbelangpositie behoudt, blijft de mogelijkheid aanwezig dat verliezen in enig toekomstig jaar verrekend kunnen worden. Met name in de situatie waarin de aanmerkelijkbelangpositie is geëindigd, kan het gesloten systeem echter tot gevolg hebben dat de aanmerkelijkbelangverliezen nimmer kunnen worden verrekend.

De thans voorgestelde regeling in de artikelen 2.11a en 4.53 beoogt aan deze bezwaren tegemoet te komen. Het niet in box II verrekenbare verlies kan in box I worden verrekend in de vorm van een belastingkorting. De omvang van de belastingkorting wordt niet eerder vastgesteld dan in het tweede jaar volgend op het jaar waarin sprake is van het beëindigen van een aanmerkelijkbelangpositie. Indien wel sprake is van een aanmerkelijk belang, behoort immers verrekening binnen box II nog steeds tot de mogelijkheden. De wachttijd is opgenomen om een zekere drempel op te werpen tegen oneigenlijke methoden om een latent verlies te gelde te maken terwijl het uiteindelijke belang bij de activiteiten behouden blijft. In zoverre is deze maatregel te zien als de pendant van de regeling in artikel 4.24. De omzetting van een onverrekend gebleven aanmerkelijkbelangverlies kan overigens ook later plaatsvinden. Indien een belastingplichtige na het beëindigen van zijn aanmerkelijkbelangpositie aanvankelijk afziet van omzetting van een onverrekend gebleven aanmerkelijkbelangverlies in een belastingkorting in de verwachting dat verrekening in box II eerder effect zal hebben maar in een later jaar een andere afweging maakt, verzet de wettekst zich er niet tegen dat op een later tijdstip alsnog wordt gekozen voor omzetting van een onverrekend gebleven aanmerkelijkbelangverlies in een belastingkorting.

De verrekening in box I vindt plaats door middel van een belastingkorting (tax-credit) van 25% van het nog niet verrekende aanmerkelijkbelangverlies op de in box I te betalen belasting en premies volksverzekeringen. Een teruggave kan hierdoor niet ontstaan. Deze belastingkorting kan in aanmerking worden genomen in het tweede jaar volgend op het jaar waarin sprake is van het beëindigen van een aanmerkelijkbelangpositie en voorts, indien de korting niet volledig verrekenbaar is, in de daarop volgende jaren. Terugwenteling van de belastingkorting naar eerdere jaren achten wij niet wenselijk omdat dan in feite een dubbele terugwentelingsmogelijkheid zou ontstaan, namelijk eerst in box II en vervolgens binnen box I.

Technisch houdt de regeling in dat een na de beëindiging van een aanmerkelijkbelangpositie onverrekend gebleven verlies door de inspecteur bij beschikking wordt vastgesteld waarna 25% van dit bedrag wordt aangemerkt als een belastingkorting. Dit is geregeld in het nieuwe artikel 4.53. Daarbij is aangesloten bij de techniek die in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt gebruikt voor de vaststelling van verrekenbare verliezen. In het nieuwe artikel 2.11a is vervolgens geregeld hoe deze belastingkorting wordt verrekend.

Artikel I, onderdeel AT (artikel 5.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging van artikel 5.4 strekt ertoe een overgangsregeling te scheppen voor de toedeling van bepaalde verkrijgingen krachtens erfrecht voor de periode tot de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht.

Het huidige artikel 5.4, eerste tot en met vierde lid, van de Wet IB 2001 bevat bepalingen betreffende de toedeling van bepaalde verkrijgingen krachtens erfrecht. Het gaat hierbij onder meer om de wettelijke verdeling van de nalatenschap tussen de langstlevende echtgenoot en de kinderen die voortvloeit uit het nieuwe erfrecht, alsmede daarmee overeenkomende testamenten. De uit deze verdeling voortvloeiende vorderingen van de kinderen op de langstlevende echtgenoot en de daarmee corresponderende schulden worden fiscaal genegeerd. Deze bepaling kan op zijn vroegst in werking treden samen met het nieuwe erfrecht, naar verwachting in 2002. In de Invoeringswet is daarom bepaald dat het artikel in werking treedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Zonder overgangsmatregelen zouden tot de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht op bezittingen en schulden die zijn opgekomen door testamenten die inhoudelijk overeenkomen met het nieuwe erfrecht bij versterf geen bijzondere bepalingen van toepassing zijn. Dat betekent onder meer dat de vorderingen van de kinderen op de langstlevende ouder belast zijn in box III en de daarmee corresponderende schulden bij de langstlevende echtgenoot in mindering komen op de heffingsgrondslag, dan wel, afhankelijk van de samenstelling van de boedel, in box I of box II in aanmerking worden genomen. Na de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht worden deze vorderingen en schulden echter fiscaal genegeerd. Om dit effect te voorkomen wordt voorgesteld voor de periode tot de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht een overgangsmaatregel te treffen die is neergelegd in de nieuwe tekst van artikel 5.4. Naast het scheppen van een overgangsregime behelst de wijziging ook een uitbreiding van de werkingsfeer van artikel 5.4. Zoals het artikel nu luidt heeft het alleen betrekking op de wettelijke verdeling volgens het nieuwe erfrecht, alsmede op daarmee overeenkomende testamenten. Naar de letter ziet de bepaling derhalve niet op nalatenschappen die zijn opengevallen vóór de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht en waarbij de erflater geen testament heeft gemaakt. Ook in deze gevallen echter kunnen de erfgenamen hebben besloten de nalatenschap te verdelen op een wijze die inhoudelijk overeenkomt met het nieuwe erfrecht. Voorgesteld wordt om ook deze verkrijgingen onder de werkingsfeer van artikel 5.4 te brengen.

Het overgangsregime is neergelegd in het voorgestelde eerste lid van artikel 5.4. De eisen waaraan testamenten onderscheidenlijk verdelingen voor de toepassing van artikel 5.4 moeten voldoen zijn materieel omschreven. Als uitgangspunt voor deze omschrijving heeft gediend hetgeen hierover tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 in de Eerste Kamer is gezegd; in de memorie van antwoord is aan de hand van casusposities uitvoerig op deze materie ingegaan (kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 118 t/m 122).

Het tweede lid van het thans voorgestelde artikel 5.4 komt inhoudelijk overeen met het huidige vijfde lid waarbij echter voor de periode tot de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht nog de term fidei-commis wordt gehanteerd.

Opgemerkt wordt dat de tekst van artikel 5.4 zoals die zou moeten luiden na de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht is opgenomen *in artikel XIIIa* van het onderhavige voorstel. Verwezen wordt naar de toelichting op *dat artikel*.

Artikel I, onderdeel AU (artikel 5.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging wordt geregeld dat een belastingplichtige en zijn partner per minderjarig kind slechts één keer de verhoging op het heffingvrije vermogen kunnen claimen. De huidige tekst van artikel 5.5, derde lid, bevat een soortgelijke bepaling, maar daar is de beperking tot één verhoging per minderjarig kind afhankelijk van een gezamenlijk verzoek van de belastingplichtige en zijn partner. Dit zou betekenen dat als de belastingplichtige en zijn partner besluiten geen verzoek te doen, zij beiden de verhoging kunnen claimen. Dit is in strijd met de bedoeling van de regeling. De onderhavige wijziging herstelt deze omissie. Toedeling vindt daarbij plaats aan de oudste van de twee partners. Als partners van deze toedeling willen afwijken, dan kunnen zij op gezamenlijk verzoek hiervoor opteren.

Artikel I, onderdeel AV (artikel 5.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging houdt verband met de onderlinge relatie tussen de inkomensgrenzen bij de ouderentoeslag op het heffingvrij vermogen en de inkomstenstoets bij de uitgaven voor kinderopvang. De omvang van de ouderentoeslag bij het heffingvrij vermogen is afhankelijk van de hoogte van het inkomen uit werk en woning. De uitgaven voor kinderopvang zijn begrepen in het inkomen uit werk en woning. Voorts is de omvang van de uitgaven voor kinderopvang mede afhankelijk van de hoogte van het verzamelinkomen. De hoogte van het verzamelinkomen wordt echter weer beïnvloed door de omvang van de ouderentoeslag. Op deze wijze ontstaat een «cirkelredenering». Met de voorgestelde wijziging wordt deze «cirkelredenering» doorbroken. Alhoewel de combinatie van de ouderentoeslag en uitgaven voor kinderopvang niet vaak zal voorkomen, wordt met de voorgestelde wijziging de systematiek sluitend gemaakt.

Artikel I, onderdeel AW (artikel 5.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel inzake de Wet inkomstenbelasting 2001 in de Eerste Kamer is door de leden van de PvdA-fractie aandacht gevraagd voor de uitvoeringstechnische aspecten die verbonden zijn aan de vrijstelling van de zogenoemde begrafenisverzekeringen. De vormgeving van de vrijstelling van artikel 5.10, onderdeel a, zou een enorme hoeveelheid werk voor de verzekeraars met zich meebrengen in verband met de jaarlijkse waardering. In de memorie van antwoord werd in dit verband toegezegd om de vrijstelling in box III voor begrafenisverzekeringen te koppelen aan het verzekerde kapitaal (kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 64). Daartoe wordt aan de huidige tekst van onderdeel a toegevoegd dat als het verzekerde kapitaal van de begrafenisverzekering beneden de vrijstellingsgrens blijft, de polis niet tot de bezittingen behoort. Een en ander is geregeld in onderdeel a, onder 1o. De bepaling is ontleend aan artikel 26a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met de gewijzigde formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Daarmee wordt aangesloten bij de reikwijdte van de genoemde bepaling. Dit betekent onder meer dat de vrijstellingsgrens van onderdeel a, onder 1o, wordt beoordeeld per verzekerde en niet voor iedere begunstigde afzonderlijk. Met de toevoeging van onderdeel a, onder 1o, wordt bereikt dat voor «kleine» begrafenisverzekeringen, dat wil zeggen polissen met een verzekerd kapitaal onder de vrijstellingsgrens, bij de toets aan het vrijstellingsgrens geen jaarlijkse waardeopgaf nodig is.

Voor situaties waarin het verzekerde kapitaal de vrijstellingsgrens overschrijdt, bestaat op grond van onderdeel a, onder 2o, een vrijstelling indien de waarde in het economische verkeer van de polis(sen) op de peildatum niet hoger is dan het vrijstellingsmaximum. Daarmee wordt naast de hiervoor genoemde aanpassing op verzoek van het Parlement, tevens de al opgenomen vrijstelling gecontinueerd. Als de belastingplichtige op grond van meer dan één begrafenisverzekering rechten op een kapitaalsuitkering c.q. prestatie in natura heeft, moeten deze voor de toepassing van de vrijstellingsgrens van onderdeel a, onder 2o, bij elkaar worden opgeteld. Het gaat dus om het totaal van de rechten per persoon.

Artikel I, onderdeel AX (artikel 5.20 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het betreft hier een aanpassing van redactionale aard. Het tweede lid heeft betrekking op de gehele afdeling 5.4.

Artikel 1, onderdeel AY (artikel 5.21 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 5.21 van de Wet inkomstenbelasting 2001 betreft een technische aanpassing en houdt verband met de fusie van de effectenbeurzen van Amsterdam, Brussel en Parijs. Deze fusie heeft tot gevolg dat de beurserkenning van de AEX is vervallen terwijl aan Euronext een beurserkenning is verleend.

Artikel I, onderdeel AZ (artikel 6.2a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt beschreven op welke wijze de persoonsgebonden aftrek in aanmerking wordt genomen. De persoonsgebonden aftrek kan eerst het inkomen uit werk en woning (box 1), vervolgens het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3) en ten slotte het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) doen verminderen. Deze vermindering kan echter niet verder plaatsvinden dan tot nihil. Deze omstandigheid kan tot gevolg hebben dat een gedeelte van de persoonsgebonden aftrek in het desbetreffende jaar niet in aanmerking wordt genomen. Ingevolge artikel 6.1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 geldt deze niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek in een volgend kalenderjaar als persoonsgebonden aftrek van dat kalenderjaar.

Met het oog op de rechtszekerheid is het wenselijk de belastingplichtige te informeren over de omvang van een persoonsgebonden aftrek voorzover deze niet in aanmerking is genomen. De inspecteur stelt daartoe het bedrag van de op enig tijdstip niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Indien de inspecteur deze beschikking gelijktijdig geeft met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin bedoeld bedrag niet in aanmerking is genomen als persoonsgebonden aftrek, vermeldt hij het bedrag van de belastingaanslag – in casu nihil – en van de beschikking op één aanslagbiljet.

Het derde, vierde en vijfde lid zijn ontleend aan artikel 3.151 en artikel 4.50 van de Wet inkomstenbelasting 2001 waarin een mogelijkheid tot herziening is opgenomen voor de situatie dat een verlies te hoog is vastgesteld. Ingevolge het zesde lid kunnen rechtsmiddelen tegen een beschikking als bedoeld in het eerste lid uitsluitend betrekking hebben op het bedrag van de persoonsgebonden aftrekposten, bedoeld in artikel 6.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Op deze wijze wordt voorkomen dat bij het alsnog in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek in een later jaar bezwaar kan worden gemaakt tegen de omvang van de persoonsgebonden aftrek van een eerder jaar. Rechtsmid-

delen tegen een belastingaanslag over een volgend jaar kunnen daardoor niet de persoonsgebonden aftrek uit een voorafgaand jaar betreffen. In het volgende voorbeeld wordt beschreven hoe de beschikking, bedoeld in het eerste lid, tot stand komt. In jaar T bedraagt het inkomen uit de boxen 1 tot en met 3 in totaal 100 terwijl de persoonsgebonden aftrek (PGA) 150 is. In jaar T kan 100 als PGA in aanmerking worden genomen. De overige 50 wordt overgeheveld naar een later jaar. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen PGA wordt bij beschikking vastgesteld op 50. In jaar T+1 bedraagt het inkomen uit de boxen 1 tot en met 3 nihil. De PGA van jaar T+1 bedraagt 20 zodat de in totaal nog niet in aanmerking genomen PGA ($50+20=$) 70 bedraagt. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen PGA wordt bij beschikking vastgesteld op ($70-0=$) 70. Ingevolge het zesde lid, eerste volzin, kan tegen 20 bezwaar worden gemaakt. Tegen de uit jaar T overgehevelde 50 stonden immers eerder rechtsmiddelen open. In jaar T+2 bedraagt het inkomen uit de boxen 1 tot en met 3 in totaal 25 terwijl de PGA 10 is. In dit jaar kan 25 in aanmerking worden genomen als PGA zodat de in totaal nog niet in aanmerking genomen PGA vermindert tot ($70+10-25=$) 55. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen PGA wordt bij beschikking vastgesteld op 55.

Artikel I, onderdeel BA (artikel 6.3 van de Wet inkomstenbelasting)

Deze wijziging dient ter correctie van een misstelling.

Artikel I, onderdelen BB tot en met BF (artikelen 6.13, 6.14, 6.25, 6.28, 6.29 en 6.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit betreft een aantal aanpassingen die samenhangen met de totstandkoming van de nieuwe Wet studiefinanciering 2000 (Stb. 200, 286). Op een aantal inhoudelijke wijzigingen is in het algemeen deel van deze toelichting reeds ingegaan. Voorts zijn aanpassingen nodig die verband houden met de nieuwe terminologie van de Wet studiefinanciering 2000. De technische aanpassingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aan de inmiddels totstandgekomen Wet studiefinanciering 2000 zijn tot stand gebracht via artikel 13.12 van die wet en worden via artikel X van het onderhavige voorstel van wet nog gecorrigeerd. Deze wijzigingen worden nu ook aangebracht in de artikelen 6.13, 6.14, 6.28 en 6.29 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Daarbij is sprake van een andere formulering van het «recht op studiefinanciering» om te bereiken dat er geen samenloop is van studiefinanciering en aftrek voor uitgaven voor levensonderhoud van kinderen. Met de nieuwe formulering wordt duidelijk gemaakt dat over periodes waarover de studerende een prestatiebeurs heeft genoten, geen aftrek mogelijk is, ook niet indien de prestatiebeurs niet wordt omgezet in een gift. Het begrip prestatiebeurs is in verband met het arrest van de Hoge Raad van 15 december 1999, nr. 34 746 (BNB 2000/158) daarbij zo gedefinieerd dat een prestatiebeurs die uitsluitend bestaat uit een reisvoorziening, niet aan aftrek voor uitgaven van levensonderhoud in de weg staat. De wijziging in artikel 6.25 houdt verband met het wijzigen van de leeftijdsgrens in artikel 6.13 voor uitgaven van levensonderhoud van kinderen. Door de leeftijdsgrens voor weekenduitgaven voor gehandicapte kinderen te stellen op 30 jaar of ouder wordt voorkomen dat tweemaal aftrek wordt genoten voor dezelfde kosten.

Artikel I, onderdeel BG (artikel 6.32 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit betreft een redactionele aanpassing.

Artikel I, onderdeel BH (artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het toevoegen van een nieuw derde lid aan artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 houdt verband met het heffingsrecht dat is opgenomen in de belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, conform artikel 17 van het OESO-modelverdrag. Op grond van dit recht is de bevoegdheid tot heffen terzake van de inkomsten genoten door de niet in Nederland wonende artiest of sporter – een aantal verdragen uitgezonderd – toegewezen aan Nederland indien de artiest of sporter alhier optreedt dan wel hier te lande zijn sport beoefent. Nederland kan alleen buitenlandse artiesten en sporters die hun werkzaamheden in Nederland verrichten in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep, in de inkomstenbelasting betrekken voorzover hun onderneming wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in Nederland. Wegens de vluchtige aanwezigheid van de buitenlandse artiest of sporter en het ontbreken van de fysieke aanwezigheid van zijn onderneming is meestal geen sprake van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in Nederland. Om deze buitenlandse artiesten en sporters toch in de heffing te kunnen betrekken, wordt ten aanzien van hen de heffingsmogelijkheid in de Wet inkomstenbelasting 2001 geïntroduceerd in het nieuwe derde lid. Dit lid bestempelt de werkzaamheden in Nederland verricht in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep door de niet-ingezetene die ingevolge een overeenkomst van korte duur, dan wel kortstondig krachtens een andere rechtsgrond, hier te lande als artiest optreedt dan wel als beroep een tak van sport beoefent, tot vaste inrichting.

De in artikel 7.2, zesde lid, opgenomen bepaling is op een aantal onderdelen redactioneel aangepast. Tevens is in de bepaling opgenomen dat ook de buiten Nederland vervulde bestuurders- of commissarisfunctie bij een in Nederland gevestigde vennootschap, evenals de buiten Nederland vervulde dienstbetrekking voor een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige, geacht wordt te zijn vervuld in Nederland. Deze toevoeging voorkomt dat ter zake van bestuurders- of commissarisfuncties door de werking van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting dubbele vrijstelling ontstaat. Het heffingsrecht over beloningen uit dergelijke functies komt immers toe aan het land waarin de vennootschap is gevestigd. Zonder deze uitbreiding zou Nederland het heffingsrecht over dergelijke beloningen dat onder de belastingverdragen aan Nederland is toegevoegd, op grond van de nationale wetgeving niet kunnen toepassen voorzover de bestuurders- of commissarisfunctie buiten Nederland wordt vervuld.

Artikel 7.2, zesde lid, is voorts aangepast aan het gewijzigde artikel 2.2 dat is uitgebreid met betrekking tot naar andere mogendheden uitgezonden overheidspersoneel. Verdragen die Nederland heeft gesloten en die voorzien in de uitzending naar het buitenland van Nederlands overheidspersoneel bevatten in het algemeen een bepaling op grond waarvan het salaris van de werknemer in Nederlandse overheidsdienst wordt vrijgesteld van belasting in het land waarnaar de uitzending heeft plaatsgevonden, zodat Nederland belasting kan blijven heffen. Het kan echter voorkomen dat bijvoorbeeld een gesloten overeenkomst inzake ontwikkelingssamenwerking niet een fiscale vrijstellingsbepaling bevat. Dit kan bijvoorbeeld zijn oorzaak vinden in het feit dat Nederland met het betrokken land een belastingverdrag heeft gesloten. In dat geval vinden de toewijzingsregels van het belastingverdrag toepassing.

Volledigheidshalve wordt verder opgemerkt dat aan het zesde lid in dit voorbeeld pas kan worden toegekomen als de woonplaatsfictie van artikel 2.2, tweede lid, onderdeel b, niet van toepassing is op de ontwikkelingswerker en er dus sprake is van buitenlandse belastingplicht (de bepaling

ziet bijvoorbeeld op een lokaal aangeworven ontwikkelingswerker of op een werknemer met een andere dan de Nederlandse nationaliteit). De laatste volzin geeft aan dat bepaalde dienstbetrekkingen alsmede de functie van bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ongeacht of zij daadwerkelijk geheel, gedeeltelijk of in het geheel niet in Nederland zijn vervuld, geacht worden in Nederland te zijn vervuld. Opgemerkt dient te worden dat de inhoud van door Nederland gesloten verdragen van hogere orde is dan de nationale wetgeving. Dit betekent bijvoorbeeld dat de toewijzingsregels van door Nederland gesloten belastingverdragen in voorkomende gevallen de in dit lid opgenomen bepaling opzij zetten. Het laten vervallen van het zevende lid strekt ertoe de heffing van beroepssporters in overeenstemming te brengen met de nieuwe regeling die onder de Belastingherziening 2001 is geïntroduceerd voor degene die ingevolge een overeenkomst van korte duur, dan wel kortstondig krachtens een andere rechtsgrond, als musicus of anderszins als artiest optreedt. Zoals reeds aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel (kamerstukken II 1999/2000, 26 941, nr. 5, blz. 23) dat heeft geleid tot de Wet houdende wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Invorderingswet 1990 (maatregelen aangaande de buitenlandse sporter) (Wet van 24 mei 2000, Stb. 227), wordt in dit wetsvoorstel de met ingang van 1 juni 2000 inwerking getreden beroepssportersregeling in deze wet geharmoniseerd met de nieuwe artiestenregeling die per 1 januari 2001 inwerking zal treden.

Artikel I, onderdeel BH (artikel 7.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De eerste wijziging herstelt een redactionele fout. De tweede wijziging strekt er in de eerste plaats toe de uitvoeringsbepalingen op dezelfde plaats te regelen als de op grond van artikel 4.25 te stellen regels. In de tweede plaats wordt een verwijzing aangepast in verband met wijzigingen van artikel 26 Invorderingswet 1990.

Artikel I, onderdeel BI (artikel 7.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging in artikel 7.7 wordt voorgesteld om te voorkomen dat buitenlandse belastingplichtigen die geen gebruik maken van de in artikel 2.5 opgenomen keuzeregeling voor wat betreft de belastingheffing over hun belastbaar inkomen uit sparen en beleggen gunstiger worden behandeld dan buitenlandse belastingplichtigen die wel van de keuzeregeling gebruik maken. Indien gebruik wordt gemaakt van de keuzeregeling, wordt het heffingvrij vermogen immers naar evenredigheid toegerekend aan het Nederlandse en het niet-Nederlandse deel van de rendementsgrondslag. Buitenlandse belastingplichtigen die geen gebruik maken van de keuzeregeling zouden daarentegen het heffingvrij vermogen volledig ten laste van het Nederlandse deel van de rendementsgrondslag kunnen brengen. Een dergelijke situatie zou onevenwichtig zijn.

Artikel I, onderdeel BJ (artikel 8.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De mogelijke uitbetaling van de heffingskorting aan de minstverdienende partner is onder meer afhankelijk van de door de andere partner verschuldigde gecombineerde inkomensheffing (artikel 8.9). Door de voorgestelde wijziging van artikel 8.1 maakt het bedrag aan inkomstenbelasting waarvoor een vermindering wordt verkregen op grond van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, geen onderdeel uit van de gecombineerde inkomensheffing zoals gedefinieerd in onderdeel b. Hiermee wordt

bereikt dat uitbetaling van de heffingskorting aan de minstverdienende partner eerst aan de orde komt indien de andere partner ook na de toepassing van de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting nog voldoende inkomensheffing verschuldigd is. Voor de achtergrond hiervan zij verwezen naar de toelichting op voorgestelde wijziging van artikel 2.7.

Artikel I, onderdeel BK (artikel 8.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit betreft een redactionele aanpassing, alsmede de introductie van de jonggehandicaptenkorting.

Artikel I, onderdeel BL (artikel 8.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Als eerste zij gewezen op de gevolgen van de wijziging van artikel 8.1 voor de toepassing van het onderhavige artikel. Zie hiervoor de toelichting op de wijziging van artikel 8.1. Daarnaast wordt aan het onderhavige artikel een nieuw derde lid toegevoegd. Ook deze toevoeging houdt verband met de in onderdeel F voorgestelde aanpassing van artikel 2.7. Het is niet de bedoeling dat als gevolg van de daar voorgestelde systematiek een belastingplichtige met een inkomen in het buitenland, waarbij na voorkoming geen of weinig in Nederland te betalen belasting resteert, de heffingskorting krijgt uitbetaald indien zijn partner wel in Nederland belast inkomen heeft. Om dit te voorkomen is in het onderhavige artikel bepaald dat de verhoging van de gecombineerde heffingskorting – dit is het uit te betalen bedrag – wordt verlaagd met het bedrag waarvoor volgens regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, door de belastingplichtige belastingvermindering wordt verkregen.

Voor alle duidelijkheid zij hierbij vermeld dat de wijziging van artikel 8.1 ziet op de belastingvermindering bij de andere partner, terwijl het nieuwe derde lid ziet op de belastingvermindering wegens voorkoming van dubbele belasting bij de belastingplichtige zelf.

Artikel I, onderdeel BM (artikel 8.9a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Vanuit de Tweede Kamer der Staten-Generaal is enkele malen aandacht gevraagd voor de positie van de grensarbeiders onder de Wet inkomstenbelasting 2001. De Wet inkomstenbelasting 2001 zou zonder nadere maatregelen negatieve inkomenseffecten opleveren voor alleenverdienende Belgische en Duitse grensarbeiders in Nederland met een bruto salaris van minder dan circa f 90 000 (respectievelijk minder dan ca f 60 000 indien de grensarbeidersregeling van artikel 15, paragraaf, 3, van het huidige Nederlands-Belgische belastingverdrag van toepassing is). Die negatieve effecten zijn het gevolg van het feit dat de niet-verdienende partner in het buitenland volgens de huidige tekst van de Wet inkomstenbelasting 2001 geen recht heeft op het premiedeel van de heffingskorting, omdat hij niet verzekerd is voor de Nederlandse volksverzekeringen. Door het arrest Zurstrassen (zaak C-87/99, arrest van 16 mei 2000, nog niet in het Nederlands gepubliceerd) heeft deze problematiek een duidelijke juridische dimensie gekregen. Over deze jurisprudentie hebben de Tweede-Kamerleden Kuijper en Weekers vragen gesteld die op 20 juli jl. zijn beantwoord (kamerstukken II 1999/2000, Aangangsel 3659–3660; vraag nr. 1619). Daarbij is een nadere analyse toegezegd. Ook heeft de Commissie grensarbeiders (onder voorzitterschap van de heer R.L.O. Linschoten) op 23 augustus jl. een advies over dit onderwerp uitgebracht. De Commissie is van oordeel dat aan niet-verdienende partners van Belgische en Duitse grensarbeiders het premiedeel van de heffingskorting niet onthouden zal kunnen worden.

In het arrest gaat het om het volgende. Zurstrassen werkt en verblijft door de week in Luxemburg; zijn niet-werkende echtgenote verblijft in België. 98% van het gezinsinkomen wordt uit Luxemburg verkregen. De omstandigheid dat zijn echtgenote in België verblijft, betekent dat Zurstrassen voor de Luxemburgse belastingheffing de «alleenverdienerstoelage» misloopt. Het Hof van Justitie acht dit – in lijn met de in de zaken C-279/93 (Schumacker) en C-391/97 (Gschwind) gewezen arresten – als een ongeoorloofde indirecte discriminatie in strijd met de artikelen 39 (voorheen; artikel 48) van het EG-Verdrag en artikel 1, eerste lid, juncto artikel 7, tweede lid, van Verordening (EEG) nr. 1612/68; aldus loopt Zurstrassen namelijk een fiscaal/sociaal voordeel dat de draagkracht van zijn gezin regardeert mis.

Toegespitst op de Nederlandse systematiek van heffingskortingen, brengt het arrest met zich dat een vergelijking moet worden gemaakt tussen (a) de in Nederland wonende en werkende persoon met een niet-verdienende, in Nederland wonende partner en (b) de Belgische of Duitse grensarbeider die in Nederland werkt met een niet-verdienende, in België respectievelijk in Duitsland wonende partner. In situatie (a) heeft de partner in beginsel recht op een volledige heffingskorting (d.w.z. op het belasting- en premiedeel daarvan), omdat hij op grond van de woonplaats verzekerd en daardoor premieplichtig is voor de Nederlandse volksverzekeringen. In situatie (b) heeft de partner – bij keuze voor toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen – recht op het belastingdeel van de heffingskorting, maar niet op het premiedeel van de heffingskorting omdat hij niet verzekerd en daardoor niet premieplichtig is voor de Nederlandse volksverzekeringen. Voor het antwoord op de vraag of dit onderscheid tussen niet-verdienende partners in strijd is met het Europese recht komt geen betekenis toe aan de omstandigheid dat de in het buitenland wonende partner niet verzekerd is voor de Nederlandse volksverzekeringen; die uitsluiting is vanuit Europees perspectief immers geoorloofd. Wel is het antwoord op die vraag afhankelijk van het karakter van de heffingskorting. De heffingskorting wordt in beginsel alleen verleend aan een persoon voorzover hij daadwerkelijk belasting en specifieke premie volksverzekeringen betaalt. Hierop wordt een uitzondering gemaakt ingeval van een niet-verdienende, maar wel voor de Nederlandse volksverzekeringen verzekerde, partner (artikel 8.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001). Deze inbreuk is zodanig dat gesteld kan worden dat in die omstandigheden de heffingskorting een instrument is om de subjectieve draagkracht op «gezinsniveau» te beïnvloeden. Vanuit die optiek bezien bestaat er een risico dat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in voorkomend geval het niet tevens uitbetalen van het premiedeel van de heffingskorting aan niet-verdienende partners van Belgische en Duitse grensarbeiders, strijdig zou achten met het Europese recht. Gelet op dit risico wordt thans voorgesteld de systematiek van de heffingskortingen aan te passen. Met het voorgestelde artikel 8.9a wordt daartoe een bijzondere verhoging van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting geïntroduceerd voor inwoners van een andere lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte die recht hebben op de verhoging van de gecombineerde heffingskorting, bedoeld in artikel 8.9, maar die niet premieplichtig zijn. De bijzondere verhoging van de heffingskorting wordt gemaximeerd op het gezamenlijke bedrag van de belasting en premie die de partner verschuldigd is over het belastbaar inkomen uit werk en woning, verminderd met zijn gecombineerde heffingskorting. Deze maximering is gerechtvaardigd omdat de bijzondere verhoging van de heffingskorting verband houdt met het vrije verkeer van werknemers, zodat een relatie bestaat met (de belasting en premie over) het inkomen uit werk en woning.

Artikel I, onderdeel BN (artikel 8.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De voorgestelde wijziging van artikel 8.11 houdt verband met het voorgestelde artikel 1.7a, waardoor het derde en vierde lid van artikel 8.11 kunnen vervallen.

Artikel I, onderdeel BO (artikel 8.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging wordt de formulering van artikel 8.14 aangepast, zodat deze beter aansluit bij het voorgestelde artikel 1.7a. Daarmee is de gelijkstellingsbepaling van artikel 1.7a ook van toepassing op de combinatiekorting.

Artikel I, onderdeel BP (artikel 8.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging wordt de formulering van artikel 8.16 aangepast, zodat deze beter aansluit bij het voorgestelde artikel 1.7a. Met de gewijzigde formulering wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd. Tevens kunnen in verband met het voorgestelde artikel 1.7a het derde en vierde lid van artikel 8.16 vervallen.

Artikel I, onderdeel BQ (artikel 8.16a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij artikel I, onderdeel H, vierde lid, en onderdeel J, eerste lid, van de Wet tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000) (Wet van 22 december 1999, Stb. 579) is in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met ingang van het kalenderjaar 2000 de jonggehandicaptenaftrek geïntroduceerd. Deze aftrek is een verhoging van de belastingvrije som. Dit element van het belastingplan 2000 zit nog niet in de Wet IB 2001, vandaar het onderhavige voorstel. De verhoging van de belastingvrije som voor jonggehandicapten is omgezet in een heffingskorting voor die groep. Het bedrag van de jonggehandicaptenkorting is gelijk aan de som van de ouderenkorting en de aanvullende ouderenkorting.

Artikel I, onderdeel BR (artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel I, onderdeel BR, bewerkstelligt dat de in de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen maatregel tegen dividendstripping niet, zoals eerder voorzien, op 1 januari 2001 in werking zal treden. Hiertoe is het tweede lid van artikel 9.2 van die wet, zoals vastgesteld bij Wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001, vervallen en zijn het derde en vierde lid vernummerd tot onderscheidenlijk tweede en derde lid.

Voor de overwegingen die ten grondslag liggen aan het uitstel van de inwerkingtreding wordt verwezen naar onderdeel O van de algemene toelichting.

Artikel I, onderdeel BS (artikel 9.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging wordt een onjuiste verwijzing hersteld.

Artikel I, onderdeel BT (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging worden de bedragen van de fietsaftrek, de drempel voor schulden bij de vaststelling van de grondslag van de vermogensrendementsheffing, alsmede de jonggehandicaptenkorting opgenomen in de jaarlijkse indexering.

Artikel I, onderdeel BU (artikel 10.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijzigingen houden verband met het vervallen van de overhevelingstoeslag per 1 januari 2001.

Artikel I, onderdeel BV (artikel 10.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit betreft een redactionele aanpassing.

Artikel II, onderdeel A (artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Aan artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) wordt een nieuw lid toegevoegd. Dit lid maakt het mogelijk om bij de minstverdienende belastingplichtige ook na afloop van de algemene navorderingstermijn van vijf jaren (eventueel verlengd met de duur van het verleende uitstel voor het doen van aangifte) te kunnen navorderen in geval aan deze ten onrechte of tot een te hoog bedrag een heffingskorting is verleend doordat het maximale bedrag, bedoeld in de artikelen 8.9, tweede lid, of 8.9a, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, is overschreden. De bevoegdheid tot navorderen bij de minstverdienende belastingplichtige blijft in die gevallen ook na afloop van de algemene navorderingstermijn bestaan en wel tot acht weken na het tijdstip waarop een belastingaanslag van zijn partner die relevant is voor die heffingskorting, of een beschikking dan wel uitspraak strekkende tot vermindering van een zodanige belastingaanslag van zijn partner onherroepelijk is geworden.

Indien bijvoorbeeld een heffingskorting aan een belastingplichtige is uitbetaald en als gevolg van een procedure bij de rechter de belastingaanslag van zijn partner zes jaren later wordt verminderd tot nihil, heeft dit gevolgen voor die heffingskorting. Op basis van het nieuwe zesde lid van artikel 16 van de AWR kan de inspecteur, ook al is de algemene navorderingstermijn verstreken, de ten onrechte verleende heffingskorting bij de belastingplichtige navorderen.

Artikel II, onderdeel B (artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met de wijziging opgenomen in het eerste lid wordt door een liggend streepje aan te brengen de leesbaarheid van de aanhef verbeterd. Met de wijziging opgenomen in het tweede lid worden enkele verwijzingen verbeterd.

Artikel II, onderdeel C (artikel 38 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Bij artikel VI, onderdeel B, tweede lid, van de Wet houdende wijziging van enkele belastingwetten (technische aanpassingen) (Wet van 16 december 1999, Stb. 556) is met ingang van 1 januari 2000 in het kader van voorkoming van dubbele belasting aan artikel 38, tweede lid, van de Algemene

wet inzake rijksbelastingen (AWR) het begrip bestuurlijke eenheid toegevoegd. Bij de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is artikel 38, tweede lid, van de AWR eveneens gewijzigd; daarbij is nog geen rekening gehouden met de wijziging van dat artikel met ingang van 1 januari 2000. Dat wordt alsnog gedaan met het onderhavige voorstel.

Artikel II, onderdeel D (artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Ingevolge deze wijzigingen zijn de belastingplichtigen die onder het winstregime of het regime resultaat uit overige werkzaamheden vallen, administratieplichtig. De wijzigingen vloeien voort uit de in de Wet inkomstenbelasting 2001 aangebrachte uitbreiding van het begrip belastbare winst uit onderneming en het begrip werkzaamheid in het kader van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden.

Artikel II, onderdelen E en F (artikelen 67d en 67e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Ingevolge artikel 51, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964) wordt, als de berekening van het inkomen leidt tot een negatief bedrag, dit aangemerkt als een verlies. Dit betekent dat onder het regime van de Wet IB 1964 niet alleen sprake is van een verlies als het gezamenlijke bedrag van de bronnen van inkomen negatief is, maar tevens dat een verlies kan ontstaan of worden vergroot door de in artikel 3, derde lid, van de Wet IB 1964 genoemde bestanddelen die in aanmerking worden genomen bij de herleiding van het onzuivere inkomen tot inkomen. Bij deze bestanddelen gaat het onder meer om de persoonlijke verplichtingen, de buitengewone lasten en de aftrekbare giften (artikelen 45 tot en met 47 van de Wet IB 1964). Bij het bepalen van de mogelijkheid tot het opleggen van een vergrijpboete (artikelen 67d en 67e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) alsmede bij de berekening van de grondslag daarvan wordt geen rekening gehouden met, door voor- of achterwaartse verliesverrekening, in aanmerking genomen verliezen. In de Wet IB 2001 is geen algemene, met artikel 51, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, overeenkomende verliesbepaling opgenomen. Dit komt door de boxensystematiek. Een kenmerk daarvan is namelijk dat een verlies uit werk en woning alleen kan worden verrekend met inkomen uit werk en woning. De desbetreffende verliesbepaling (artikel 3.148 van de Wet IB 2001) is dan ook toegespitst op een verlies uit werk en woning. De voornoemde bestanddelen waardoor onder het regime van de Wet IB 1964 een verlies kan ontstaan of worden vergroot, zijn veelal als persoonsgebonden aftrekposten ondergebracht in hoofdstuk 6 van de Wet IB 2001 en kunnen op het inkomen uit de verschillende boxen in mindering worden gebracht maar niet verder dan tot nihil. Een verlies, zoals dat onder het regime van de Wet IB 1964 kan ontstaan of worden vergroot, kan derhalve door de persoonsgebonden aftrekposten niet ontstaan onder het regime van de Wet IB 2001. Een eventueel restant aan persoonsgebonden aftrekposten, het gedeelte van de persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren dat niet eerder in aanmerking is genomen, wordt gerekend tot de persoonsgebonden aftrek van het volgende kalenderjaar. Om de huidige situatie voor het bepalen van de mogelijkheid tot het opleggen van een vergrijpboete alsmede voor de berekening van de grondslag daarvan te continueren, wordt de niet eerder in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren (artikel 6.1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001) gelijkgesteld met verliezen.

Artikel III (artikel 37 van de Wet belastingen van rechtsverkeer)

Met de wijziging van artikel 37, tweede lid, onderdeel d, worden de voorwaarden voor de vrijstelling van kapitaalsbelasting in geval van splitsing, in overeenstemming gebracht met de voorwaarden voor een gefacilieerde splitsing in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zoals deze zullen luiden na de inwerkingtreding van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel IV, onderdelen A en Da (artikelen 1 en 8a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijzigingen hebben tot doel – zoals reeds aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer bij het wetsvoorstel (kamerstuk II 1999/2000, 26 941, nr. 5, blz. 23) dat heeft geleid tot de Wet houdende wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Invorderingswet 1990 (maatregelen aangaande de buitenlandse sporter) (Wet van 24 mei 2000, Stb. 227) – de artiestenregeling en de sportersregeling te harmoniseren. Daarmee wordt beoogd dat met ingang van 1 januari 2001 voor zowel artiesten als beroepssporters dezelfde loon- en inhoudingsbepalingen van toepassing worden.

Artikel IV, onderdeel Aa (artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Werknemers die voor een inhoudingsplichtige hun dienstbetrekking in het buitenland vervullen of vervuld hebben, zijn op grond van het eerste lid van artikel 2 reeds werknemer in de zin van de loonbelasting, ongeacht of ze in Nederland wonen of niet. Het aanwezig zijn van een inhoudingsplichtige in Nederland is reeds voldoende om te worden aangemerkt als werknemer. De bepaling in het derde en vierde lid van artikel 2 is qua terminologie aangepast aan de overeenkomstige bepaling van artikel 7.2, zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. De reikwijdte van beide bepalingen komt dan ook overeen. In de eerste volzin van het derde lid is onder meer een uitbreiding opgenomen voor uitzendingen in het kader van door de Staat der Nederlanden gesloten verdragen. In verdragen op grond waarvan Nederlands overheids personeel wordt uitgezonden, is in het algemeen een bepaling opgenomen waarin het salaris van de werknemer in Nederlandse overheidsdienst wordt vrijgesteld van belasting in het land waarnaar wordt uitgezonden, zodat Nederland belasting kan heffen.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 4, onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van onderdeel c van artikel 4 beoogt de topsporters die op voet van de – met ingang van 1 januari 2001 in werking tredende – stipendiumregeling een stipendium of kostenvergoeding ontvangen, onder de werking van de loonbelasting te brengen. De vormgeving daarvan vindt plaats door de arbeidsverhouding van de door NOC*NSF specifiek aangewezen groep topsporters en het «Fonds voor de Topsporter» aan te merken als een fictieve dienstbetrekking. Met de aanwijzing van de (fictieve) dienstbetrekking voor deze specifieke groep topsporters worden de twijfels weggenomen of zij al dan niet onder de loonbelasting vallen. In navolging hiervan zal ook in de sociale verzekeringswetgeving de aanwijzing van de (fictieve) dienstbetrekking voor deze topsporters worden opgenomen. De topsporters zijn dan verplicht verzekerd voor de werknemersverzekeringen. De hier genoemde aanwijzing voor de loonbelasting heeft tot gevolg dat

gebruik kan worden gemaakt van de vrijstellingen van artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964.

De stipendiumregeling is aangekondigd in de nota «Kansen voor Topsport» van 23 februari 1999 van de Staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport. De stipendiumregeling behelst een maandelijks uitkering van een stipendium en een onkostenvergoeding aan topsporters die de A-status hebben verworven en die met hun sport niet in hun eigen levensonderhoud kunnen voorzien. Het stipendium bedraagt ten hoogste 70% van het Wettelijk Minimumloon (WML). Indien het eigen inkomen van de sporter 100% van het WML of meer bedraagt, bestaat er geen aanspraak op een stipendium. Naast deze categorie A-topsporters is er een categorie A-topsporters die alleen een onkostenvergoeding van het Fonds ontvangt.

De uitvoering van de stipendiumregeling wordt opgedragen aan het «Fonds voor de topsporter» (hierna: Fonds). Dit Fonds is in samenwerking met de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport door het NOC*NSF opgericht. De stipendia worden verstrekt op grond van een uitkeringsreglement van het Fonds dat aan de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport ter goedkeuring wordt voorgelegd. Het Fonds verstrekt het stipendium aan de topsporter zolang deze de A-status behoudt en zolang de terzake geldende inkomensgrenzen niet worden overschreden. De topsporter is gehouden zich gedurende de periode waarin hij een stipendium geniet, naar behoren in te spannen tot behoud van de A-status, zulks ter beoordeling van de desbetreffende sportorganisaties. De inspanningsverplichting van de topsporter vindt zijn beslag in het reglement van het Fonds waaraan de topsporter zich verbindt. De A-status wordt door het NOC*NSF aan de topsporters verleend.

Artikel IV, onderdeel C (artikel 5a, eerste en tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 5a strekt ertoe de definitie van artiest voor de toepassing van de Wet op de loonbelasting 1964 aan te passen. Daarnaast heeft de wijziging tot doel – zoals reeds aangegeven bij de toelichting op de wijziging van de artikelen 1 en 8a van de Wet op de loonbelasting 1964 – de artiestenregeling en de sportersregeling te harmoniseren.

De gewijzigde definitie van het eerste lid beoogt op twee manieren artiesten en beroepssporters in de voorgestelde artiesten- en beroepssportersregeling te betrekken. Ten eerste worden artiesten en beroepssporter op grond van deze regeling in de loonheffing begrepen indien zij ingevolge van een overeenkomst van korte duur hier te lande optreden dan wel als beroep een tak van sport beoefenen. Ten tweede worden artiesten en beroepssporters in de loonheffing betrokken in situaties waarin in het algemeen geen sprake is van een overeenkomst, doch de artiest of beroepssporter op grond van een andere rechtsgrond in Nederland kortstondig optreedt dan wel zijn sport beoefent. Ten aanzien van het laatste kan als voorbeeld worden genoemd de beroepssporter die bij de een buitenlandse voetbalclub in dienst is en met zijn team in Nederland een internationale wedstrijd speelt. De voetballer, het voetbalteam of zijn voetbalclub zijn niet met de Nederlandse voetbalclub, de Nederlandse voetbalbond, dan wel met de exploitant van het voetbalstadion in Nederland een overeenkomst aangegaan. De sportbeoefening in Nederland van deze profvoetballer vloeit als het ware voort uit een recht opgenomen in het reglement van de overkoepelende internationale voetbalorganisatie dat toegekend wordt op grond van het lidmaatschap van zijn voetbalclub bij deze organisatie en de geleverde prestaties van zijn voetbalteam. Het uitgangspunt voor de heffing van loonbelasting is het in Nederland kortstondig beoefenen van een tak van sport door een beroepssporter. De invoeging van het woord «ingevolge» in de definitie van het eerste lid

beoogt het optreden van de artiest of de sportbeoefening van de beroepssporter als het belastbare feit te benadrukken. Het feitelijke optreden of de sportbeoefening is hierdoor bepalend of een artiest dan wel beroepssporter onder de artiesten- en beroepssportersregeling valt. Daarmee komt te vervallen dat het aangaan van een overeenkomst van korte duur door de artiest om op te treden dan wel door de beroepssporter om sport te beoefenen, bepalend is voor de toepassing van de artiesten- en beroepssportersregeling.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 6 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van dit onderdeel heeft tot doel de inhoudingsplicht voor verschuldigde loonbelasting van degene die als musici of anderszins als artiest optreedt uit te breiden naar een buitenlandse organisatie met wie het optreden is overeengekomen. Deze organisatie wordt op grond van dit artikel als inhoudingsplichtige aangemerkt. Zonder deze regeling zou er in het algemeen alleen sprake van heffing van loonbelasting van buitenlandse artiesten kunnen zijn als een in Nederland gevestigde organisatie inhoudingsplichtige is. Via de fictie van een vaste inrichting worden nu ook buitenlandse «artiestenorganisaties» als inhoudingsplichtige aangemerkt. Voor buitenlandse sportorganisaties is dit reeds geregeld krachtens de Wet houdende wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Invorderingswet 1990 (maatregelen aangaande de buitenlandse sporter) (Wet van 24 mei 2000, Stb. 227). Deze wet is met ingang van 1 juni 2000 in werking getreden.

De reden voor het aanmerken van buitenlandse artiestenorganisaties als inhoudingsplichtige is dezelfde als die voor het aanmerken van de buitenlandse sportorganisatie als inhoudingsplichtige. Met betrekking tot het onderhavige voorstel wordt dan ook volstaan met een verwijzing naar de toelichting bij de nota van wijziging (kamerstuk II 1999/2000, 26 941, nr. 6, blz. 4/5) op het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de laatstgenoemde wet.

Artikel IV, onderdeel E (artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met de wijziging ingevolge de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt beoogd het begrip personenauto te verruimen. Het begrip «auto» is echter niet gedefinieerd in de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992. Daarom wordt thans voorgesteld om in artikel 11, eerste lid, onderdeel s, van de Wet op de loonbelasting 1964 te verwijzen naar de wel in artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 gedefinieerde begrippen personenauto en bestelauto. In artikel II, onderdeel A, vijfde lid, van de Aanpassingswet Wet inkomstenbelasting 2001 (artikel 6 van de Coördinatiewet Sociale Verzekering) is een gelijke bepaling opgenomen. Daarom wordt ook in artikel 6 van de Coördinatiewet Sociale Verzekering verwezen naar personenauto of bestelauto als bedoeld in artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992. In de artikelsgewijze toelichting bij Artikel II van de Aanpassingswet (artikel 6 van de Coördinatiewet Sociale Verzekering) is reeds aangegeven dat de Wet op de loonbelasting 1964 hiermee in overeenstemming zou worden gebracht.

Artikel 3.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bepaalt dat bij het bepalen van de winst niet in aftrek komen kosten en lasten die verband houden met vergoeding van de arbeid van de partner van de ondernemer indien de vergoeding lager is dan € 5000 (f 11 019). Zonder nadere voorziening zou daarmee een onevenwichtige situatie ontstaan. Tegenover de niet-aftrekbaarheid bij de ondernemer van de vergoeding voor de arbeid van de partner, wordt de vergoeding zelf bij de partner belast als hetzij

loon hetzij resultaat uit een werkzaamheid. Door de voorgestelde bepaling wordt een vrijstelling geïntroduceerd voor loon dat wordt genoten als vergoeding voor het werken in de onderneming van de partner indien dat loon op grond van artikel 3.16, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij de ondernemende partner niet in aftrek komt. In artikel I, onderdeel X, wordt een vergelijkbare vrijstelling geïntroduceerd indien de uit de onderneming van de partner ontvangen vergoeding het karakter heeft van resultaat uit een werkzaamheid.

Artikel IV, onderdelen F en Fa (artikel 15 en 15a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 15a scheidt in samenhang met artikel 17, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 een wettelijke basis om een door de werkgever ingevolge een CAO-afspraken verstrekte OV-kaart grotendeels te rekenen tot de vrije verstrekkingen.

Zowel vanwege het beleid van het kabinet dat is gericht op het stimuleren van het reizen per openbaar vervoer, als omwille van doelmatigheid is er voor gekozen in het nieuwe onderdeel i van het eerste lid van artikel 15a deze gedeeltelijke vrijstelling op te nemen. Deze gedeeltelijke vrijstelling wordt nader uitgewerkt in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001.

Door het opnemen van de gedeeltelijke vrijstelling in artikel 15a, eerste lid, onderdeel i, wordt bewerkstelligd dat de vrijstelling onder het nieuwe regime ook voor de desbetreffende vergoedingen gaat gelden. Op deze wijze wordt ook voor dit bestanddeel een zoveel mogelijk gelijke fiscale behandeling van vergoedingen en verstrekkingen bereikt. De door de werkgever verstrekte OV-kaart kan namelijk worden aangemerkt als loon met een bestemmingskarakter in de zin van artikel 31, tweede lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Met het opnemen van de onbelaste vergoeding van 91 (201) in artikel 15a, eerste lid, onderdeel j, in samenhang met het laten vervallen van deze vergoedingsmogelijkheid in artikel 16a, eerste lid, aanhef, van de Wet op de loonbelasting 1964, wordt tegemoetgekomen aan de wens vanuit de praktijk, de onbelaste vergoeding mogelijk te maken in alle gevallen van vervoer van en naar de opstapplaats voor openbaar vervoer in verband met regelmatig woon-werkverkeer per openbaar vervoer. Met betrekking tot het toegevoegde onderdeel k kan het volgende worden opgemerkt. Het is een ervaringsfeit dat indien een werknemer tijdelijk vanuit het buitenland in Nederland wordt tewerkgesteld, of door zijn werkgever vanuit Nederland naar het buitenland wordt gezonden, tijdelijk in die zin dat hij na afloop van de werkzaamheden normaliter weer naar zijn land van herkomst zal terugkeren, hij kosten van verblijf maakt die niet worden gemaakt door een werknemer die zijn werkzaamheden in zijn land van herkomst heeft of die definitief naar een ander land emigreert. Als voorbeelden van dergelijke kosten, extraterritoriale kosten, zijn te noemen:

- extra uitgaven voor het vinden van geschikte huisvesting;
- extra uitgaven voor dubbele huisvesting;
- hogere huisvestingskosten als gevolg van krapte op de markt;
- extra uitgaven voor het overbrengen van de inboedel en het invoeren ervan;
- extra uitgaven voor het zoeken naar geschikte scholen voor de kinderen;
- extra uitgaven voor het vinden van geschikte gelegenheden voor inkomensbestedende uitgaven;
- extra uitgaven voor het aanvragen/omzetten van officiële papieren zoals tewerkstellingvergunningen, verblijfsvergunningen en rijbewijzen;
- extra uitgaven voor taalcursussen;
- extra uitgaven voor ontspanning en dergelijke;
- extra uitgaven voor het contact met en het bezoeken van familie en

anderen in het land van herkomst, of voor het laten overkomen van dergelijke personen.

Het is evident dat vergoedingen van dergelijke extraterritoriale kosten niet als beloningsvoordeel worden ervaren en derhalve, op de voet van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964, niet tot het loon behoren. Om daaromtrent geen misverstand te laten ontstaan wordt thans voorgesteld artikel 15a van die wet, dat een opsomming geeft van vergoedingen die in elk geval als vrije vergoeding zijn aan te merken, uit te breiden met een onderdeel k, inhoudende dat in redelijkheid gemaakte extraterritoriale kosten, zijnde extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst, tot de vrije vergoedingen behoren.

Op deze wijze ontstaat tevens een aanknopingspunt voor de bij algemene maatregel van bestuur in te stellen opvolger van de zogenaamde 35%-regeling, Nedeco-regeling en Nedeco-achtige regelingen. Deze tot 1 januari 2001 geldende regelingen hielden ten aanzien van bepaalde categorieën werknemers in dat wegens tijdelijk verblijf buitenslands gemaakte extra kosten tot een bepaald niveau, veelal 35% van de desbetreffende grondslag, zonder nader bewijs voor aftrek of belastingvrije vergoeding in aanmerking kwamen. In het kader van de belastingherziening 2001 is besloten het niveau van deze regelingen terug te brengen tot 30% en ze vast te leggen in een algemene maatregel van bestuur, met dien verstande dat voorzover de vervallende regelingen zien op aftrekbare kosten, continuering in vergelijkbare vorm niet mogelijk is omdat aftrekbare kosten van dienstbetrekking ingaande 2001 niet meer in de wets-systematiek voorkomen.

Dit alles overwegende is in het genoemde nieuwe onderdeel k een delegatiebepaling opgenomen, inhoudende dat voor bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen groepen werknemers die van buiten Nederland in dienstbetrekking worden genomen of door een inhoudingsplichtige buiten Nederland worden uitgezonden, onder daarbij te stellen voorwaarden, kan worden bepaald dat vergoedingen van kosten van verblijf buiten het land van herkomst ten minste worden beschouwd als vergoeding voor extraterritoriale kosten tot ten hoogste 30% van het loon en de vergoeding voor extraterritoriale kosten, alsmede tot het bedrag van de daarbij aan te wijzen schoolgelden. Voor van buiten Nederland in dienstbetrekking genomen werknemers zal deze bewijsregel gedurende ten hoogste tien jaar van toepassing kunnen zijn. Het ligt in het voor-nemen de bedoelde bewijsregel op te nemen in hoofdstuk 3 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

Aldus worden de eerder opgenomen leden 2 en 3 van artikel 15 van de Wet op de loonbelasting 1964 overbodig, de daar voorziene bijzondere regelingen zijn immers niet nodig nu vergoedingen voor extraterritoriale kosten tot de vrije vergoedingen behoren, zodat thans wordt voorgesteld die leden te laten vervallen. Inzake het toegevoegde tweede lid kan het volgende worden opgemerkt. In het kader van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is het eerdere artikel 15 van de Wet op de loonbelasting 1964 vervallen. Daarbij is de in artikel 15, negende lid (oud), opgenomen delegatiebepaling ter zake van een verhuizing in het kader van een dienstbetrekking ten onrechte niet overgenomen in het nieuwe artikel 15a van de Wet op de loonbelasting 1964. De in dit onderdeel opgenomen wijziging strekt ertoe deze overname alsnog te doen plaatsvinden.

Artikel IV, onderdeel G (artikel 15b van de Wet op de loonbelasting 1964)

De in onderdeel G, eerste en derde lid, opgenomen wijzigingen zijn van redactionele aard en strekken ertoe de wettekst te verduidelijken en zoveel mogelijk in overeenstemming te brengen met het in artikel 13a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen begrip bijkomstig, waaraan de jurisprudentie invulling heeft gegeven. Aldus wordt bewerk-

stelligd, dat ingeval het zakelijke karakter kwantitatief kan worden aangeduid, daarvan sprake is als het zakelijke karakter meer belooft dan 10%. De in dit onderdeel, tweede lid opgenomen wijziging strekt ertoe de in artikel 15b, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen delegatiemogelijkheid voor de afbakening van vrije vergoedingen zodanig te verruimen dat bij ministeriële regeling ook regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de mate waarin de vergoeding niet tot de vrije vergoedingen behoort.

Artikel IV, onderdeel H (artikel 15c van de Wet op de loonbelasting 1964)

Dit betreft een redactionele aanpassing.

Artikel IV, onderdeel I (artikel 16a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De onder 1. voorgestelde wijziging houdt verband met het opnemen van de desbetreffende vrije vergoeding in artikel 15a, eerste lid, onderdeel j, van de Wet op de loonbelasting 1964. De onder 2. voorgestelde wijziging is een redactionele aanpassing.

Artikel IV, onderdeel Ia (artikel 17 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De redactionele wijziging van artikel 17 is het gevolg van het vervallen van het tweede en derde lid van artikel 15.

Artikel IV, onderdeel Ib (artikel 19b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Ingevolge artikel 19b, eerste lid, onderdeel d, wordt bewerkstelligd dat de aanspraak van de werknemer of gewezen werknemer die zich op grond van artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, onder 2° heeft verplicht zekerheid te stellen, maar deze verplichting niet meer nakomt, als loon uit vroegere dienstbetrekking in de belastingheffing wordt betrokken. Voor de situatie dat de verzekeraar van het pensioen of de voorziening voor vervroegde uittreding niet meer aan de in artikel 19a gestelde voorwaarden voldoet, wordt de aanspraak op grond van artikel 18, eerste lid, onderdeel c, jo artikel 19b, eerste lid, onderdeel a, reeds als een belaste aanspraak aangemerkt.

Artikel IV, onderdelen J, K en L (artikelen 21c, 22aa en 22d van de Wet op de loonbelasting 1964)

Bij artikel I, onderdeel H, vierde lid, en onderdeel J, eerste lid, van de Wet tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000)(Wet van 22 december 1999, Stb. 579) is met ingang van het kalenderjaar 2000 de jonggehandicaptenaftrek geïntroduceerd. Deze aftrek is een verhoging van de belastingvrije som. Dit element van het belastingplan 2000 zit nog niet in de loonbelastingwetgeving van 2001. Vandaar het onderhavige voorstel. De verhoging van de belastingvrije som voor jonggehandicapten is omgezet in een heffingskorting voor die groep. Het bedrag van de jonggehandicaptenkorting is gelijk aan de som van de ouderenkorting en de aanvullende ouderenkorting.

Artikel IV, onderdeel M (artikel 26c van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 26c vervalt in verband met de harmonisatie van de sportersregeling en artiestenregeling zoals aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer (kamerstuk II 1999/2000, 26 941, nr. 5, blz. 23) bij de Wet houdende wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Invorderingswet 1990 (maatregelen aangaande de buitenlandse sporter) (Wet van 24 mei 2000, Stb. 227). Met ingang van 1 januari 2001 krijgen de artiesten en de beroepssporters te maken met dezelfde loon- en inhoudingsbepalingen.

Artikel IV, onderdeel N (artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met het wijzigen van artikel 31, tweede lid, onderdeel d, van de Wet op de loonbelasting 1964, wordt de mogelijkheid geboden eindheffing ook toe te passen ingeval het loon niet in natura wordt verstrekt. Deze wijziging hangt samen met het nieuwe regime van vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen. Door deze wijziging wordt het mogelijk, gelet op dit nieuwe regime, de niet volledig vrije vergoedingen op dezelfde wijze onder de eindheffing te brengen als de daarmee overeenkomende niet volledig vrije verstrekkingen.

Artikel IV, onderdeel O (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Dit onderdeel herstelt een onjuistheid.

Artikel IV, onderdelen P en Q (artikel 35 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Ook dit onderdeel ziet op wijzigingen die nodig zijn voor de harmonisatie van de artiestenregeling en sportersregeling met ingang van 1 januari 2001.

De wijziging van het tweede lid voorziet in de uitvoering van de toezegging in de Nota naar aanleiding van het verslag van de Eerste Kamer bij de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, blz. 56) dat bezien zal worden in hoeverre de wetgeving verruiming behoeft om de kleine, incidentele verstrekkingen in natura aan artiesten buiten de heffing te kunnen laten. Bij kleine, incidentele verstrekkingen wordt gedacht aan een drankje na het optreden of een broodje tijdens het opbouwen van het podium. Naar aanleiding van deze toezegging wordt een vrijstelling voorgesteld voor vergoedingen en verstrekkingen aan artiesten en beroepssporters in de vorm van consumpties en maaltijden die ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel a of onderdeel b niet tot het loon zouden hebben behoord. Het voordeel hiervan is dat zowel de inhoudingsplichtige als de artiest of beroepssporter bespaart blijft van administratieve rompslomp bij relatief kleine vergoedingen en verstrekkingen als consumpties en maaltijden, uiteraard voorzover deze vergoedingen en verstrekkingen binnen de kaders blijven van het regime van vergoedingen en verstrekkingen van de artikelen 15 tot en met 17a van de Wet op de loonbelasting 1964.

Andere naturaverstrekkingen, zoals bijvoorbeeld hotelovernachtingen en reiskostenvergoedingen worden niet uitgesloten van de grondslag van de loonbelasting. Tijdens de plenaire behandeling van de Belastingherziening 2001 in de Eerste Kamer is meer maatwerk in de uitvoeringssfeer van de loonbelasting toegezegd. In dit kader wordt voorgesteld bij of krachtens een algemene maatregel van bestuur een kostenvergoedingsbeschikking

te introduceren. Dit voorstel houdt in dat de artiest of beroepssporter vooraf aan de inspecteur om een beschikking verzoekt. In deze beschikking verklaart de inspecteur dat ten aanzien van deze artiest of sporter mag worden aangenomen dat een gedeelte van de gage een kostenvergoeding is. Ter bepaling van dit gedeelte van de gage heeft de artiest of sporter aan de inspecteur bijvoorbeeld een begroting verstrekt van zijn te verwachten kosten. Bij de vaststelling van het bedrag waarover loonbelasting geheven en ingehouden moet worden, houdt de inhoudingsplichtige rekening met deze beschikking. Vergoedingen ter zake van bijvoorbeeld overnachtingskosten kunnen in de kostenvergoedingsbeschikking, na toetsing door de inspecteur, worden meegenomen.

Artikel IV, onderdelen R, S en T (artikel 35a, 35b en 35c, van de Wet op de loonbelasting 1964)

In het kader van de al eerder aangegeven harmonisatie van de sportersregeling die met ingang van 1 juni 2000 in werking is getreden, en de nieuwe artiestenregeling zoals die onder de Belastingherziening 2001 gestalte heeft gekregen, vindt de invoeging van een nieuw tweede lid in artikel 35a plaats.

Slechts in uitzonderlijke situaties zal worden overgegaan tot tijdelijke verlaging van het tarief. Dit doet zich met name voor bij grensoverschrijdende sportevenementen waarbij de gezamenlijk organiserende landen verschillende tarieven hanteren ten aanzien van het spelen van wedstrijden in verschillende landen maar binnen één evenement. Als voorbeeld hiervan kan het EK voetbal 2000 worden genoemd. In een dergelijke situatie kan het voor een inhoudingsplichtige een extra complicerende factor zijn indien deze rekening moet houden met verschillende tarieven. Daarnaast is het aan de sporter lastig uitleggen indien men voor identieke prestaties in de verschillende maar gezamenlijk organiserende landen geconfronteerd wordt met in het ene geval 18% voorheffing en in het andere geval een ander tarief. Hieraan kan worden tegemoetgekomen door het tarief tijdelijk te verlagen naar een lager tarief om een uniforme heffing te verkrijgen. Bovendien moet in ogenschouw worden genomen dat het voorgestelde tarief van 20% met de mogelijkheid tot een tijdelijke verlaging, doch niet verder dan 15%, een voorheffing betreft. Het tarief van de inkomstenbelasting kent een dergelijke verlagingmogelijkheid niet.

Dergelijke grensoverschrijdende evenementen zijn thans ongebruikelijk in de artiestensfeer. In verband hiermee wordt de mogelijkheid tot verlaging van het tarief voor artiesten niet nodig geacht.

Voorts worden in de artikelen 35a, eerste lid, 35b en 35c de beroepssporters toegevoegd aan de artiesten.

Artikel IV, onderdeel U (artikel 37 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met de wijziging van artikel 37 wordt een foutieve verwijzing als gevolg van de inwerkingtreding van de Wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (*Stb.* 216) hersteld.

Artikel IVa, onderdeel A (artikel 2 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijziging van artikel 2 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen houdt verband met de wijziging van artikel 2, derde en vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Voorzover de wijziging van artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964 een uitbreiding betreft van het heffingsrecht in internationale situaties ten einde te voorkomen dat men nergens belast is (voor personeel in dienst

van een Nederlandse inhoudingsplichtige of voor uitzendingen in het kader van door de Staat der Nederlanden gesloten verdragen) en personen in verband daarmee aan de loonbelasting worden onderworpen, bestaat geen reden om hen van de afdrachtverminderingen uit te sluiten.

Artikel IVa, onderdeel Aa (artikel 5 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De bedragen van de verschillende afdrachtverminderingen zoals die zijn opgenomen in artikel 5 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen worden op grond van artikel 30a van die wet jaarlijks bijgesteld aan de hand van de ontwikkeling van het wettelijk minimumloon voor personen van 23 jaar en ouder over het voorafgaande jaar. Voor de bijstelling per 1 januari 2001 doet zich daarbij de bijzondere situatie voor dat het wettelijk minimumloon, naast de reguliere aanpassing in verband met de contractloonstijging, wordt gebruteerd in verband met het vervallen van de overhevelingstoeslag. Omdat deze brutering voor de werkgevers niet leidt tot verhoging van de loonkosten dient deze niet door te werken in de bijstelling van de bedragen van de afdrachtverminderingen. In verband hiermee wordt in artikel XV, vijfde lid, van dit wetsvoorstel bepaald dat de indexeringsbepaling van eerdergenoemd artikel 30a bij het begin van het kalenderjaar 2001 niet wordt toegepast en worden de bedragen van de afdrachtverminderingen per 1 januari 2001 bij wet vastgesteld. De huidige bedragen van de afdrachtverminderingen worden bijgesteld met de factor 2496/2406,30, zijnde de verhouding tussen het minimumloon per 1 januari 2001, zoals dat gegolden zou hebben zonder brutering, en het minimumloon per 1 januari 2000. De bijstelling van de bedragen per 1 januari 2002 zal weer op de gebruikelijke wijze plaatsvinden met toepassing van genoemde indexeringsbepaling van artikel 30a.

Artikel IVa, onderdeel B (artikel 16 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Met de aanpassing wordt beoogd om de gelijke fiscale behandeling tussen binnenlandse en gelijkwaardige buitenlandse vormen van kinderopvang ook voor de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen te laten gelden.

Artikel IVa, onderdeel C (artikel 30a van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijziging van artikel 30a houdt verband met het vervallen van de overhevelingstoeslag per 1 januari 2001.

Artikel IVa, onderdeel D (artikel 31 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De wijziging van artikel 31 houdt verband met het vervallen van de overhevelingstoeslag per 1 januari 2001.

Artikel V, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel V, onderdeel A, bewerkstelligt, net zoals artikel I, onderdeel BR voor de inkomstenbelasting, dat de in de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen maatregel tegen dividendstripping niet, zoals eerder voorzien, op 1 januari 2001 in werking zal treden. Voor de overwegingen die ten grondslag liggen aan het uitstel van de

inwerkingtreding wordt verwezen naar onderdeel O van de algemene toelichting.

Artikel V, onderdelen B en C (artikelen 2 en 3 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Deze wijzigingen hangen samen met het nieuwe voorgestelde eerste lid, onderdeel d, van artikel 10 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Ingevolge dat onderdeel zijn vergoedingen op leningen die feitelijk functioneren als eigen vermogen, niet aftrekbaar van de winst. Het betreft hier vermogensverstrekkingen die formeel het karakter hebben van een lening doch materieel sterk lijken op (aandelen)kapitaal. Het is dan ook logisch dat de opbrengst van deze vermogensverstrekkingen aan de heffing van dividendbelasting is onderworpen. Hierdoor ontstaat een evenwichtige benadering tussen de behandeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965. Vergoedingen op verstrekkingen van eigen vermogen zijn niet van de winst aftrekbaar en onderworpen aan de inhouding van dividendbelasting.

Thans is in de Wet op de dividendbelasting 1965 bepaald dat de opbrengst van winstdelende obligaties is onderworpen aan de heffing van dividendbelasting. Voor de opbrengst van deze leningen geldt op dit moment in zijn algemeenheid geen aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting. Omdat nu de vergoeding op leningen met een eigen vermogen karakter in zijn algemeenheid onder de reikwijdte van de dividendbelasting wordt gebracht, kan de specifieke bepaling voor winstdelende obligaties vervallen.

Voor de duidelijkheid wordt nog opgemerkt dat waar in het genoemde artikel 10, eerste lid, onderdeel d, wordt gesproken van lening, in de hier genoemde wijzigingen van de dividendbelasting wordt gesproken van een schuldvordering, omdat in de dividendbelasting de fiscale behandeling bij de ontvanger van de vergoeding aan de orde is.

Artikel V, onderdeel D (artikel 4c van de Wet op de dividendbelasting 1965)

De tekst van het eerste lid, onderdeel a, is op een aantal punten aangepast.

De vraag is gerezen hoe de faciliteit van inkoop eigen aandelen moet worden toegepast in situaties waarin de inkopende vennootschap meerdere soorten aandelen heeft, waarbij niet alle soorten op de beurs zijn genoteerd. Uit de tekst van het eerste lid zoals dat thans luidt, zou de indruk kunnen ontstaan dat alsdan alle soorten aan de beurs moeten zijn genoteerd. Dat is niet de bedoeling; alleen de soort waarvan aandelen worden ingekocht moeten zijn genoteerd. Om dit duidelijk tot uitdrukking te brengen is dit thans expliciet bepaald.

Voorts is in het slot het woord «hoofdzakelijk» toegevoegd. Een lichaam waarvan de feitelijke werkzaamheden hoofdzakelijk (of meer) bestaan uit het beleggen, kwalificeert niet voor de regeling. Zonder de toevoeging van het woord hoofdzakelijk, zou een lichaam dat naast beleggen – als hoofdactiviteit – ook nog enige andere werkzaamheden van geringe betekenis uitvoert, onbedoeld toch kunnen kwalificeren voor de regeling. De wijziging van onderdeel d behelst in de eerste plaats dat met een kapitaalvergroting wordt bedoeld op een vergroting van het nominaal gestorte kapitaal, dat wil zeggen een kapitaalvergroting in civielrechtelijk zin.

Voorts is in een toevoeging aangegeven dat een kapitaalvergroting ten gevolge van een niet-openbare emissie niet prohibitief is ingeval deze emissie samenhangt met de voldoening aan een aandelenoptieverplichting jegens een werknemer.

Artikel VI, onderdeel A (artikel 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In dit artikel wordt de verwijzing naar de Wet op de kansspelen geschrapt. De achtergrond hiervan is dat er geen pensioenen meer worden verzekerd op grond van de Wet op de kansspelen. Oude rechten zijn ondergebracht bij een particuliere verzekeringsmaatschappij. Er is dus geen lichaam meer in de zin van artikel 5, onderdeel b, waarvoor de verwijzing relevant kan zijn.

Artikel VI, onderdeel B (artikel 9 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van artikel 9 hangt samen met de aftrekbeperking die wordt voorgesteld in artikel 10, onderdeel d, voor vergoedingen op leningen die feitelijk functioneren als eigen vermogen van een vennootschap. Nu in artikel 10 een algemene aftrekbeperking wordt opgenomen voor leningen die feitelijk functioneren als eigen vermogen, kan de specifieke aftrekbeperking voor schuldvorderingen opgekomen aan oprichters, aandeelhouders, leden, deelnemers of deelgerechtigden als zodanig, vervallen.

Artikel VI, onderdeel C (artikel 10 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Zoals aangegeven bij de artikelsgewijze toelichting bij artikel 3.3, Wet IB 2001 is de doelstelling van dit artikel dat vergoedingen op vermogensverstrekkingen die civielrechtelijk als lening worden aangemerkt, doch materieel het karakter hebben van eigen vermogen, niet aftrekbaar zijn van de winst. Het eigen vermogen dient als garantievermogen van de vennootschap en staat de vennootschap permanent ter beschikking. De eigen vermogensverstrekker is in meerdere of mindere mate aansprakelijk voor de overige schulden van de vennootschap en daaruit voortvloeiende risico's. De functie van een vermogensverstrekking komt tot uitdrukking in de omstandigheden waaronder deze is aangegaan. Hierbij spelen een rol: de winstafhankelijkheid van de vergoeding, de mate van achtergesteldheid alsmede de looptijd van de vermogensverstrekking. In de voorgestelde bepaling wordt de aftrek van de vergoeding uitgesloten indien ten aanzien van een vermogensverstrekking ten minste twee van deze omstandigheden zodanige kenmerken vertonen dat gesteld kan worden dat in feite sprake is van garantievermogen. Met de formulering «rechtens dan wel in feite» wordt daarbij aangegeven dat deze omstandigheden niet louter formeel, maar feitelijk moeten worden beoordeeld. In onderdeel a wordt de winstafhankelijkheid van de vergoeding behandeld. Hiervan is uiteraard sprake indien een variabele vergoeding is overeengekomen, dat wil zeggen een vergoeding die fluctueert, afhankelijk van het niveau van de winst. Ook indien een vaste vergoeding is overeengekomen kan echter materieel sprake zijn van een winstafhankelijke vergoeding. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de betaalbaarstelling van de vergoeding afhankelijk wordt gesteld van de betaalbaarstelling van dividend, of indien de betaalbaarstelling kan worden opgeschort afhankelijk van de winst van de belastingplichtige. Ook indien het recht op de (opgeschorte) vergoeding is achtergesteld bij de vergoeding of aflossing op andere niet-bevoorrechte leningen kan sprake zijn van een in feite van de winst afhankelijke rente.

Onderdeel b heeft betrekking op de looptijd van de vermogensverstrekking. Zoals gezegd is een kenmerk van eigen vermogen dat dit aan de vennootschap in principe permanent ter beschikking staat. Indien ten aanzien van een lening geen aflossingstijdstip overeen is gekomen (een zogenoemde «perpetuele lening»), is hiervan sprake. Indien een aflossingstijdstip is overeengekomen dat bij het aangaan van de lening

meer dan 30 jaar in de toekomst ligt, wordt dit met een perpetuele lening gelijkgesteld. De termijn van 30 jaar is gekozen omdat in de praktijk leningen vrijwel nooit worden aangegaan voor een periode van langer dan 30 jaar. Ook dit criterium moet naar feitelijke omstandigheden worden beoordeeld. Indien de looptijd van een lening wordt verlengd, wordt de lening niet geacht opnieuw te zijn aangegaan, zodat deze looptijd wordt opgeteld bij de oorspronkelijke looptijd.

De derde omstandigheid is dat de lening achtergesteld is bij andere niet-bevoorrechte schulden. Hiermee wordt de verstrekker mede aansprakelijk voor andere schulden van de vennootschap.

Artikel VI, onderdeel D (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Dit betreft het herstellen van een foutieve verwijzing.

Artikel VI, onderdeel E (artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Op grond van het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel d, zijn vergoedingen op vermogensverstrekkingen die civielrechtelijk als lening worden aangemerkt, doch materieel het karakter hebben van eigen vermogen, niet van de winst aftrekbaar. Vergoedingen op dergelijke leningen worden daarmee als het ware gelijkgesteld met dividend. Dit pleit ervoor voordelen uit hoofde van deze leningen onder de werking van de deelnemingsvrijstelling te brengen. Dit geschiedt alleen indien de verstrekker van de lening overigens, op grond van zijn aandelenbezit, een deelneming in de schuldenaar heeft. De desbetreffende schuldverderingen zelf tellen niet mee voor de bepaling van de omvang van de deelneming. Dit sluit aan bij de benadering die thans in artikel 13, derde lid, reeds wordt gevolgd met betrekking tot winstbewijzen.

Omdat de toepassing in artikel 13, derde lid, in zijn algemeenheid ziet op schuldvorderingen die voldoen aan de criteria genoemd in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, en niet slechts op schuldvorderingen waarop artikel 10, eerste lid, onderdeel d, daadwerkelijk van toepassing is, vallen ook schuldvorderingen op lichamen die niet in Nederland zijn gevestigd onder de werking van het derde lid. In dat geval moet de belastingplichtige echter aannemelijk maken dat de vergoeding op de schuldvordering in het andere land niet van de winst aftrekbaar is. Zonder deze toevoeging zouden constructies kunnen worden opgezet waarbij wordt ingespeeld op een verschil in fiscale behandeling van leningen met het karakter van eigen vermogen in verschillende landen. Door een land te kiezen waar de vergoeding op een schuldvordering die op grond van de genoemde criteria feitelijk functioneert als eigen vermogen aftrekbaar is, zou deze bij de vennootschap die de vergoeding betaalt aftrekbaar zijn en bij de vennootschap die de vergoeding ontvangt onbelast. In dat geval zou een dubbele vrijstelling worden verkregen.

Voor de duidelijkheid merk ik nog op dat waar in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, wordt gesproken van lening, in dit artikel wordt gesproken van een schuldvordering omdat in dit artikel de fiscale behandeling aan de orde is van de belastingplichtige die de lening heeft verstrekt.

Artikel VI, onderdeel F (artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel VI, onderdeel F, bewerkstelligt, net zoals artikel I, onderdeel BR voor de inkomstenbelasting en onderdeel V, onderdeel A voor de dividendbelasting, dat de in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen maatregel tegen dividendstripping niet, zoals eerder voorzien, op 1 januari 2001 in werking zal treden.

Voor de overwegingen die ten grondslag liggen aan het uitstel van de inwerkingtreding wordt verwezen naar onderdeel O van de algemene toelichting.

Artikel VI, onderdeel G (artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Aan het tweede lid van artikel 28 wordt een bepaling toegevoegd op grond waarvan een lichaam niet kan kwalificeren als fiscale beleggingsinstelling indien in dat lichaam wordt geparticipeerd door een of meerdere aanmerkelijk belanghouders. Zoals aangegeven in het algemene deel van deze toelichting is de achtergrond van deze wijziging dat het ongewenst wordt geacht dat natuurlijke personen de belastingheffing over beleggingsopbrengsten door tussenschuiving van een fiscale beleggingsinstelling kunnen verschuiven van box III naar box II.

Indien iemand op enig moment een aanmerkelijk belang in een beleggingsinstelling zou verkrijgen, bijvoorbeeld doordat hij zijn participatie in de instelling uitbreidt, zou dit in principe direct leiden tot statusverlies. Dit zou onredelijk kunnen uitwerken in het geval er «toevallig» gedurende een korte periode een aanmerkelijk belang wordt gehouden in een beleggingsinstelling. In die gevallen zal worden bezien of er aanleiding is om met gebruikmaking van de bevoegdheid van het derde lid van artikel 28, ontheffing te verlenen van het bepaalde in het nieuwe onderdeel f. Omdat het op grond van de voorgestelde wijziging niet meer mogelijk is dat er een aanmerkelijk belang wordt gehouden in een fiscale beleggingsinstelling, kunnen de onderdelen g en h van het tweede lid van artikel 28, zoals die waren ingevoegd via de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, vervallen.

Artikel VI, onderdeel H (artikel 29 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Zoals toegelicht in het algemene deel van deze memorie van toelichting wordt de delegatiebepaling van artikel 29 uitgebreid. Deze uitbreiding maakt het mogelijk de in het Convenant uit 1969 opgenomen regeling voor de behandeling van zogenoemde eerste kosten aan te passen. Voorts wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om de overige in het Convenant opgenomen bepalingen ter zake van de winstbepaling van levensverzekeraars in het Besluit reserves verzekeraars onder te brengen. De thans in artikel 29 opgenomen delegatiebepaling waarop het BRV is gebaseerd, is hiervoor ontoereikend. Een uitbreiding van deze delegatiebepaling is daarom noodzakelijk. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen artikel 29 in twee onderdelen te splitsen. De voorgestelde uitbreiding is opgenomen in onderdeel a. Daar is aangegeven dat nadere regels kunnen worden gegeven «met betrekking tot het bepalen van de winst van verzekeringsondernemingen».

Artikel VII, onderdeel A (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)

Met de wijzigingen in onderdeel A, eerste, tweede en vijfde lid, onder 1°, worden enkele redactionele aanpassingen doorgevoerd, waaronder de verbetering van verwijzingen.

De vervanging in onderdeel A, derde lid, van de eerste volzin van artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 strekt er toe de redactie te verduidelijken voor de gevallen waarin uitstel van betaling mogelijk is voor de voldoening van een conserverende aanslag in de situatie dat sprake is van overgang van een aanmerkelijk belang krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht en de verkrijger een natuurlijk persoon is die niet in Nederland woonachtig is. De thans voorgestelde tekst komt overeen met de tekst van artikel 25, zesde lid, van de Invorderingswet

1990 zoals die luidde voor de wijziging bij de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

De wijziging in onderdeel A, vierde lid, houdt verband met het feit dat in het aanmerkelijk belang regime in de Wet inkomstenbelasting 2001 op dit punt eveneens een wijziging wordt voorgesteld. In de artikelen 4.6, 4.7 en 4.10 van die wet blijft het bezit van de duurzaam gescheiden levende echtgenoot bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een aanmerkelijk belang buiten beschouwing. De uitbreiding van het partnerbegrip in artikel 25, negende lid, die samenhangt met de omschrijving van het aanmerkelijk belang regime kan daardoor komen te vervallen.

De wijziging in onderdeel A, vijfde lid, onder 2°, hangt samen met de bij dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Laatstgenoemde wijziging leidt ertoe dat het niet meer mogelijk is dat aandelen in een fiscale beleggingsinstelling tot een aanmerkelijk belang behoren. Dat brengt met zich dat een uitzondering voor fiscale beleggingsinstellingen in artikel 25, elfde lid, onderdeel b, niet meer nodig is.

Met betrekking tot onderdeel A, zesde lid, waarbij aan artikel 25 een nieuw vijftiende lid wordt toegevoegd, wordt het volgende opgemerkt. In artikel 25, vierde, vijfde, zesde, achtste, negende en veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 is een uitstelfaciliteit opgenomen voor de inkomstenbelasting. Het nieuwe vijftiende lid strekt ertoe te regelen dat de uitstelfaciliteit ook geldt voor de terzake verschuldigde heffingsrente en revisierente.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 26 van de Invorderingswet 1990)

Met de wijziging opgenomen in onderdeel B, eerste lid, onder 1°, wordt een redactionele aanpassing doorgevoerd.

De wijziging in onderdeel B, eerste lid, onder 2°, hangt samen met de bij dit wetsvoorstel opgenomen wijziging van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Laatstgenoemde wijziging leidt ertoe dat het niet meer mogelijk is dat aandelen in een fiscale beleggingsinstelling tot een aanmerkelijk belang behoren. Dat brengt met zich dat een uitzondering voor fiscale beleggingsinstellingen in artikel 26, vierde lid, niet meer nodig is.

Met betrekking tot onderdeel B, tweede lid, waarbij aan artikel 26 een dertiende lid wordt toegevoegd, wordt het volgende opgemerkt. In artikel 26, tweede en derde lid, van de Invorderingswet 1990 is een kwijtscheldingsfaciliteit opgenomen voor de inkomstenbelasting. Het nieuwe dertiende lid strekt ertoe te regelen dat de kwijtscheldingsfaciliteit ook geldt voor de terzake verschuldigde heffingsrente en revisierente.

Artikel VII, onderdeel C (artikel 37 van de Invorderingswet 1990)

Met de wijziging van het tweede lid van artikel 37 van de Invorderingswet 1990 wordt de risicoaansprakelijkheid geïntroduceerd voor de verschuldigde loonbelasting van de in artikel 5a van de Wet op de loonbelasting 1964 bedoelde buitenlandse artiesten. Het gaat dan om personen die ingevolge een overeenkomst van korte duur, dan wel kortstondig krachtens een andere rechtsgrond, als musicus of anderszins als artiest optreden in Nederland. Aansprakelijk in dit verband is de persoon die of het lichaam dat in Nederland optredens of evenementen organiseert, mede organiseert of doet organiseren. Eenzelfde aansprakelijkheid geldt reeds met ingang van 1 juni 2000 op grond van de Wet houdende wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de loonbelasting 1964 en de Invorderingswet 1990 (maatregelen aangaande buitenlandse sporters) (Wet van 24 mei 2000, Stb. 227) voor de verschuldigde loonbelasting van buitenlandse sporters die ingevolge een overeenkomst van korte duur in Nederland een tak van sport beoefenen; aansprakelijk is

de persoon die of het lichaam dat in Nederland sportmanifestaties organiseert, mede organiseert of doet organiseren.

Tevens beoogt het thans voorgestelde artikel 37, tweede lid, een uitbreiding van de risicoaansprakelijkheid voor de verschuldigde loonbelasting van de in artikel 5a van de Wet op de loonbelasting 1964 bedoelde buitenlandse beroepssporters die kortstondig krachtens een andere rechtsgrond dan een overeenkomst van korte duur, in Nederland als beroep een tak van sport beoefenen. In dit verband wordt verwezen naar de hiervoor opgenomen artikelsgewijze toelichting bij artikel 5a van de Wet op de loonbelasting 1964.

De reden voor de onderhavige aansprakelijkheidsbepaling is dezelfde als die voor de aansprakelijkheidsbepaling die met ingang van 1 juni 2000 bij de Wet van 24 mei 2000, Stb. 227, in artikel 37, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 is opgenomen. In dit kader wordt verwezen naar de toelichting bij de nota van wijziging (kamerstukken II 1999/2000, 26 941, nr. 6, blz. 4) op het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 24 mei 2000.

Artikel VII, onderdeel D (artikel 40 van de Invorderingswet 1990)

Voor de toelichting op deze wijziging wordt verwezen naar de toelichting op het hiervoor opgenomen artikel VII, onderdeel A, vierde lid, dat ziet op een wijziging van artikel 25, negende lid, van de invorderingswet 1990.

Artikel VII, onderdelen E, F, G en H (artikelen 44, 44a, 44b en 44c van de Invorderingswet 1990)

Deze wijzigingen strekken ertoe een onjuiste verwijzing naar artikel 2.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001 te herstellen.

Artikel VIII (Wet financiering volksverzekeringen)

Met de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt het systeem van de belastingvrije sommen vervangen door een systeem van heffingskortingen. Daarnaast wordt het arbeidskostenforfait vervangen door een arbeidskorting. Door deze omzetting daalt de premie-opbrengst volksverzekeringen en stijgt de belastingopbrengst met 14,29 miljard gulden. De oorzaak hiervan is dat belastingvrije sommen voorzover zij in de derde en vierde schijf te gelde worden gemaakt in de huidige systematiek niet tot premiederving, maar alleen tot belastingderving leiden. De heffingskortingen worden daarentegen verrekend conform de verhouding tussen de tarieven in de eerste schijf. De heffingskortingen leiden daardoor altijd tot premiederving. Een andere oorzaak van de lagere premie-opbrengsten is het feit dat degenen die enkel vermogensinkomsten hebben of inkomsten uit aanmerkelijk belang (inkomen in box 2 of 3) vanaf 2001 geen premies volksverzekeringen verschuldigd zijn. De als gevolg van deze oorzaken optredende verschuiving van premie- naar belastingopbrengsten wordt voor de volksverzekeringen onvoldoende gecompenseerd door grondslagverbredende maatregelen.

Het feit dat de kortingen ten laste komen van de opbrengst voor de premies volksverzekeringen en de belastingen naar de verhouding van de premie- en belastingtarieven in de eerste schijf heeft daarnaast nog een tweede effect. Een gewijzigd tarief leidt tot een andere verhouding van de tarieven in de eerste schijf en heeft daarmee effect op de verrekening van de heffingskorting tussen belastingen en premies.

Een mutatie van het belastingtarief eerste schijf leidt daarom tevens tot veranderingen in de premie-opbrengsten. Omgekeerd heeft een wijziging van een premietarief ook effect op de opbrengst van belastingen en andere volksverzekeringen. Een daling van het belastingtarief zou bijvoorbeeld tot een kleiner aandeel in het tarief van de eerste schijf leiden en daarmee tot een lager aandeel in de kosten van de heffingskortingen. Een

deel van de belastingderving als gevolg van de tariefsdaling komt zo ten laste van de premies volksverzekeringen. Dit is een ongewenste situatie die zich in het huidige systeem niet voordoet.

Mogelijke oplossingen

Voor de oplossing van de genoemde verschuiving zijn diverse opties gezien. De meest eenvoudige oplossing is een stijging van de premies volksverzekeringen en een daling van het belastingtarief van de nieuwe eerste en tweede schijf. Deze optie kent echter een aantal nadelen. Het belangrijkste nadeel is dat het belastingtarief van de nieuwe eerste schijf in 2001 in dat geval erg laag wordt, waardoor dit tarief niet of nauwelijks als instrument voor gerichte inkomensondersteuning kan worden ingezet. Daarnaast biedt deze optie geen oplossing voor het tweede genoemde effect.

Verder zijn er twee oplossingen gezien waarbij de verschuiving tussen de premie- en belastingopbrengst niet wordt gecompenseerd, maar wordt voorkomen. Een op het eerste gezicht voor de hand liggende oplossing zou zijn de heffingskorting voor degenen die in de derde of vierde schijf vallen volledig ten laste van de belastinginkomsten te brengen. Dit stuit echter op juridische bezwaren¹.

De andere mogelijkheid is op het niveau van de belastingplichtige de Wet inkomstenbelasting 2001 te volgen, maar een correctie toe te passen in de uiteindelijke verdeling van de inkomsten over belastingen en premies. Het belangrijkste nadeel van deze optie is dat deze eveneens tot juridische problemen kan leiden, omdat feitelijke belastinginkomsten direct aan de fondsen ten goede komen. Dit kan worden gezien als een vorm van ongelijke behandeling en belemmering van het vrije verkeer van werknemers. Werknemers die niet verzekerd zijn, zoals in bepaalde internationale situaties, zouden in dat geval wel via de inkomstenbelasting bijdragen aan de kosten van de verzekering.

Tenslotte is nog de mogelijkheid in overweging genomen om de kosten van de heffingskortingen (54,39 miljard gulden) volledig ten laste van de algemene middelen te brengen. De kosten van de kortingen voor het Rijk nemen dan aanzienlijk toe. Er ontstaat een structureel exploitatieoverschot bij de sociale fondsen en een tekort bij het Rijk. Dit laatste kan worden voorkomen door de tarieven aan te passen. Deze optie heeft een aantal bezwaren. Ten eerste is de juridische houdbaarheid twijfelachtig in verband met de afwijkende (lagere) heffingskortingen voor ouderen en in bepaalde internationale situaties². Ten tweede heeft deze optie als bezwaar dat het tot forse inkomenseffecten voor 65-plussers met aanvullend pensioen leidt. Gelet op de bezwaren die aan de hiervoor opgenoemde opties kleven, heeft het kabinet voor een bijdrage in de kosten van de kortingen (BIKK) gekozen.

Methodiek van de BIKK

De gekozen oplossing betreft het aanpassen van de Wet financiering volksverzekeringen door het introduceren van een structurele bijdrage van het rijk aan de fondsen in de kosten van de kortingen (BIKK). De fondsen voor de volksverzekeringen krijgen in principe elk een bijdrage in de kosten van de kortingen die voldoende is om extra kosten van de kortingen te compenseren. De gezamenlijke BIKK wordt gefinancierd uit de algemene middelen (ten laste van de rijksbegroting) en bedraagt 14,29 miljard gulden. De bepaling van de omvang van de bijdrage per fonds wordt in een formulevorm vastgelegd. Deze formule bevat tevens een «correctiemechanisme» om genoemde ongewenste effecten van tariefsaanpassingen op de opbrengsten van belastingen en andere fondsen te compenseren. De omvang van de BIKK en de verdeling van de BIKK over de fondsen wordt daartoe aangepast in het geval van tariefswijzigingen.

¹ De heffingskorting is niet voor iedereen gelijk. Ouderen en sommige groepen grensarbeiders en gedetacheerden hebben bijvoorbeeld een lagere heffingskorting. Zij zijn geen of minder premies volksverzekeringen verschuldigd en hebben dan ook geen dan wel minder recht op het premiedeel van de heffingskorting. Als voor deze groepen de gehele heffingskorting ten laste van de belastingen komt, is differentiatie van de hoogte op basis van het al dan niet premieplichtig zijn moeilijk te verdedigen.

² Zie de voorgaande voetnoot.

De BIKK zal verder jaarlijks worden aangepast aan de wijziging van de totale geraamde kosten van de heffingskortingen. Hiermee worden wijzigingen in de hoogte van de heffingskortingen op adequate wijze meegenomen. De BIKK heeft als voordeel dat het niet tot tariefswijzigingen en koopkrachteffecten leidt en een oplossing biedt voor de genoemde ongewenste effecten als gevolg van tariefsaanpassingen.

BIKK en afbouw overschotten

Binnen de volksverzekeringsfondsen is sprake van exploitatie- en vermogensoverschotten. De BIKK biedt een goede gelegenheid om deze weg te werken. De verwachte exploitatie-overschotten in 2001 bedragen naar verwachting 3,25 miljard gulden. Door de BIKK per fonds voor 2001 en latere jaren te verlagen met het verwachte exploitatie-overschot bij het desbetreffende fonds worden de exploitatie-overschotten tot nul afgebouwd zonder dat premie-aanpassingen noodzakelijk zijn. De totale BIKK wordt hierdoor structureel verlaagd van 14,29 naar 11,04 miljard gulden (zie onderstaande tabel BIKK basis).

Naast de exploitatie-overschotten is er bij de volksverzekeringen tevens sprake van vermogensoverschotten. Deze vermogensoverschotten kunnen afgebouwd worden door de BIKK in 2001 eenmalig te verlagen met 7,36 miljard gulden. Hierdoor resteert in 2001 een BIKK van 3,69 miljard gulden. De vermogensoverschotten worden aldus door een eenmalig lagere BIKK in 2001 grotendeels afgebouwd. Er resteert ultimo 2001 nog een vermogensoverschot van 0,564 miljard gulden bij de AOW en 0,061 miljard gulden bij de ANW. Dit resterende deel van de vermogensoverschotten kan in 2002 verder worden afgebouwd door nogmaals de BIKK incidenteel te verlagen.

Tabel: afbouw van exploitatie- en vermogensoverschotten d.m.v. de BIKK (in mld. guldens)

	AOW	ANW	AWBZ	Totaal
BIKK	8,725	0,650	4,915	14,290
Structurele verlaging BIKK i.v.m. afbouw exploitatie-overschotten	- 3,045	- 0,203	0	- 3,248
BIKK basis	5,680	0,447	4,915	11,042
Eenmalige verlaging BIKK i.v.m. afbouw vermogensoverschotten in 2001	- 5,680	- 0,447	- 1,230	- 7,357
BIKK 2001	0	0	3,685	3,685
Eenmalige verlaging BIKK in 2002 i.v.m. afbouw resterende vermogensoverschotten 2001	- 0,564	- 0,061	0	0,625
BIKK 2002*	5,116	0,386	4,915	10,417

* BIKK 2002 betreft een niet geïndexeerde BIKK.

Artikel VIII, onderdelen A, B en C (artikelen 29, 30 en 39 Wet financiering volksverzekeringen)

In de onderdelen A, B en C wordt per fonds aangegeven dat de bijdrage in de kosten van de heffingskortingen ten gunste komt van het betreffende fonds.

Artikel VIII, onderdeel D (artikel 44a Wet financiering volksverzekeringen)

In het voorgestelde artikel 44a van de Wet financiering volksverzekeringen (WfV) wordt bepaald dat er jaarlijks ten laste van de algemene middelen aan het Ouderdomsfonds, het Nabestaandenfonds en het Algemeen Fonds Bijzondere Ziektekosten een bijdrage in de kosten van de heffings-

kortingen (BIKK) wordt toegekend (eerste lid). Het basisbedrag van de BIKK (inclusief de correctie voor het exploitatieoverschot bij de volksverzekeringen) bedraagt ten gunste van het Ouderdomsfonds f 5,680 miljard, ten gunste van het Nabestaandenpensioen f 0,447 miljard en ten gunste van het Algemeen Fonds Bijzondere Ziektekosten f 4,915 miljard (tweede lid). De BIKK per fonds wordt elk jaar aangepast aan de hand van de formule uit het derde lid. De aangepaste BIKK wordt bij ministeriële regeling bekendgemaakt (derde lid). Het uitgangspunt voor de jaarlijkse berekening vormt het bedrag dat het voorafgaande jaar als BIKK ten gunste van het fonds werd toegekend. De formule kent een correctie voor de premiederving of premietoename die voortkomt uit een verschuiving tussen het belastingdeel en het aandeel van de premie ten gunste van het fonds in het tarief eerste schijf. Daarnaast wordt de bijdrage elk jaar aangepast aan de hand van de geraamde totale kosten van de heffingskortingen. De geraamde kosten worden bij ministeriële regeling door Onze Minister van Sociale Zaken en werkgelegenheid in overeenstemming met Onze Ministers van Financiën en van Volksgezondheid, Welzijn en Sport bekendgemaakt (derde lid). Deze kosten volgen uit de Macro Economische Verkenningen van het Centraal Plan Bureau.

Artikel VIII, onderdeel E (artikel 53 Wet financiering volksverzekeringen)

Voor zowel het jaar 2001 als 2002 wordt de BIKK verlaagd in verband met de verwachte vermogensoverschotten van de volksverzekeringsfondsen (zie hierover ook het algemeen deel van deze toelichting). Dit heeft tot gevolg dat er voor 2001 geen BIKK zal worden toegekend ten gunste van het Ouderdomsfonds en het Nabestaandenfonds. En dat de BIKK voor 2001 ten gunste van het Algemeen Fonds Bijzondere Ziektekosten lager zal zijn. Ook voor 2002 zal de BIKK ten gunste van de fondsen lager uitvallen dan de bedragen dat in artikel 44a, tweede lid wordt genoemd. Voor de jaren 2002 en 2003 is in artikel 53 een aparte formule opgenomen. De reden hiervoor is dat de formule van artikel 44a, tweede lid, voor 2002 en 2003 niet van toepassing kan zijn vanwege de eenmalige verlagingen in 2001 en 2002. In 2002 en 2003 wordt daarom uitgegaan van de basis BIKK, dat zijn de bedragen die in artikel 44a, tweede lid, worden genoemd. De BIKK 2002/2003 wordt vervolgens aangepast aan (een eventuele verandering van) de bekendgemaakte geraamde totale kosten van de heffingskortingen en aan een eventuele verandering van het aandeel van de premie ten gunste van het fonds in het gecombineerde heffingspercentage. Daarbij wordt in beide jaren het jaar 2001 als basisjaar gehanteerd. Een en ander is geregeld in artikel 53. In artikel 53 is tevens de correctie op de BIKK voor 2002 in verband met de afbouw van de vermogensoverschotten opgenomen (zie hierover ook het algemeen deel van de toelichting).

Artikel IX, onderdeel A1. (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijziging komt een overbodige aanduiding te vervallen.

Artikel IX, onderdeel A2. (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze wijzigingen worden enkele verwijzingen verbeterd.

Artikel IX, onderdeel Aa (artikel 8 van de Wet financiering volksverzekeringen)

In verband met de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 per 1 januari 2001 is in de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 een aanpassing opgenomen van artikel 8 van de Wet financiering volksverzekeringen. Daarin is bepaald dat, voor de heffing van de premie voor de volksverzekeringen bij wege van aanslag, onder premie-inkomen wordt verstaan het belastbare inkomen uit werk en woning in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit leidt er toe dat de heffingsgrondslag voor de buitenlands premieplichtige (niet-ingezetene) – in de situatie dat deze niet kiest voor toepassing van de regels van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor binnenlandse belastingplichtigen – beperkter is dan voor binnenlands premieplichtige (ingezetene). Voor de eerste geldt dan alleen het Nederlandse inkomen als grondslag, voor de tweede het wereldinkomen. De aanspraken op grond van de volksverzekeringen verschillen evenwel niet. Om dit onderscheid weg te nemen wordt thans voorgesteld voor zowel binnenlands als de buitenlands premieplichtigen de grondslag voor de premies volksverzekeringen te baseren op het belastbare inkomen uit werk en woning berekend volgens hoofdstuk 3 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit betekent dat een buitenlandse premieplichtige net zoveel premie volksverzekeringen als een binnenlands premieplichtige betaalt bij een gelijk totaalinkomen. In beide gevallen zal het totale wereldinkomen in ogenschouw worden genomen.

De uitbreiding van het premie-inkomen voor niet-ingezetenen, en het dus niet langer onderscheid maken tussen inwoners en niet-inwoners inzake de vaststelling van het premie-inkomen, wordt in lijn geacht met het Europese recht en de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen. Met name kan gewezen worden op de non-discriminatiebepaling van artikel 3 van de Verordening (EEG) nr. 1408/71 inzake sociale zekerheid. Op grond van deze bepaling mag ten aanzien van onderdanen van lidstaten van de Europese Unie of van staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, geen onderscheid worden gemaakt tussen inwoners en niet-inwoners met betrekking tot de rechten en plichten die voortvloeien uit de sociale wetgeving.

Wat betreft de jurisprudentie van het Hof van Justitie kan worden verwezen naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 14 februari 1995, zaak C-279/93, BNB 1995/187 (Schumacker-arrest). Op grond van dat arrest mag een onderdaan van een andere staat die zijn inkomen geheel of vrijwel uitsluitend in Nederland verwerft, en die in die andere staat onvoldoende inkomsten geniet om aldaar aan belastingheffing te worden onderworpen, in Nederland niet zwaarder worden belast dan een werknemer die in Nederland woont. Er is in het verleden reeds van uitgegaan dat dit arrest ook zijn betekenis heeft voor de premieheffing ten aanzien van EU/EER-onderdanen die in dezelfde situatie verkeren als de belanghebbende in het arrest: het arrest was in 1995 aanleiding tot de invoering van een aparte 90%-regeling voor de premieheffing (Besluit van 21 december 1995, nr. DB95/3858M) naast de bestaande 90%-regeling voor de belastingheffing (Besluit van 28 december 1989, nr. DB89/2184, laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 11 maart 1991, nr. DB91/481). Beide regelingen hebben een wereldwijde strekking.

Op grond van de bestaande 90%-regeling voor de belastingheffing kunnen niet-inwoners van Nederland – dus ongeacht in welk land zij wonen en ongeacht nationaliteitsaanspraak maken op dezelfde belasting- en premievoorwaarden die een inwoner van Nederland geniet (aftrekposten, tariefgroep-indeling), indien hun onzuivere wereldinkomen voor ten minste 90% in Nederland belast is. Degene die niet aan de 90%-eis voor de belastingheffing voldoet maar wel premieplichtig is in Nederland,

geniet op grond van de aparte 90%-regeling voor de premieheffing de vorenbedoelde voordelen (uitsluitend) voor de premieheffing indien zijn onzuivere wereldinkomen voor minstens 90% aan de premieheffing is onderworpen. Met de uitbreiding van de grondslag voor de premieheffing van niet-ingezetenen, waarvan ook aftrekposten deel uitmaken, is het belang van de aparte 90%-regeling voor de premieheffing komen te vervallen.

De uitbreiding van de grondslag wordt ook in overeenstemming geacht met de non-discriminatiebepalingen in de sociale-verzekeringsverdragen. In het algemeen bepalen deze dat onderdanen van de ene verdragsstaat, op wie het verdrag van toepassing is, voor de toepassing van de nationale sociale wetgeving gelijkgesteld moeten worden met onderdanen van de andere verdragsstaat (gelijkheid van behandeling, die overigens een van de doelstellingen is van het sluiten van sociale verdragen). Gezien het gebruik van de ruime term «wetgeving» dient daaronder ook de regelgeving voor de premieheffing te worden begrepen. Dit betekent dat in de bedoelde situaties niet-inwoners gelijk behandeld moeten worden als inwoners. Met het gelijk maken van de heffingsgrondslag voor ingezetenen en die voor niet-ingezetenen wordt dit bereikt.»

Artikel IX, onderdeel B1 (artikel Ma van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Onder het huidige IB-regime worden inkomsten uit niet in dienstverband verrichte werkzaamheden en diensten (andere arbeid) op de voet van artikel 22, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, belast op het moment dat deze worden genoten. Met ingang van 1 januari 2001 vallen dergelijke inkomsten onder het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden, dat een vorderingenstelsel kent. Als gevolg van deze overgang naar het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden is twijfel mogelijk over de vraag of de inkomsten uit andere arbeid die na 31 december 2000 worden genoten uit reeds verrichte andere arbeid, in de heffing kunnen worden betrokken. Een nog niet genoten vergoeding zou in beginsel per 1 januari 2001 tegen de waarde in het economische verkeer te boek moeten worden gesteld als bestanddeel van het vermogen van een werkzaamheid. Dit zou als consequentie hebben dat de vergoeding bij voldoening onbelast blijft. Om de belastingheffing over de hier bedoelde inkomsten zeker te stellen, wordt een nieuw onderdeel Ma voorgesteld. Op grond van het eerste lid van dit onderdeel worden de hiervoor bedoelde inkomsten gekwalificeerd als inkomsten uit andere arbeid als bedoeld in de Wet inkomstenbelasting 1964. Hierdoor blijven zowel de huidige wettelijke regels ter zake als de jurisprudentie op dit punt van kracht. Het tweede lid bewerkstelligt vervolgens dat deze inkomsten onder inkomen uit werk en woning in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden gerangschikt.

Artikel IX, onderdeel B1a en B2 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Tijdens de parlementaire behandeling van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (Nota naar aanleiding van het nader verslag, Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 7, blz. 37–38) is aangegeven dat zal worden onderzocht of het mogelijk is voor bepaalde situaties van reguliere tenuitvoerlegging van oude overeenkomsten met relatief bescheiden premieverplichtingen te voorkomen dat splitsing van het recht op periodieke uitkeringen of verstrekkingen moet plaatsvinden over box I en box III. Met de in dit onderdeel opgenomen wijzigingen is beoogd de splitsingsproblematiek voor dergelijke overeenkomsten te voorkomen. De onderdelen a en b houden geen wijziging in ten opzichte van de oorspronkelijk in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, van de Invoeringswet

Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen overgangsregeling. Ingevolge onderdeel a blijft het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing op het inkomen uit een overeenkomst ter zake van periodieke uitkeringen of verstrekkingen die vóór 1 januari 2001 tot stand is gekomen en waarvoor vóór 1 januari 2001 premies zijn betaald die op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als persoonlijke verplichting of als een aanspraak voor een beroepspensioen in aanmerking konden worden genomen.

Voor het inkomen uit een overeenkomst die vóór 14 september 1999 tot stand is gekomen en waarvoor vóór 14 september 1999 premies zijn betaald die onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet aftrekbaar waren blijft ingevolge onderdeel b eveneens het op 31 december 2000 geldende regime van toepassing.

De eerbiedigende werking ter zake van de in onderdeel b genoemde niet aftrekbare premies wordt ingevolge onderdeel c uitgebreid voor uitkeringen ingevolge een vóór 14 september 1999 tot stand gekomen overeenkomst voorzover ter zake op of na 14 september, maar vóór 1 januari 2001, niet aftrekbare premies worden betaald die niet meer bedragen dan f 5000. Dit betekent dat uitkeringen die voortvloeien uit dergelijke op 14 september 1999 bestaande premieverplichtingen die het, relatief bescheiden, bedrag van f 5000 niet te boven gaan, worden gerekend tot de grondslag van box I. Op deze wijze wordt voorkomen dat een splitsing van het recht moet plaatsvinden.

Tenslotte wordt ingevolge onderdeel d een eerbiedigende werking geïntroduceerd voor premies terzake van op 14 september 1999 bestaande overeenkomsten die op of na 1 januari 2001 worden betaald en een bedrag van f 5000 per kalenderjaar niet te boven gaan en die ingevolge de Wet inkomstenbelasting 2001 niet als uitgaven voor een inkomensvoorziening in aanmerking worden genomen. Dit kunnen premies zijn die op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 nog wel als persoonlijke verplichting of als een aanspraak voor een beroepspensioen in aanmerking zouden kunnen worden genomen dan wel, ware die wet nog van toepassing, premies die onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet aftrekbaar zouden zijn. Aan deze eerbiedigende werking wordt de voorwaarde verbonden dat de aan de uitkeringen ten grondslag liggende overeenkomst waarop die premiebetalingen zijn gebaseerd niet is gewijzigd na 13 september 1999. Gaat men wel over tot wijziging van het contract, dan gaat de eerbiedigende werking verloren en gaan de rechten onderdeel uitmaken van de grondslag voor de heffing van box III. Met het nieuwe onderdeel d wordt voorkomen dat, voorzover de premiebetalingen op of na 1 januari 2001 voor een op 14 september 1999 bestaande overeenkomst binnen de gestelde begrenzing plaatsvinden, een splitsing dient plaats te vinden van het recht dat betrekking heeft op premies die worden betaald op of na 1 januari 2001 en daarvoor. Volledigheidshalve zij erop gewezen dat de hiervoor beschreven eerbiedigende werking uitsluitend ziet op de uitkeringenkant en niet op de aftrek-kant.

Het nieuwe vijfde lid strekt ertoe met betrekking tot vóór 14 september 1999 tot stand gekomen verplichtingen tot het betalen van termijnen van lijfrenten en andere in rechte vorderbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tot 1 januari 2021 te handhaven. Dit betekent dat de termijnen die op grond van artikel 45, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 1964 zoals dat luidde op 31 december 2000 aftrekbaar zouden zijn gedurende een periode van 20 jaar na inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 als een onderhoudsverplichting als bedoeld in afdeling 6.2. van de Wet inkomstenbelasting 2001 in aanmerking kunnen worden genomen. Zoals ook in de Nota naar aanleiding van het verslag (kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202c, blz. 62–63) is aangegeven, kan het individuele belang

als gevolg van het ontbreken van eerbiedigende werking op dit punt voor de debiteur (natuurlijk persoon) van een saldolijfrente mogelijkwerijs omvangrijk zijn. Ingevolge de thans voorgestelde overgangsregeling heeft de belastingplichtige met een op 14 september 1999 bestaand contract tot 1 januari 2021 de gelegenheid de overeenkomst voort te zetten zoals hem dat bij het aangaan ervan voor ogen stond. Daarna zal de schuld, overeenkomstig de systematiek van de Wet inkomstenbelasting 2001, in box III vallen.

Artikel IX, onderdeel B3 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel Q, eerste lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 betreft een aanpassing aan de thans in onderdeel O, eerste lid opgenomen wijzigingen in de eerbiedigende werking van bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen.

De in het tweede lid opgenomen wijziging van dit onderdeel strekt ertoe te verduidelijken dat ook over de in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel d, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 bedoelde premies die op na januari 2001 worden betaald ter zake van op 14 september 1999 bestaande overeenkomsten en die een bedrag van f 5000 niet te boven gaan, op 31 december 2020 wordt afgerekend.

Artikel IX, onderdeel B4 (Invoeringswet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel Ra, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de delegatiebepaling op grond waarvan bij algemene maatregel van bestuur nadere regels kunnen worden gesteld inzake de toepassing van de overgangsregeling voor de inhaal van pensioentekorten in overeenstemming gebracht met de in artikel 3.127, zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen delegatiebepaling voor de structurele regeling.

Artikel IX, onderdeel B5 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de introductie van onderdeel Sa in hoofdstuk 2, artikel I, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, wordt bewerkstelligd dat de in artikel 3.130, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen mogelijkheid van terugwenteling van lijfrentepremies voor de kalenderjaren 2001 en 2002 wordt verlengd naar 12 maanden. Dit betekent dat de belastingplichtige in genoemde overgangsperiode na afloop van het kalenderjaar nog twaalf maanden de gelegenheid heeft om aan de hand van zijn inkomen te bepalen welke lijfrentepremie hij in aftrek kan brengen. Op deze wijze worden pensioenuitvoerders niet onmiddellijk na de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 verplicht ruim vóór 1 juli van het volgende kalenderjaar het voor de vaststelling van de jaarruimte benodigde gegevens over de pensioenaangroei in het voorgaande kalenderjaar te verstrekken.

Artikel IX, onderdeel B6 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel 3.139 van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden nagekomen schuldaflossingen op geldleningen aan beginnende ondernemers waarvan verliezen op grond van afdeling 6.3 van die wet in aanmerking zijn genomen, als negatieve persoonsgebonden aftrek in de heffing betrokken. De onderhavige bepaling strekt ertoe ook de nagekomen

schuldaflossingen waarvan verliezen op grond van artikel 45, eerste lid, onderdeel i, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in aanmerking zijn genomen, in het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 te betrekken. Ook onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 waren deze nagekomen schuldaflossingen immers belast (zie artikel 45c, zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964).

Artikel IX, onderdeel B6a (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Met deze redactionele wijziging wordt aan het bedrag van f 800 het bedrag in euros (363) toegevoegd.

Artikel IX, onderdeel B7 (Invoeringswet inkomstenbelasting 2001)

In de Wet inkomstenbelasting 2001 komen, anders dan in de Wet op de inkomstenbelasting 1964, geen bijzondere tarieven voor. Daarmee is het bijzondere tarief onder meer vervallen voor uitkeringen of verstrekkingen ineens wegens overlijden of invaliditeit ten gevolge van een ongeval van de werknemer. Daarbij is overwogen dat de werkgever de aanspraak van de werknemer op een dergelijke uitkering veelal zal onderbrengen bij een verzekeringsmaatschappij. Voor een (kleine) verhoging van de premie kan dan een hoger bedrag worden verzekerd, waarmee vervolgens de door de werknemer of begunstigde verschuldigde belasting kan worden betaald. Op deze wijze kan het nadeel van het onder het progressieve tarief brengen van deze uitkeringen worden opgeheven of beperkt (kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 21).

Tijdens de mondelinge behandeling van de belastingherziening in de Eerste Kamer is gesproken over de situatie dat een werknemer in 2000 invalide wordt en naar aanleiding daarvan in 2001 een invaliditeitsuitkering krijgt, terwijl de werkgever voor deze situatie de verzekering niet meer heeft kunnen aanpassen. Toegezegd is dat zou worden gekeken naar een mogelijke overgangsregeling voor dergelijke situaties (Handelingen I, 1999/2000, blz. 27–1259). Naar aanleiding van deze toezegging wordt thans een overgangsregeling voorgesteld.

Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 kunnen de bedoelde uitkeringen en verstrekkingen worden belast naar een bijzonder tarief van 20% (artikel 57b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964). Op grond van de voorgestelde overgangsregeling is dit bijzondere tarief ook van toepassing indien de uitkering in 2001 of daarna wordt verstrekt, mits zij wordt verstrekt in verband met overlijden of invaliditeit van de werknemer ten gevolge van een ongeval dat voor 1 januari 2001 heeft plaatsgevonden. De toepassing van het bijzondere tarief wordt daarmee onafhankelijk van het tijdsverloop tussen het ongeval en de uitkering. Overeenkomstig het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vindt het bijzondere tarief alleen toepassing voorzover het belastbare inkomen uit werk en woning meer bedraagt dan de ondergrens van de derde tariefschijf, bedoeld in artikel 2.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

De overgangsregeling geldt alleen voor de heffing van de inkomstenbelasting en niet voor de heffing van de loonbelasting. Omdat de overgangsregeling alleen zal gelden voor een beperkte groep werknemers wordt het, met het oog op de beperking van de administratieve lasten voor de werkgevers, verantwoord geacht om bij de heffing van de loonbelasting geen rekening te houden met dit bijzondere tarief. Indien daardoor bij de heffing van loonbelasting materieel gezien te veel belasting wordt ingehouden, kan dit bedrag met de inkomstenbelasting worden verrekend.

Artikel IX, onderdeel B8 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

De opsomming in onderdeel AA van hoofdstuk 2, artikel I, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 bevat nog een verwijzing naar onderdeel AH van dat artikel. Onderdeel AH is echter bij de vierde nota van wijziging van het wetsvoorstel Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 komen te vervallen.

Artikel IX, onderdeel B9 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Onderdeel AF, tweede lid, van hoofdstuk 2, artikel I, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 regelt dat aanmerkelijkbelangwinst in aanmerking wordt genomen terzake van schuldvorderingen die op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tot een aanmerkelijk belang behoren maar die ten gevolge van de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet tot het vermogen gaan behoren waarmee op grond van artikel 3.92 resultaat van een werkzaamheid wordt behaald. De bepaling geldt met andere woorden voor aanmerkelijkbelangvorderingen die met ingang van 1 januari 2001 tot de grondslag van het forfaitaire rendement gaan behoren. Voor deze categorie dient de bestaande aanmerkelijkbelangclaim te worden afgewikkeld. In de praktijk is de bepaling vrijwel alleen van belang voor zogenoemde turbovorderingen die worden gehouden door een belastingplichtige die door de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet langer als aanmerkelijkbelanghouder wordt aangemerkt.

De wijziging behelst dat het afrekenmoment wordt verlegd van 1 januari 2001 naar 31 december 2000. De reden van deze wijziging is van technische aard. Bij afrekening per 31 december 2000 is duidelijk dat wordt afgerekend op grond van de heffingsbepalingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Aangezien het de afwikkeling betreft van een aanmerkelijkbelangclaim die alleen onder die wet bestaat, lijkt het bij nader inzien juist om in dergelijke gevallen de afwikkeling te laten plaatsvinden op basis van die bepalingen. De praktische betekenis van een dergelijke vervroeging van de heffing is verder gering. Bij een afrekening op 1 januari 2001 zou de heffing immers begrepen zijn in de voorlopige aanslag over dat jaar.

Artikel IX, onderdeel B10 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging in onderdeel AK van hoofdstuk 2, artikel I, Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt beoogd een sterke vereenvoudiging aan te brengen in de wijze waarop met betrekking tot in 2001 genoten rente-inkomsten ter zake van op 31 december 2000 lopende termijnen, de rentevrijstelling moet worden toegepast. In de oude tekst van onderdeel AK werd voor het jaar 2001 artikel 42b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing verklaard. De opzet van dat artikel brengt echter met zich dat niet uitsluitend moet worden gekeken naar de rente-inkomsten, maar bijvoorbeeld ook naar de betaalde rente. Hierdoor zou het toepassen van een eenmalige rentevrijstelling in 2001 onnodig worden gecompliceerd. Om deze complexiteit te voorkomen wordt via deze wijziging voorgesteld om belastingplichtigen direct recht te geven op een rentevrijstelling van 454 (f 1000) per persoon. Op verzoek van beide partners kan bij één van hen een rentevrijstelling van 908 (f 2001) worden toegepast en wordt de rentevrijstelling bij de andere partner verminderd tot nihil.

Artikel IX, onderdeel B11 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

De in onderdeel B.11 voorgestelde wijziging heeft dezelfde achtergrond als de – hiervoor toegelichte – wijziging zoals voorgesteld in artikel IX, onderdeel B.10. In de tekst van onderdeel AKa wordt tot uitdrukking gebracht dat belastingplichtigen ter zake van rente die op grond van de onderdelen AK en AKa in de heffing wordt betrokken, in het jaar 2001 recht hebben op een rentevrijstelling van € 454 (f 1000).

De bedoeling daarvan kan worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld. Stel dat een alleenstaande belastingplichtige op grond van onderdeel AK in de heffing wordt betrokken ter zake van ontvangen rente, en dat hij in dat kader bijvoorbeeld al 250 gulden van zijn rentevrijstelling gebruikt. Gevolg daarvan is dan dat de rentevrijstelling waar hij op grond van onderdeel AKa nog (maximaal) recht op heeft, wordt verminderd tot 750 gulden (derde volzin, in samenhang met de zesde volzin, aanhef en onderdeel a). Aldus wordt bereikt dat hij in totaal bij de onderdelen AK en AKa niet meer dan 1000 gulden aan vrijgestelde rente kan genieten.

Deze systematiek geldt ook voor partners die de rentevrijstelling onderling kunnen overdragen. Dit is tot uitdrukking gebracht door in het tweede lid van onderdeel AKa te bepalen dat de rentevrijstelling waarop de belastingplichtige (zelf) recht heeft – startpunt daarbij is € 454 (f 1000) – op gezamenlijk verzoek kan worden verhoogd met de rentevrijstelling waar zijn partner (op grond van de bepaling van onderdeel AKa zoals die voor de partner gelden) recht op heeft. Anders dan bij onderdeel AK wordt de rentevrijstelling van de belastingplichtige dus niet (zonder meer) verhoogd met € 454 (f 1000). Achtergrond daarvan is dat de partner een deel van dit bedrag al zelf gebruikt zou kunnen hebben ter zake van rente die bij de partner op grond van onderdeel AK wordt belast. Indien in dat geval de partner bij de toepassing van onderdeel AKa toch nog de volledige rentevrijstelling van € 454 (f 1000) zou kunnen overdragen, zou per saldo een te hoge rentevrijstelling kunnen worden geëffectueerd.

Op het aldus bepaalde bedrag van de rentevrijstelling waarop de belastingplichtige bij de toepassing van onderdeel AKa recht heeft, kunnen twee correcties worden aangebracht. In de eerste plaats is in de zesde volzin, aanhef en onderdeel a, vastgelegd dat dit bedrag wordt verminderd met de rentevrijstelling die op de voet van onderdeel AK reeds is toegepast. In de tweede plaats is in de zesde volzin, aanhef en onderdeel b, vastgelegd dat ingeval de belastingplichtige zijn rentevrijstelling op de voet van onderdeel AK heeft overgedragen aan zijn partner, de ruimte voor de maximale rentevrijstelling bij onderdeel AKa met € 454 (f 1000) wordt verminderd.

Bij de derde nota van wijziging is aan hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AK van het wetsvoorstel Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 een vierde lid toegevoegd. Daarin wordt de afrekening over lopende rentetermijnen teruggenomen voor erfrechtelijke overbedelings-schuldvorderingen, voorzover geen renteaftrek in box I of II heeft plaatsgevonden. Voorwaarde daarbij is dat het gaat om binnenlandse particuliere verhoudingen en dat sprake is van enkelvoudige interest die wordt verrekend met de rente van de met de vordering corresponderende schuld.

Onder omstandigheden is het verdedigbaar dat partijen jaarlijkse rentetermijnen hebben bedoeld. Dit is afhankelijk van de wijze waarop de rentevergoeding door de erflater in het testament, dan wel door de erfgenamen onderling, wordt vormgegeven. Teneinde te voorkomen dat in dergelijke situaties de eerdergenoemde onevenwichtigheid tussen de fiscale behandeling van ontvangen versus verschuldigde overbedelingsrente blijft bestaan, is tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 in de Eerste Kamer toegezegd om hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AKa van de Invoeringswet Wet

inkomstenbelasting 2001 aan te passen (kamerstukken I 1999/2000, 26 728, nr. 202a, blz. 123). Daartoe wordt het vierde lid van onderdeel AK van overeenkomstige toepassing verklaard.

Artikel IX, onderdeel B12 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AKaa van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt geregeld dat inkomsten uit vermogen ter zake van nog niet lopende termijnen van huren, pachten en renten van schuldvorderingen onder de werking van de Wet inkomstenbelasting 2001 in bepaalde gevallen alsnog – via (het progressieve tarief van) box I – zullen worden belast op het moment dat deze inkomsten worden genoten. Deze bepaling is alleen van toepassing indien de nog niet lopende termijn op 31 december 2000 als een zelfstandig vermogensbestanddeel kan worden aangemerkt en heeft bovendien alleen betrekking op het tot en met 31 december 2000 gerijpte inkomen. In dat verband kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een losse jaarrentecoupon die niet meer aan het onderliggende vermogensbestanddeel is gekoppeld (de mantel van de obligatie). De werking van onderdeel AKaa kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden geïllustreerd.

Belastingplichtige X heeft op 1 januari 1995 voor een bedrag van stel f 36,50 een losse 7,5%-jaarrentecoupon – een «strip» – gekocht die betrekking heeft op de in 1993 uitgegeven 30-jarige staatslening. Deze losse jaarrentecoupon geeft recht op een rentebetaling van f 75. Daarbij wordt eenvoudigshalve uitgegaan van betaling van de rente op 31 december. Stel dat deze rentecoupon betrekking heeft op het kalenderjaar 2005. Op 31 december 2000 wordt die rentecoupon als een nog niet lopende termijn aangemerkt. Onder de werking van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting zou deze f 75 rente pas op 31 december 2005 in de heffing worden betrokken (of op een eerder moment indien de losse rentecoupon zou worden vervreemd). Onder de werking van het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 zal deze f 75 rente niet meer als zodanig (kunnen) worden belast. Wel zal de (actuele) waarde van de losse coupon met ingang van 1 januari 2001 als een belaste bezitting worden aangemerkt voor de toepassing van de vermogensrendementsheffing. Gevolg daarvan is dat het rendement op de losse rentecoupon vanaf 1 januari 2001 forfaitair wordt belast, maar dat het tot en met 31 december aangegroeide rendement de facto niet meer zou (kunnen) worden belast. Om dat te voorkomen wordt in onderdeel AKaa, tweede lid, bepaald dat de waarde in het economische verkeer van de losse rentecoupon op 31 december 2000 (stel f 56,15) – via box I – belast zal worden op 31 december 2005 (of op het eerdere moment dat de losse rentecoupon wordt vervreemd). Daarbij zal – voor zover dat voor 1 januari 2001 nog niet eerder heeft plaatsgevonden – de aankoopprijs van de losse rentecoupon (f 36,50) als een aftrekpost in aanmerking mogen worden genomen.

Artikel IX, onderdeel B13 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de toevoeging van onderdeel d aan de tweede volzin van het eerste lid wordt een technische wijziging aangebracht waarmee wordt voorkomen dat een kapitaalverzekering bij de eigen BV of onderneming van een verbonden persoon buiten de werking van de zogenoemde terbeschikkingstellingsregeling kan worden gehouden door deze niet te laten voldoen aan de voorwaarden voor de overgangsregeling, zoals verwoord in de tweede volzin van het eerste lid. Hiermee wordt voorkomen dat ten aanzien van eenzelfde categorie kapitaalverzekering een verschillend heffingssysteem wordt gehanteerd.

De toevoeging van een nieuw derde lid aan onderdeel AL houdt verband met het volgende. Op kapitaalverzekeringen die onder de werking van onderdeel AL, eerste lid, eerste volzin, vallen, rust een fiscale claim tot het bedrag van het rente-element. Het gaat daarbij om kapitaalverzekeringen die volgens de regels van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet voor een vrijstelling in aanmerking komen. Doordat het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op deze categorie polissen van toepassing blijft, wordt de fiscale claim verschoven naar het moment dat de kapitaalsuitkering plaatsvindt terwijl de jaarlijkse heffing van het forfaitaire rendement achterwege blijft.

Inmiddels is gebleken dat deze bepaling in het kader van fiscale grensverkenning zou kunnen worden benut door tijdelijk dit overgangsregime op te zoeken en daarmee vermogen buiten box III te brengen, zonder de zekerheid dat tot heffing kan worden overgegaan bij expiratie.

Teneinde bij belaste kapitaalverzekeringen die zijn afgesloten bij professionele verzekeraars de fiscale claim op het rente-element veilig te stellen, wordt een wijziging aangebracht in onderdeel AL. Daarbij wordt in het nieuwe derde lid een afrekenverplichting opgenomen voor de situatie dat de belanghebbende ophoudt anders dan door overlijden binnenlands belastingplichtige te zijn. Met deze bepaling wordt voorkomen dat de fiscale claim kan worden ontlopen door als onderdeel van taxplanning tijdelijk of definitief te emigreren.

Artikel IX, onderdeel B14 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging betreft een redactionele aanpassing die verband houdt met het tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 verplaatsen van de meesleep- en meetrekregeling in aanmerkelijkbelangsituaties van box II naar het resultaat uit overige werkzaamheden in box I.

Artikel IX, onderdeel B15 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Het uitgangspunt van onderdeel AM is dat in situaties dat een belastingplichtige een kapitaalverzekering niet volgens de vrijstellingsvoorwaarden van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 afwikkelt, een afrekening in box I volgt. De afrekening vindt als hoofdregel plaats over de renteaangroei tot en met 2000. Dit betekent afrekenen op basis van de waarde in het economische verkeer van de polis per 31 december 2000. Afrekening op basis van de feitelijk ontvangen kapitaalsuitkering, zoals verwoord in onderdeel AM, derde lid, onderdeel b, eerste gedeelte, is uitsluitend bedoeld om onterecht gebruik van de vrijstelling van onderdeel AN alsnog te belasten bij niet-reguliere afwikkeling. De maximering tot f 272 000 sluit aan bij het maximum van de overgangsvrijstelling in box III. Dit brengt met zich mee dat als onderdeel AN niet van toepassing is geweest op een polis vanwege het feit dat de belastingplichtige het maximum van de vrijstelling al gebruikt heeft voor andere lopende polissen, er geen aanleiding is om af te rekenen op basis van de werkelijk ontvangen tegenprestatie. Dit betekent afrekenen op basis van de hoofdregel, te weten de waarde in het economische verkeer per 31 december 2000. Vanaf 31 december 2000 vindt de heffing vervolgens plaats in box III op basis van de waarde in het economische verkeer per dat tijdstip. Als de polis slechts voor een gedeelte onder de vrijstelling van onderdeel AN valt, bijvoorbeeld door een cumulatie van kapitaalverzekeringen die voor de vrijstelling in aanmerking komen, wordt de waarde in het economische verkeer per 31 december 2000 alleen toegepast voor het gedeelte van de polis dat buiten de werking van onderdeel AN valt. Deze toets vindt plaats op het moment dat de kapitaalverzekering tot uitkering komt.

Artikel IX, onderdeel B16 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

De ophoging van de vrijstelling voor een kapitaalverzekering eigen woning ten aanzien van een pre-Brede Herwaarderingspolis, zoals geregeld in onderdeel AO, is bedoeld om de rente-aangroei op een dergelijke polis tot en met 2000 ongemoeid te laten. De achtergrond hiervan is dat onder het overgangsrecht in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een ongelimiteerde vrijstelling bestond op grond van artikel 76 Wet op de inkomstenbelasting 1964. De onderhavige wijziging in het eerste lid regelt dat de ophoging dienovereenkomstig wordt beperkt tot situaties waarin artikel 76 Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing is. Onderdeel AO, tweede lid, regelt voor op 31 december 2000 bestaande kapitaalverzekeringen die worden omgevormd tot een kapitaalverzekering eigen woning, op enkele specifieke onderdelen de aansluiting van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 naar dat van de Wet inkomstenbelasting 2001. Zo is de imputatieregeling van artikel 3.122 van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet van toepassing op deze categorie kapitaalverzekeringen en geldt voor pre-Brede Herwaarderingspolissen een versoepeling op de bandbreedte-eis. Daarnaast wordt de versoepeling voor verhuissituaties zoals geregeld in artikel 3.118, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, gekoppeld aan de vrijstellingsvoorwaarden van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. In de huidige tekst is de toepassing van onderdeel AO, tweede lid, gekoppeld aan het doen van een omvormingsverzoek bij de aangifte over 2001 op basis van onderdeel AM, tweede lid. Op 31 december 2000 bestaande kapitaalverzekeringen kunnen echter ook nadien, dus buiten de procedure van onderdeel AM, tweede lid, om worden gekoppeld aan de eigen woning. Aangezien ook deze kapitaalverzekeringen voor toepassing van onderdeel AO, tweede lid, in aanmerking komen, komt de verwijzing naar onderdeel AM, tweede lid, te vervallen.

Artikel IX, onderdeel B17 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van het tweede lid wordt bereikt dat de buitenwerkingstelling van de imputatieregeling van onderdeel AP uitsluitend geldt voor kapitaalverzekeringen die met ingang van 1 januari 2001 «geruisloos» het nieuwe systeem ingaan als kapitaalverzekering eigen woning. Met de toevoeging «met ingang van 1 januari 2001» wordt voorkomen, dat er een heffingslek ontstaat.

Met het opnemen van een nieuwe vierde lid in onderdeel AP wordt bereikt dat het maximum van de vrijstelling in de vermogensrendementsheffing dat van toepassing is voor op 31 december 2000 bestaande kapitaalverzekeringen (f 272 000 per persoon), wordt verminderd indien een belastingplichtige een belastingvrije uitkering uit een kapitaalverzekering eigen woning geniet.

Artikel IX, onderdeel B18 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

In de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting opgenomen als een tijdelijke overgangsregeling voor belastingplichtigen voor wie in het kalenderjaar 2000 de invorderingsvrijstelling van toepassing was (hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel ATa). De overgangsregeling is met name van belang voor belastingplichtigen die winst uit onderneming genieten maar voor wie de zelfstandigenaftrek niet van toepassing is, en voor belastingplichtigen die resultaat uit overige werkzaamheden genieten. De overgangsregeling geldt voor de jaren 2001 tot en met 2005.

Voorgesteld wordt de reikwijdte van de overgangsregeling niet te beperken tot personen voor wie in het kalenderjaar 2000 de invorderingsvrijstelling van toepassing was. Op deze wijze wordt het recht op de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting voor de jaren 2001 tot en met 2005 onafhankelijk gemaakt van de fiscale positie over het jaar 2000. Daarmee wordt bereikt dat, bijvoorbeeld, een alphahulp die in de periode 2001 tot en met 2005 voor het eerst werkzaamheden als alphahulp verricht ook in aanmerking kan komen voor de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting. Hierdoor wordt deze alphahulp fiscaal op dezelfde wijze behandeld als een alphahulp die al in het kalenderjaar 2000 dergelijke werkzaamheden verrichtte en over dat jaar in aanmerking kwam voor de invorderingsvrijstelling. Tevens stelt de verruiming van het overgangsrecht opdrachtgevers in staat zich geleidelijk aan de nieuwe situatie aan te passen, zonder dat in de overgangssituatie onderscheid hoeft te worden gemaakt tussen bestaande en nieuwe relaties.

De voorgestelde verruiming van de overgangsregeling komt tot uitdrukking in een wijziging van onderdeel ATa, eerste lid. De verruiming leidt tot een extra belasting- en premiederving ten opzichte van het beeld van de belastingherziening 2001 van in totaal f 120 miljoen over de periode 2001 tot en met 2005. Tegenover deze derving staat een besparing op de uitgaven voor nieuw instromende alphahulpen, omdat de brutobeloning van alphahulpen geleidelijker zal worden verhoogd. In totaal gaat het om een besparing van bijna f 60 miljoen over de periode 2001 tot en met 2005.

De vervanging van onderdeel ATa, tweede lid, houdt verband met het volgende:

- a. De invorderingsvrijstelling onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is bedoeld voor inkomsten die niet aan loonbelasting onderworpen zijn. Beoogd is deze beperking voort te zetten bij de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting. Daartoe is het gedeelte van de berekeningsformule opgenomen dat $(Ba - LB)/Ba$ voorstelt, waarbij onder LB wordt verstaan de ingehouden loonbelasting. Gebleken is dat met deze formule de beoogde aansluiting bij de invorderingsvrijstelling niet wordt bereikt. Het kan namelijk voorkomen dat in beginsel aan loonbelasting onderworpen inkomsten niet tot daadwerkelijke inhouding van loonbelasting leidt, in verband met de toepasselijke heffingskorting. Zoals de berekeningsformule thans luidt zouden deze inkomsten – hoewel aan loonbelasting onderworpen – toch kwalificeren voor toepassing van de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting, omdat feitelijk geen loonbelasting is ingehouden. Dit kan zich met name voordoen bij de toepassing van het derde lid. Om deze niet bedoelde uitbreiding van de overgangsregeling in verband met het vervallen van de invorderingsvrijstelling te voorkomen is het desbetreffende deel van de berekeningsformule gewijzigd, waarbij onder Ba en LB wordt verstaan de belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning zonder rekening te houden met de heffingskorting respectievelijk de loonbelasting die zou zijn ingehouden zonder rekening te houden met de heffingskorting.
- b. De invoering van de kinderkorting, de aanvullende kinderkorting en de combinatiekorting. Gezien de doelstelling van de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting worden deze kortingen bij het bepalen van factor H buiten beschouwing gelaten. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is in de belastingvrije som immers geen met die kortingen overeenkomend bestanddeel opgenomen.

Met de wijziging van het derde lid van onderdeel ATa wordt het bedrag van de inkomensgrens voor de verhoging van de factor 0,1 in de formule aangepast aan de cijfers 2000. Het oorspronkelijke bedrag was nog geba-

seerd op de omvang van de basisaftrek in 1999, terwijl de overgangsregeling moet aansluiten bij de omvang van de basisaftrek in het jaar dat vooraf gaat aan de invoering van de belastingherziening. Tevens wordt rekening gehouden met het effect van het vervallen van het arbeidskostenforfait. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 kunnen belastingplichtigen, door de werking van het arbeidskostenforfait, tot een bedrag van $100/88 \times f 8523 = f 9685 (-4395)$ aan inkomsten uit arbeid verdienen en toch de basisaftrek overdragen. Voorgesteld wordt het grensbedrag in het derde lid dienovereenkomstig aan te passen. Voorts worden twee redactionele wijzigingen aangebracht.

De wijziging in het vierde lid van dit onderdeel betreft het vervallen van het vijfde lid van onderdeel ATa. Doordat bij de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting – in tegenstelling tot bij de invorderingsvrijstelling onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – rekening wordt gehouden met de ingehouden loonbelasting (zonder rekening te houden met de heffingskorting) is het vijfde lid overbodig geworden.

De wijziging van het tot vijfde lid vernummerde zesde lid houdt verband met de wijzigingen die zijn aangebracht in het tweede lid.

De tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting is bij tweede nota van wijziging in de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen. In de toelichting op deze wijziging is de werking van de formule met enkele voorbeelden toegelicht. Hierna worden vier geactualiseerde voorbeelden uitgewerkt waarbij rekening wordt gehouden met de arbeidskorting.

Voorbeeld 1

Een belastingplichtige met een partner heeft een belastbaar inkomen uit werk en woning van f 13 500 dat uitsluitend bestaat uit niet aan loonbelasting onderworpen inkomsten (belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden). De verschuldigde belasting en premie volksverzekeringen op het belastbare inkomen uit werk en woning verminderd met het bedrag van de heffingskorting vóór toepassing van de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting (Bb) bedraagt f 4353 – f 3709 = f 644. Bij het bepalen van de verschuldigde belasting is uitgegaan van het tarief eerste schijf van 32,25%. De heffingskorting waarmee is rekening gehouden bestaat uit de algemene heffingskorting ad f 3473 en de arbeidskorting ad f 236.

De elementen van de formule luiden als volgt:

$$Ba = f 4353$$

$$LB = f 0$$

$$Bb = f 644$$

$$H = f 3473$$

$$M = f 644$$

Toegepast in de formule:

$$(Ba - LB) = f 4353$$

$$(Ba - LB)/Ba = 1$$

$$(Bb - 0,1 \times H) = f 297$$

$$(Bb - 1,25 \times (Bb - 0,1 \times H)) = f 273$$

$$(Ba - LB)/Ba \times \{ Bb - 1,25 \times (Bb - 0,1 \times H) \} = f 273$$

Uit de formule volgt dat de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting f 273 bedraagt, zodat de verschuldigde belasting na toepassing van de algemene heffingskorting, de arbeidskorting en de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting f 371 bedraagt.

Voorbeeld 2

Dezelfde situatie als bij voorbeeld 1; het belastbare inkomen uit werk en woning bestaat nu voor f 4000 uit aan loonbelasting onderworpen inkomsten (belastbaar loon) en voor f 9500 uit aan niet aan loonbelasting onderworpen inkomsten (belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden). Over de looninkomsten is geen loonbelasting ingehouden. De elementen van de formule luiden als volgt:

Ba = f 4353
LB = f 1290
Bb = f 644
H = f 3473
M = f 644

Toegepast in de formule:

$(Ba - LB) = f 3063$
 $(Ba - LB)/Ba = 3063/4353$
 $(Bb - 0,1 \times H) = f 297$
 $(Bb - 1,25 \times (Bb - 0,1 \times H)) = f 273$
 $(Ba - LB)/Ba \times \{ Bb - 1,25 \times (Bb - 0,1 \times H) \} = f 192$

Uit de formule volgt dat de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting f 192 bedraagt. In voorbeeld 1 bedroeg deze tijdelijke verhoging nog f 273. Door de aan loonbelasting onderworpen inkomsten wordt de vrijstelling gereduceerd tot $3063/4353 \times f 273 = f 192$.

Voorbeeld 3

Een belastingplichtige met een partner met een modaal inkomen werkt een aantal uren per week als alphahulp. Deze inkomsten zijn niet aan loonbelasting onderworpen (belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden). Belastbaar inkomen uit werk en woning f 4000. Hierover berekende belasting zonder rekening te houden met de heffingskorting f 1290. De van toepassing zijnde heffingskorting bestaat uit de algemene heffingskorting ad f 3473 en de arbeidskorting ad f 70. Op grond van artikel 8.8 bedraagt de heffingskorting – vóór toepassing van artikel 8.9 – f 1290. De verschuldigde belasting bedraagt derhalve nihil. De tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting wordt berekend op basis van de volgens het derde lid aangepaste formule. De elementen van de formule luiden als volgt:

Ba = f 1290
LB = f 0
Bb = f 1290
H = f 3473
M = f 1290

Toegepast in de formule:

$(Ba - LB) = f 1290$
 $(Ba - LB)/Ba = 1$
 $(Bb - 1 \times H) = f 0$ (dit onderdeel kan niet lager zijn dan nul)
 $(Bb - 1,25 \times (Bb - 1 \times H)) = f 1290$
 $(Ba - LB)/Ba \times Bb - 1,25 \times (Bb - 1 \times H) = f 1290$

Uit de formule volgt dat de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting f 1290 bedraagt.

Vervolgens wordt artikel 8.9 toegepast. Indien zoals in dit geval de gecombineerde heffingskorting ($f 3473 + f 1290 + f 70 = f 4833$) door de maximale heffingskorting (f 1290) wordt beperkt, wordt de gecombineerde heffings-

korting verhoogd tot het gezamenlijk bedrag van de voor hem geldende algemene heffingskorting, tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting en arbeidskorting (f 3473 + f 1290 + f 70 = f 4833). Aan de weinig verdienende partner wordt vervolgens uitbetaald f 3543 zijnde f 4833 minus de berekende belasting ad f 1290.

Voorbeeld 4

Een belastingplichtige zonder partner heeft een belastbaar inkomen uit werk en woning van f 15 000. Van dit inkomen is f 2000 aan loonbelasting onderworpen. Er is aan loonbelasting ingehouden f 200. Daarnaast heeft deze belastingplichtige een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van f 30 000. De verschuldigde belasting en premie volksverzekeringen op het belastbare inkomen uit werk en woning zonder rekening te houden met de heffingskorting bedraagt f 4837. De verschuldigde belasting op het belastbare inkomen uit sparen en beleggen bedraagt f 9000. De heffingskorting vóór toepassing van de tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting bedraagt f 3736, bestaande uit de algemene heffingskorting ad f 3473 en de arbeidskorting ad f 263.

De heffingskorting wordt zoveel mogelijk toegerekend aan de belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning en vervolgens aan de belasting op het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en op de belasting op het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. In dit geval wordt de gehele heffingskorting in mindering gebracht op de belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning.

De elementen van de formule luiden als volgt:

$$Ba = f 4837$$

$$LB = f 645$$

$$Bb = f 1101$$

$$H = f 3473$$

$$M = f 901$$

Toegepast in de formule:

$$(Ba - LB) = f 4192$$

$$(Ba - LB)/Ba = 4192/4837$$

$$(Bb - 0,1 \times H) = f 754$$

$$(Bb - 1,25 \times (Bb - 0,1 \times H)) = f 159$$

$$(Ba - LB)/Ba \times Bb - 1,25 \times (Bb - 0,1 \times H) = f 138$$

De tijdelijke verhoging van de algemene heffingskorting bedraagt in dit geval f 138.

Artikel IX, onderdeel B19 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Onderdeel AU bepaalt dat de guldenbedragen die in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 zijn vermeld met ingang van 1 januari 2002 vervallen. Ingevolge de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 worden in de Wet op de loonbelasting 1964 eurobedragen opgenomen met daarachter een vermelding tussen haakjes van de corresponderende bedragen in gulden. Met de voorgestelde wijziging wordt eenduidig vastgelegd dat ook de guldenbedragen in de Wet op de loonbelasting 1964, met inbegrip van de guldentekens en de haakjes, met ingang van 1 januari 2002 vervallen.

Artikel IX, onderdeel B20 (Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

De in onderdeel B20 opgenomen wijzigingen bevatten overgangsrecht voor groene beleggingen en groenprojecten.

Onderdeel AV

In het eerste lid van onderdeel AV is geregeld dat beleggingen bedoeld in artikel 26, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ook voor de toepassing van de artikelen 5.13, 5.14 en 6.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden aangemerkt als groene beleggingen. In het tweede lid is een overgangsregeling opgenomen. Deze overgangsregeling zorgt ervoor dat groene beleggingen die bestonden op 31 december 2000 en die toen al in het bezit waren van de belastingplichtige of nadien door hem krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht zijn verkregen, onbeperkt zijn vrijgesteld, van de rendementsgrondslag. De limiet voor maatschappelijke beleggingen van f 100 004 is op deze al bestaande groene beleggingen derhalve niet van toepassing. Dit heeft ook gevolgen voor de persoonsgebonden aftrekpost van 2,5% die is geregeld in artikel 6.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Omdat voornoemde groene beleggingen immers geheel zijn vrijgesteld van de rendementsgrondslag, wordt ook de persoonsgebonden aftrekpost op het gehele bedrag van de investering toegepast. Als een belastingplichtige naast deze groene beleggingen die in de overgangsregeling vallen, nog andere maatschappelijke beleggingen bezit, dan zijn deze beleggingen vrijgesteld tot maximaal f 100 004 (op deze beleggingen wordt met andere woorden de limiet wel toegepast).

Het derde lid van dit artikel regelt dat de onbeperkte vrijstelling van reeds bestaande participaties in groene beleggingen wordt gelimiteerd tot tien jaren, in algemene lijn met de maximale duur van groenprojecten.

Onderdeel AW regelt dat projecten die op grond van artikel 26, tweede lid, zijn aangewezen als groenprojecten ook als zodanig worden aangemerkt voor de toepassing van artikel 5.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel IX, onderdeel C (Hoofdstuk 2, artikel II, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Met ingang van 1 januari 1998 is in de Wet op de loonbelasting 1964 een faciliteit (verder: de wettelijke regeling) opgenomen om het carpoolen fiscaal te stimuleren. Deze regeling bestaat uit twee onderdelen. In de eerste plaats hebben de bestuurder en de meerrijders recht op de toepassing van het reiskostenforfait. In de tweede plaats kan de inhoudingsplichtige aan zowel de bestuurder als aan elke meerrijder onder voorwaarden een bepaalde onbelaste meerrijbonus toekennen. Deze regeling wordt met ingang van 1 januari 2001 inhoudelijk gecontinueerd.

De wettelijke regeling heeft de meerijregeling vervangen die tot en met 31 december 1997 was opgenomen in artikel 8, vierde en vijfde lid, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990. Volgens die regeling (verder te noemen: de oude meerijregeling) kon een inhoudingsplichtige aan de bestuurder van een carpoolauto, onder bepaalde voorwaarden, een onbelaste vergoeding toekennen tot een bedrag van ten hoogste 0,60 per afgelegde kilometer. Onder de oude meerijregeling kwamen de bestuurder en de meerrijders niet in aanmerking voor het reiskostenforfait.

Bij Besluit van 2 maart 1998, nr. DB98/838M, zoals gewijzigd bij Besluit van 2 december 1999, nr. DB99/3871M, BNB 2000/64, is voor de jaren 1998 tot en met 2000 goedgekeurd dat de oude meerijregeling onder voorwaarden kan worden toegepast. Daarbij is aangekondigd dat nader zal worden gezien op welke wijze de fiscale stimulering van het carpoolen

met ingang van 2001 nader vorm gegeven kan worden. Dit onderzoek, waarbij de feitelijke toepassing van de beide meerijregelingen zal worden onderzocht, is nog niet afgerond. Er zal een meerijregeling tot stand moeten worden gebracht die meer evenwichtig is, waarbij ook de relatie met de fiscale behandeling van het reizen met openbaar vervoer moet worden beoordeeld. Daarover zal met de relevante belangenorganisaties overleg worden gevoerd. In afwachting van een en ander wordt voor het jaar 2001 een overgangsregeling voorgesteld.

De overgangsregeling is opgenomen in het nieuwe tweede lid van artikel II van Hoofdstuk 2 van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001. Deze regeling geldt uiteraard alleen als aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. Is dat niet het geval, dan geldt de wettelijke regeling.

Het derde lid voorkomt dat de overgangsregeling en de wettelijke regeling cumuleren. Voorzover de overgangsregeling wordt toegepast, komen de bestuurder van de auto en de meereizende werknemers niet in aanmerking voor de meerijbonus en vrije vergoedingen voor woon-werkverkeer. Omdat de kosten van het woon-werkverkeer in deze gevallen niet tot de werknemersaftrek behoren, behoeven in dit verband overigens geen voorwaarden voor de inkomstenbelasting te worden gesteld.

Het vierde lid geeft de mogelijkheid bij ministeriële regeling nadere regels te stellen voor de toepassing van het tweede lid. Hierbij wordt gedacht aan bepalingen omtrent de te sluiten overeenkomst omtrent het meerijden en de administratie van de regeling.

Artikel IX, onderdeel D (Hoofdstuk 2, artikel IV, onderdeel B, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge dit artikel worden enkele wijzigingen aangebracht in artikel IV, onderdeel B van Hoofdstuk 2 van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001; onderdeel B gaat over een aanvullende heffing van vennootschapsbelasting bij bovenmatige dividenduitkeringen.

Het betreft een tweetal wijzigingen in vervolg op toezeggingen die zijn gedaan tijdens de parlementaire behandeling, alsmede enkele technische of redactionele wijzigingen. Voorts is een bepaling opgenomen waarin wordt aangegeven hoe de additionele heffing moet worden toegepast in geval van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

Eerste lid: In de Nota naar aanleiding van het verslag betreffende het voorstel van wet voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 6, blz. 18) is toegezegd dat een uitzondering zal worden toegestaan op de in het vierde lid genoemde drie-jaarseis voor aandeelhouderswisselingen die hebben plaatsgevonden vóór 14 september 1999 (de datum van openbaarmaking van het wetsvoorstel). De drie-jaarseis heeft een anti-misbruik karakter. Van aandeelhouderswisseling van vóór de datum van openbaarmaking van het wetsvoorstel kan niet worden gezegd dat deze zijn gericht op het ontgaan van de regeling.

Met die hier voorgestelde wijziging wordt uitvoering gegeven aan deze toezegging. Personen of lichamen die op 14 september 1999 meer dan vijf percent van de aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid in hun bezit hadden, worden geacht deze op dat moment reeds drie jaar te bezitten.

Tweede lid: De wijziging van het zesde lid betreft een redactionele verbetering.

Derde lid: Op grond van het zevende lid behoeft geen dividendbelasting te worden ingehouden, voorzover over een winstuitdeling de additionele heffing verschuldigd is. Er wordt daarbij verwezen naar het eerste lid. De additionele heffing kan op grond van het vierde lid worden verminderd. Het is de bedoeling dat de inhoudingsvrijstelling van dividendbelasting alleen geldt voorzover de additionele heffing daadwerkelijk verschuldigd is. Daarom wordt in het zevende lid thans een verwijzing naar het vierde lid toegevoegd.

Vierde lid: De wijziging van het negende lid betreft een technische wijziging. In het tweede lid, onderdeel d, is bepaald dat ten minste de commerciële winst van het voorafgaande jaar mag worden uitgekeerd. Op grond van het negende lid dient daaruit echter te worden geëlimineerd het deel van de winst dat betrekking heeft op de realisatie van stille reserves die zijn ontstaan in de periode voor 1 januari 2001. In de tekst is aangegeven dat het zou moeten gaan om stille reserves die bij het einde van het laatste boekjaar dat eindigt voor 1 januari 2001 aanwezig waren. Voor de heffing van de additionele vennootschapsbelasting in het jaar 2001 is voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel d, de commerciële jaarwinst van het jaar 2000 maatgevend. Uiteraard kunnen in het jaar 2000 stille reserves gerealiseerd zijn. Dit betreft stille reserves die zijn opgebouwd voor 1 januari 2001. Deze zouden logischerwijs voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel d, uit de winst moeten worden geëlimineerd. Dit vloeit echter niet voort uit de tekst zoals die thans luidt, omdat wordt gesproken van stille reserves op de balans van het laatste boekjaar dat eindigt voor 1 januari 2001. De bedoeling van het negende lid zou dus omzeild kunnen worden door middel van realisatie van stille reserves in het laatste boekjaar dat eindigt voor 1 januari 2001. Om dit te voorkomen is thans bepaald dat indien voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel d, het boekjaar in aanmerking moet worden genomen dat eindigt voor 1 januari 2001, het negende lid moet worden toegepast op de stille reserves die aanwezig waren bij het einde van het laatste boekjaar dat eindigt voor 1 januari 2000, in plaats van 2001.

Vijfde lid: Tijdens de parlementaire behandeling (kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 6, blz. 20) is aangegeven dat nog nader zou worden bezien of het mogelijk is de belastingplichtige op verzoek bij beschikking zekerheid te verschaffen over de omvang van de per 1 januari 2001 aanwezige winstreserves. Indien de in de overgangperiode (2001 tot en met 2005) uitgekeerde winsten cumulatief meer bedragen dan de winstreserves op 2001, vervalt de additionele heffing. Omdat wordt uitgegaan van een first-in-first-out benadering worden de op 1 januari 2001 aanwezige winstreserves dan geacht geheel te zijn uitgekeerd. In het toegevoegde tiende lid is daaromtrent een bepaling opgenomen, zij het met enige beperkingen.

De toepassing van het zesde lid wordt pas relevant in het jaar dat het bedrag van de cumulatieve uitkeringen het bedrag van de aanwezige winstreserves gaat overschrijden en de voorgenomen winstuitkering bovendien op grond van het tweede lid als excessief moet worden aangemerkt. Indien de uitdeling niet als excessief wordt aangemerkt treedt de heffing immers niet op.

De waardevaststelling van de winstreserves per 1 januari 2001 zal derhalve slechts voor een beperkte groep belastingplichtigen praktische betekenis hebben en bovendien pas op het moment dat men voornemens is een winstuitdeling te doen die excessief is. Daarom is er niet voor gekozen alle belastingplichtigen bij voorbaat de mogelijkheid te geven tot het vragen van een beschikking. Dit zou een onevenredige uitvoeringslast met zich meebrengen. Pas indien het concrete voornemen bestaat voor het doen van een winstuitdeling die op grond van het tweede lid als excessief moet worden beschouwd, kan men zekerheid vragen over de toepassing van het zesde lid.

Ingevolge het eerste lid is de additionele heffing van toepassing op lichamen die belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. Omdat een dochtermaatschappij van een fiscale eenheid wordt geacht te zijn opgegaan in de moedermaatschappij zou er twijfel over kunnen bestaan of de additionele heffing zelfstandig op de dochtermaatschappij kan worden toegepast. Om die mogelijke twijfel weg te nemen, wordt een elfde lid toegevoegd, waarin wordt bepaald dat dit artikel voor lichamen die deel uitmaken van een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de

Wet op de vennootschapsbelasting 1969, wordt toegepast alsof deze voor die belasting zelfstandig belastingplichtig waren.

Artikel IX, onderdeel Da (Hoofdstuk 2, artikel VI, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel 20c, achttiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn bij ministeriële regeling regels gesteld voor de berekening van de verkrijgingsprijs respectievelijk de vermindering van conserverende aanslagen in een aantal gevallen. Op grond van artikel 4.25, vierde en vijfde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 worden bij algemene maatregel van bestuur voor vergelijkbare gevallen eveneens nadere regels gesteld. Zonder de thans voorgestelde bepaling, zijn laatstgenoemde regels na 1 januari 2001 echter niet van toepassing op gevallen waarop thans de eerstgenoemde regels van toepassing zijn terwijl deze regels met ingang van genoemde datum komen te vervallen.

Artikel IX, onderdeel E (Hoofdstuk 3, artikel II, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van het eerste lid strekt ertoe het gewijzigde artikel 5.4 van de Wet IB 2001 en enkele bepalingen die daarnaar verwijzen gelijktijdig met de Wet IB 2001 in werking te laten treden. Door de voorgestelde wijziging van het genoemde artikel 5.4 is een inwerkingtreding bij koninklijk besluit niet meer nodig.

Het afwijkende tijdstip van inwerkingtreding van Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AF, tweede lid, hangt samen met de hiervoor reeds toegelichte wijziging van dat onderdeel.

Artikel X, onderdelen A en B (artikelen 30b en 46 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Op grond van artikel 13.12 van de Wet studiefinanciering 2000 heeft een technische aanpassing aan die wet plaatsgevonden van onder meer artikel 46 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Deze aanpassing bevat echter foutieve verwijzingen die op grond van het onderhavige artikel met terugwerkende kracht tot 1 september 2000 worden hersteld. Voor de technische aanpassing van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 kan overgangsrecht achterwege blijven nu in artikel 12.13 van de Wet studiefinanciering 2000 is bepaald dat aanspraken en verplichtingen op grond van de Wet op de studiefinanciering van rechtswege worden omgezet in aanspraken en verplichtingen op grond van de Wet studiefinanciering 2000.

In paragraaf 1.5.6 van de memorie van toelichting en in paragraaf 8.4 van de nota naar aanleiding van het verslag van het wetsvoorstel Wet studiefinanciering 2000 (kamerstukken II 1999/2000, 26 873, nrs. 3 en 8) is aangegeven dat de voorwaarden zijn vervuld om de zogenoemde afstudeersteun te defiscaliseren. Deze afstudeersteun betreft de financiële ondersteuning van studenten die door bijzondere omstandigheden met studievertraging te kampen hebben. De omvang van deze financiële ondersteuning is vanaf 1 september 2000 gelijk aan de studiefinanciering die betrokkene geniet uit hoofde van Hoofdstuk 3 van de Wet studiefinanciering 2000, dan wel zou hebben genoten, indien hij daarop aanspraak zou maken of zou hebben mogen maken (vgl. de artikelen 7.51, eerste tot en met zesde lid, 7.51a en 16.9b van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek). Voor deze defiscalisering is de wettelijke bevoegdheid die thans in artikel 30b, onderdeel e, onder 2°, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is opgenomen, bij nader inzien niet toereikend. Deze defiscalisering is daarom vormgegeven als een expliciete vrijstelling in genoemd artikel 30b, vergelijkbaar met de vrijstelling in dat

artikel van de uitkeringen ingevolge artikel 26 van de Wet tegemoetkoming studiekosten. Aan deze wijziging is terugwerkende kracht gegeven tot en met 1 september 2000 in verband met de samenhang met de ingangsdatum van de Wet studiefinanciering 2000. In verband met de beperkte reikwijdte van de delegatiebepalingen in artikel 30b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt voorgesteld ook de thans in de artikelen 6, eerste lid, onderdelen c en d, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 geformuleerde vrijstellingen voor beurzen in het middelbaar beroepsonderwijs en voor de zogenoemde tempobeurzen met terugwerkende kracht tot en met 1 september 2000 in artikel 30b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op te nemen.

In verband met de defiscalisering van de afstudeersteun is in artikel 46, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geregeld dat een ouder geen uitgaven voor levensonderhoud van kinderen in aanmerking kan nemen in perioden waarin afstudeersteun wordt genoten. In verband met deze defiscalisering is voorts in artikel 46, tiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de bepaling uitgebreid op grond waarvan de studiekosten geacht worden niet op de belastingplichtige te drukken voorzover ter zake van de opleiding of studie in artikel 30b genoemde defiscaliseerde uitkeringen zijn verstrekt.

Artikel XI (artikel 17 van de Pensioen- en Spaarfondsenwet)

Bij de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is een bepaling omtrent de jaarlijkse opgave van de waardeangroei in artikel 17 van de Pensioen- en spaarfondsenwet opgenomen. Met de thans opgenomen wijziging van artikel 17, tweede lid, wordt tot uitdrukking gebracht dat de opgave van de waardeangroei over een bepaald jaar ook nog in het daaropvolgende jaar mag worden verstrekt. De fondsen moeten een dergelijke opgave voor het eerst verstrekken met betrekking tot de waardeangroei over het jaar 2001. In de algemene maatregel van bestuur zal nader worden bepaald wanneer de opgave uiterlijk moet worden verstrekt.

Verder voorziet de aanpassing in overgangsrecht. Dit overgangsrecht houdt in dat de gegevens betreffende de waardeangroei over de jaren 1994 tot en met 2000 op verzoek van de deelnemer door het pensioenfonds wordt verstrekt. Hoe deze waardeangroei moet worden berekend en wanneer deze gegevens moeten worden aangeleverd zal in een algemene maatregel van bestuur worden geregeld. Omwille van de overzichtelijkheid is er voor gekozen dit overgangsrecht op te nemen in artikel 17 van de Pensioen- en spaarfondsenwet zelf en niet als separaat artikel in deze wijzigingswet.

Artikel XII

Met dit artikel wordt invulling gegeven aan de toezegging van de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en de Staatssecretaris van Financiën om deels compensatie te bieden voor de inkomensachteruitgang die ontstaat door heffing van premies Ziekenfondswet bij gehuwden die tezamen binnen een samenwerkingsverband een onderneming uitoefenen (brief van 1 december 1999 van de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport aan de Voorzitter van de Vaste Commissie voor Volksgezondheid, Welzijn en Sport, ref. Z/VV-2024 173). Gehuwden die samen een onderneming uitoefenen kunnen met ingang van 1 januari 2000 als zelfstandige verplicht verzekerd zijn ingevolge de Ziekenfondswet en uit dien hoofde twee maal geconfronteerd worden met premie Ziekenfondswet. Vastgesteld is dat de premie Ziekenfondswet in deze situatie een extra premie-nadeel betekent ten opzichte van de situatie waarin beide gehuwden particulier verzekerd waren, waarbij de verzwaaring zich voordoet bij een belastbaar inkomen boven f 28 300.

Voor deze gevallen wordt eenmalig compensatie geboden in de vorm van een verhoging van de belastingvrije som met f 1300 voor het kalenderjaar 2000. Dit biedt de betrokkenen de mogelijkheid en ruimte voor heroverweging van de winstverdeling of de samenwerkingsvorm. Omdat de doelgroep niet zonder meer uit het bestand van de belastingdienst valt af te leiden – het gaat om gehuwden die in samenwerkingsverband een onderneming uitoefenen en die beide als zelfstandige verplicht verzekerd zijn ingevolge de Ziekenfondswet – zal bij de aangifte moeten worden verzocht om toepassing van de verhoging van de belastingvrije som. Hiertoe zal een vraag worden opgenomen in het aangiftetiljet 2000. Overigens kan door beide echtgenoten een beroep worden gedaan op deze tegemoetkoming in de vorm van een verhoging van de belastingvrije som.

Artikel XIII

In artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt een wijziging voorgesteld op grond waarvan het niet langer mogelijk is dat een lichaam de status van fiscale beleggingsinstelling heeft indien er door een natuurlijk persoon een aanmerkelijk belang in dat lichaam wordt gehouden. Indien deze situatie zich ten aanzien van een bestaande beleggingsinstelling voordoet, verliest deze dus haar status. Indien een beleggingsinstelling in de loop van een boekjaar niet langer voldoet aan het bepaalde in het tweede lid van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting, vervalt de status van beleggingsinstelling op grond van artikel 10 van het Besluit beleggingsinstellingen met ingang van dat boekjaar. Voor beleggingsinstellingen die een boekjaar hebben dat niet gelijk is aan het kalenderjaar, zou dit kunnen betekenen dat zij als gevolg van de voorgestelde wijziging van het tweede lid van artikel 28 hun status reeds zouden kunnen verliezen op een tijdstip dat is gelegen vóór 1 januari 2001. Om dit te voorkomen, is bepaald dat het lichaam zijn boekjaar in dat geval dient te splitsen in twee delen. Er vindt dan dus een afsluiting van het boekjaar plaats per 31 december 2000.

Artikel XIIIa

Deze bepaling bevat de tekst van artikel 5.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001, zoals die komt te luiden vanaf het tijdstip waarop het nieuwe erfrecht in werking treedt en die op dat moment de tekst van artikel 5.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zoals voorgesteld in artikel I, onderdeel AT, vervangt. Het tijdstip waarop het nieuwe Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek in werking zal treden is op dit moment nog niet bekend en zal nog bij koninklijk besluit worden vastgesteld. Het voorstel bevat enkele wijzigingen ten opzichte van het tekst van artikel 5.4 zoals dat is opgenomen in Stb. 2000, 215. Die wijzigingen worden hierna toegelicht. In het eerste lid, onderdeel a, is de materiële omschrijving uit het overgangsregime (zie hiervoor artikel I, onderdeel AT, van het onderhavige wetsvoorstel) ook na de inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht gehandhaafd. Omdat deze omschrijving mede de wettelijk verdeling uit het nieuw Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek omvat, hoeft daaraan niet meer expliciet gerefereerd te worden. De regeling met betrekking tot de wilsrechten in het tweede en derde lid van artikel 5.4, zoals opgenomen in Stb. 2000, 215, gaat uit van een onderlinge overeenstemming tussen kinderen en (stief)ouder. In de praktijk kan dit leiden tot conflicten waardoor het doel van de bepaling, het vergemakkelijken van de werking van het nieuwe erfrecht bij versterf, niet tot zijn recht komt. Voorgesteld wordt nu de splitsing in blooteigendom en vruchtgebruik die is ontstaan door de uitoefening van een wilsrecht altijd te negeren in box III, zoals dat ook gebeurt met de schulden en de vorde-

ringen die uit het nieuwe erfrecht voortvloeien. Hiermee beantwoordt de bepaling beter aan zijn doel.

Het vierde lid is in overeenstemming gebracht met de wijzigingen in het eerste tot en met derde lid.

Artikel XIIIb

Met deze overgangsbepaling wordt in onderdeel g van artikel 3.104 Wet IB 2001 een nieuwe gedefiscaliseerde uitkering toegevoegd. Deze houdt verband met het wetsvoorstel Wet bevordering eigenwoningbezit (kamerstukken I 1999/2000, 25 309 en kamerstukken II 1999/2000, 27 071). Ingevolge deze wet kunnen bewoners, mits voldaan is aan de wettelijk gestelde voorwaarden, in aanmerking komen voor een uitkering ten behoeve van het verkrijgen en kunnen blijven bewonen van een eigen woning. Door het opnemen van deze uitkering wordt bewerkstelligd dat gerechtigden tot een uitkering op grond van de Wet bevordering eigenwoningbezit de mogelijkheid hebben om, naast het genieten van een onbelaste uitkering, de kosten die verband houden met het aangaan van een hypothecaire lening in aftrek te brengen. Daartoe wordt de fictie ingevoerd dat vrijgestelde uitkeringen die voortvloeien uit het wetsvoorstel Wet bevordering eigenwoningbezit voor de toepassing van artikel 3.110 van de Wet IB 2001 geacht worden te zijn aangewezen. Op deze wijze worden de kosten die verband houden met een hypothecaire lening en waarvoor een (onbelaste) tegemoetkoming wordt verkregen, toch geacht op de voordelen uit de eigen woning te drukken.

Artikel XIIIc, onderdelen A, B en C

Artikel XIIIc bevat de maatregel tegen dividendstripping inclusief tegenbewijsregeling voor de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965. In de Wet inkomstenbelasting 2001 is in artikel 9.2 een regeling opgenomen tegen dividendstripping waardoor het ontgaan van dividendbelasting wordt voorkomen. Een vergelijkbare regeling is opgenomen in artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965 en in artikel 25 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De regeling komt erop neer dat de belastingplichtige die dividend geniet recht heeft op verrekening of teruggaaf van de op het dividend ingehouden dividendbelasting indien hij de uiteindelijk gerechtigde is tot het dividend. Daarbij is aangegeven dat niet als uiteindelijk gerechtigde wordt aangemerkt de belastingplichtige die niet voldoet aan het gestelde bezitsvereiste. Dat vereiste houdt in dat de aandelen moeten zijn verkregen tenminste tien dagen voorafgaand aan de dag waarop het dividend is vastgesteld, en daarnaast mogen de aandelen niet binnen drie maanden na de verkrijging zijn vervreemd. Tijdens de behandeling van de voorstellen van wet die hebben geleid tot de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 in de Tweede en Eerste Kamer der Staten-Generaal is onder meer gevraagd naar de problemen die deze maatregelen tegen dividendstripping zouden meebrengen voor de uitvoeringspraktijk. Op die vragen is aan de Eerste Kamer geantwoord dat over die problematiek overleg was gestart met de Nederlandse Vereniging van Banken en de AEX. Dit overleg waarin de branche zijn bezwaren tegen de regeling nog eens heeft kunnen toelichten, heeft ons aanleiding gegeven te komen tot een aanpassing van de maatregelen. Het bezwaar van de banken en de AEX schuilt er met name in dat vele reguliere transacties worden geconfronteerd met de maatregel terwijl de belastingplichtige niet de mogelijkheid wordt geboden om door middel van het leveren van tegenbewijs als nog voor verrekening of teruggaaf in aanmerking te komen. De belastingplichtige die niet kan voldoen aan het bezitsvereiste, en daarmee op grond van de hoofdregel niet als uiteindelijk gerechtigde zou worden aangemerkt, is de

mogelijkheid van tegenbewijs geboden. Met de mogelijkheid van tegenbewijs kan worden voorkomen dat het recht op verrekening of teruggaaf van dividendbelasting zou worden onthouden in gevallen waarin eigenlijk geen sprake is van dividendstripping. Zo komen in het reguliere effectenverkeer veel transacties voor die weliswaar binnen de gestelde termijn van drie maanden leiden tot wijziging van posities in effecten, maar die niet leiden tot dividendstripping. Het tegenbewijs houdt in dat de belastingplichtige doet blijken dat ondanks het niet kunnen voldoen aan de bezitstermijn, ontgaan van dividendbelasting niet ten grondslag ligt aan de verkrijging en de vervreemding van de aandelen. Slaagt de belastingplichtige in dat tegenbewijs, dan kan de ingehouden dividendbelasting alsnog worden verrekend. De tegenbewijsregeling is zodanig geformuleerd dat deze aan de belastingplichtige de vrijheid laat zelf te bepalen op welke wijze hij dit bewijs wil leveren. Wel zal het bewijs steeds aan de hand van schriftelijke bescheiden dienen te worden geleverd.

Hierna wordt een tweetal situaties beschreven waarin de omstandigheden zodanig zijn dat de belastingplichtige geacht kan worden te hebben voldaan aan het tegenbewijs.

Een belastingplichtige die zelf niet voldoet aan het bezitsvereiste, maar doet blijken dat hij tezamen met zijn rechtsvoorganger daar wel aan voldoet, kan toch de ingehouden dividendbelasting als voorheffing in aanmerking nemen, op voorwaarde dat zijn rechtsvoorganger in dezelfde mate, doorgaans volledig, de dividendbelasting had kunnen verrekenen als de belastingplichtige. Voldoen aan het bezitsvereiste betekent in dit geval dat de belastingplichtige tezamen met zijn rechtsvoorganger de aandelen ten minste drie maanden in bezit moet hebben en, ingeval de belastingplichtige de aandelen binnen tien dagen voor dividenddatum heeft verworven, zijn rechtsvoorganger de aandelen buiten de tiendaagstermijn heeft verkregen. In dat geval kan worden aangenomen dat ontgaan van dividendbelasting niet ten grondslag ligt aan het handelen van de belastingplichtige.

Buitenlandse gerechtigden die aanspraak maken op verdragsvoordelen, zoals teruggaaf of vermindering dan wel vrijstelling, kunnen doorgaans de dividendbelasting in tegenstelling tot binnenlandse gerechtigden niet volledig verrekenen, zodat in dat geval het voor verrekening vereiste tegenbewijs niet kan worden geleverd.

Voorts zal in de regel geen sprake zijn van het ontgaan van dividendbelasting als iemand beroeps- of bedrijfsmatig voor eigen rekening effectentransacties verricht en deze transacties qua aard en omvang evenals de eigen positie gedurende de in het tweede lid genoemde periode rond de dividendvaststelling, niet meer dan in enigszins belangrijke mate afwijken van hetgeen gebruikelijk is voor het uitoefenen van het beroep of bedrijf. Daarvoor is wel vereist dat de transacties en posities gedurende het gehele jaar qua aard en omvang een behoorlijke mate van bestendigheid kennen. Indien hiervan wordt afgeweken in de periode rond de dividendvaststelling zal in geval van transacties die in omvang afwijken van de transacties die in andere perioden van het jaar voorkomen, worden aangenomen dat niet is voldaan aan deze bestendigheid. Vanzelfsprekend is daarop ook weer tegenbewijs mogelijk. In dat verband wordt nog opgemerkt dat bij de beoordeling van deze bestendigheid overigens niet uitsluitend zal worden gekeken naar aard en omvang van de positie die degene die beroeps- of bedrijfsmatig voor eigen rekening effectentransacties verricht zelf inneemt rondom de periode van dividendvaststelling en de verhouding van die positie ten opzichte van posities die door hem in overige perioden van het kalenderjaar worden ingenomen. Op basis van een omvangs- en vergelijkingsbenadering zal tevens rekening worden gehouden met het feit dat het handelsvolume gedurende het kalenderjaar niet dagelijks constant is maar fluctueert. Indien de positie die door een individuele handelaar gedurende het kalenderjaar wordt ingenomen min of meer synchroon loopt met de algemene markt-

fluctuatie (waar alle handelaren mee te maken hebben), zal hij in beginsel voldoen aan de eis van bestendigheid.

Artikel XIV

Veiligheidshalve wordt voorgesteld dat onjuistheden in wetteksten die ontstaan uit nog niet voorziene samenloop van verschillende fiscale wetsvoorstellen bij ministeriële regeling worden hersteld. Een vergelijkbare bepaling was onder meer opgenomen in artikel XVIII van de Wet aanpassing loon- en inkomstenbelasting 1997 (Stb. 1996, 655).

Artikel XV

De afwijkende datum van inwerkingtreding van artikel IX bewerkstelligt dat de daarin opgenomen aanpassingen van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 in werking treden voor de inwerkingtreding van die wet. De in artikel IX opgenomen aanpassingen betreffen mede wijzigingen van andere wetten die zijn opgenomen in de Invoeringswet. Om deze aanpassingen goed te laten werken moeten die worden geëffectueerd voor de inwerkingtreding van de Invoeringswet.

De bepaling in het tweede lid regelt dat de desbetreffende fiscale wijzigingen aansluiten bij de op de 1 september 2000 in werking getreden nieuwe Wet Studiefinanciering 2000.

In het derde lid is geregeld dat de wijzigingen in de Wet op de dividendbelasting 1965 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 die betrekking hebben op zogenoemde hybride leningen, voor leningen die zijn aangegaan voor 12 januari 2000 pas in werking treden na een periode van 10 jaar.

De bepaling in het vierde lid werkt terug tot en met 1 januari 2000 en houdt verband met de inkomensreparatie voor het jaar 2000 voor man/vrouw-firma's.

Voor een toelichting op de bepaling in het vijfde lid zij verwezen naar de toelichting bij artikel IVa, onderdeel Aa (artikel 5 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen).

Het zesde lid regelt dat de in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en dividendbelasting op te nemen maatregelen tegen dividendstripping, in afwijking van de overige bepalingen van de Veegwet, in werking kunnen treden op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip.

Artikel XVI

Dit artikel bepaalt de wijze waarop deze wet kan worden aangehaald, alsmede een verkorte citeertitel.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos