

Vergaderjaar 2008–2009

30 375

Breder, lager eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001

Nr. 6

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 6 oktober 2008

Op 29 november 2007 heeft een algemeen overleg plaatsgevonden (kamerstuk 30 375, nr. 5) tussen ondergetekende en de vaste commissie voor Financiën over «Breder, lager eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001» (30 375).

Tijdens dit overleg heb ik toegezegd nader in te gaan op de volgende onderwerpen:

- 1 Mirrlees Review;
- 2 Box 3:
 - a Verdelingseffecten als gevolg van de invoering van box 3;
 - b Belastingsschulden en -vorderingen in box 3;
 - c Defiscalisering niet-opeisbare vorderingen krachtens erfrecht;
 - d Geen vrijstelling voor bos, natuurterreinen en landgoederen bij huurerpacht.
- 3 Terbeschikkingstellingsregeling bij partners.

Aan deze toezegging geef ik gevolg in deze brief.

1. Mirrlees Review

In het Algemeen Overleg van 29 november 2007 heb ik toegezegd te zullen bezien wat een onderzoek in de trant van een Mirrleesreview kan toevoegen aan wat er tot nu in het kader van de evaluatie van de belastingherziening 2001 naar boven is gekomen.

De Mirrlees Review is een meerjarig project dat wordt uitgevoerd door het Institute for Fiscal Studies, een onafhankelijke organisatie. Doel is om «de karaktertrekken van een goed belastingstelsel voor een open economie in de 21e eeuw te identificeren, vast te stellen in welke mate het belastingstelsel van het VK aan die trekken voldoet en om aanbevelingen te doen hoe dat stelsel op realistische wijze in die richting kan worden hervormd». De rapportage moet het langetermijndenken van wetenschappers en beleidsmakers in het VK en elders beïnvloeden.

De belastingherziening 2001 is begonnen met een soortgelijke verkenning¹. Vanuit die verkenning zijn de doelen van de belastingherziening

¹ Belastingen in de 21e eeuw, een verkenning, Kamerstukken II, 1997–1998, 25 810, nr. 2.

vastgesteld en zijn de maatregelen geformuleerd. In de evaluatie die op 29 november is besproken is aangegeven in hoeverre de gestelde doelen zijn bereikt door de genomen maatregelen. Een Nederlandse Mirrlees review zou dus geen aanvulling op de evaluatie zijn, maar het begin van een nieuwe herziening.

De Engelse Mirrleesreview zal leiden tot twee rapporten. In het eerste rapport worden de karaktertrekken van een goed belastingstelsel voor een open economie in de 21e eeuw beschreven. Die karaktertrekken zullen naar verwachting ook van waarde zijn voor Nederland, dat immers ook een open economie is. Het tweede rapport zal ingaan op de situatie in het VK. Naar het zich nu laat aanzien zal de Engelse Mirrleesreview in maart 2009 verschijnen. Ik kan mij voorstellen dat het verschijnen van dat rapport ook in Nederland aanleiding zal zijn voor wetenschappelijke discussie. Een discussie die bij voorbeeld ook al wordt gevoerd naar aanleiding van de boeken van Bas Jacobs en Willem Vermeend, Rick van der Ploeg en Jan Willem Timmer. Bij dat soort discussies past het kabinet terughoudendheid¹. Het ministerie van Financiën werkt op verschillende terreinen samen met de (fiscale) wetenschap. In dat kader kan worden bekeken of de Engelse Mirrleesreview aanleiding is voor gerichte acties.

2.a Verdelingseffecten invoering box 3

Bij het uitvoeren van de evaluatie heeft het CBS de inkomenseffecten van de belastingherziening geëvalueerd. De uitkomsten zijn gepresenteerd als koopkrachtveranderingen. Dit onderzoek is gepubliceerd in Sociaal-economische trends, 3e kwartaal 2005 en het is als bijlage 7 bij de evaluatie gevoegd. In dit onderzoek zijn ook de inkomenseffecten voor verschillende inkomensgroepen van verschillende onderdelen van de herziening in kaart gebracht. De relevante tabel uit dat onderzoek is hieronder weergegeven.

Tabel Inkomenseffecten belastingherziening 2001 naar inkomenshoogte

	Totaal %	laagste 10%- groep	laagste 25%- groep	tweede 25%- groep	derde 25%- groep	hoogste 25%- groep	hoogste 10%- groep
mutatie bruto inkomen	0,3	0,5	0,6	0,3	0,2	0,1	0,1
effect verlaging ww-premie	0,4	0,1	0,2	0,4	0,4	0,4	0,4
effect inkomstenbelasting en premies volksverzekering waaronder effect van:	3,6	4,4	3,7	3,3	3,5	3,9	4,2
verlaging belastingtarieven, verandering belasting- schijven	4,6	2,8	3,1	3,9	4,7	6,3	7,3
afschaffing arbeidskostenforfait, invoering arbeids- korting	0,5	-0,2	0,0	0,5	0,7	0,5	0,4
afschaffing belastingvrije sommen, invoering heffingskortingen	-0,4	2,6	1,3	-0,2	-0,9	-1,6	1,8
afschaffing aftrekposten	-0,8	-0,5	-0,5	-0,7	0,9	-1,1	-1,4
afschaffing heffing op vermogensinkomsten	0,6	0,1	0,1	0,3	0,5	1,3	2,1
invoering forfaitaire vermogensrendementsheffing	-0,7	-0,5	-0,3	-0,4	-0,6	-1,5	-2,2
effect afschaffing vermogensbelasting	0,3	0,4	0,2	0,2	0,3	0,7	0,9
prijseffect	-0,9	-0,9	-0,9	-0,9	-0,9	-0,9	0,9
koopkrachtmutatie	3,6	4,6	3,8	3,3	3,4	4,1	4,7
effect vermogensrendementsheffing en afschaffing vermogensbelasting	0,2	0,0	0,0	0,0	0,1	0,5	0,9

De onderdelen die te maken hebben met de veranderde behandeling van de inkomsten uit vermogen, zijn gearceerd. In de eerste plaats gaat het daarbij om de afschaffing van de belasting op de werkelijke inkomsten uit vermogen, zoals rente en dividend. Als andere maatregelen buiten beschouwing worden gelaten heeft dit een positief effect op de koopkracht. De introductie van de vermogensrendementsheffing zorgt ervoor

¹ zie ook de brief waarin het kabinet reageert op genoemde boeken, Kamerstukken II, 2007-2008, nr. nog niet bekend.

dat dit effect voor alle inkomensgroepen omslaat in een negatief koopkrachteffect. Dit negatieve saldo doet zich ook bij de hogere inkomens voor. De oorzaak daarvan is grondslagverbreding. Voor deze groep was immers het marginale tarief van de belasting over de inkomsten uit vermogen in het oude systeem hoger dan het tarief van de vermogensrendementsheffing in het nieuwe systeem. Tariefsverhoging kan dus het negatieve koopkrachteffect niet verklaren.

Het lijkt alsof juist de laagste inkomens het grootste koopkrachtverlies leiden door de introductie van de vermogensrendementsheffing. Dit wordt verklaard door een kleine groep mensen die een groot vermogen hebben waaruit zij weinig inkomen in de vorm van rente of dividend ontvangen.

De afschaffing van de vermogensbelasting van 0,7% zorgt ervoor dat uiteindelijk de belasting over het bezit van en het inkomen uit vermogen gemiddeld is afgenomen. Het totale effect is opgenomen in de laatste regel van de tabel. Het positieve koopkrachteffect concentreert zich bij de hogere inkomens.

Uiteraard moeten de koopkrachteffecten van de belastingherziening als totaal worden bekeken. Andere maatregelen, zoals het schrappen van aftrekposten en het vervangen van belastingvrije sommen door heffingskortingen hebben relatief of absoluut nivellerende effecten.

2.b Belastingsschulden en -vorderingen in box 3

Tijdens het algemeen overleg van 29 november 2007 is het treffen van een regeling voor belastingsschulden en vorderingen in box 3 aan de orde gekomen.

De wens van de Kamer om belastingsschulden en -vorderingen in box 3 in aanmerking te nemen, is aanleiding geweest om te onderzoeken wat de mogelijkheden en effecten zijn van een dergelijke regeling. Zoals ik in het algemeen overleg reeds heb aangegeven dienen bij de overweging of het wenselijk is een dergelijke regeling in te voeren, aspecten als de uitvoerbaarheid van de regeling, de complexiteit en de budgettaire effecten een doorslaggevende rol te spelen. Ik zal hierna uitgebreid ingaan op de mogelijkheden en effecten van het in aanmerking nemen van belastingsschulden en -vorderingen in box 3.

Successierechtsschulden en -vorderingen

De aandacht van de Tweede Kamer voor belastingsschulden en vorderingen spitst zich vooral toe op successierechtsschulden en -vorderingen.

Bij het buiten aanmerking laten van successierechtsschulden en -vorderingen in box 3 moet worden bedacht dat het rendement over de volledige nalatenschap ten goede komt aan de erfgenamen zolang nog geen successierecht is geheven.

Het buiten aanmerking laten van successierechtsschulden als schuld in box 3 wordt echter als onrechtvaardig ervaren. Ook de Tweede Kamer lijkt te hechten aan een maatregel voor successierechtsschulden en -vorderingen. Daarom ben ik bereid een maatregel in box 3 te treffen voor deze categorie schulden en vorderingen. Als dekking van de budgettaire derving van deze maatregel stel ik voor een maatregel te treffen binnen de successiesfeer. Voorgesteld wordt om met betrekking tot het verschuldigde successierecht heffingsrente te gaan berekenen. Hiermee blijft een prikkel aanwezig voor het tijdig doen van aangifte successierecht. Rekening houdend met de aard van de heffing en de tijd die erfgenamen gegeven wordt om aangifte successierechten te doen, wil ik voor het moment van aanvang van het in rekening brengen van heffingsrente aansluiten bij de aangiftetermijn van acht maanden na overlijden.

Overige belastingschulden en -vorderingen

Een generieke maatregel voor alle belastingschulden en -vorderingen acht ik niet wenselijk. Met betrekking tot belastingschulden en -vorderingen speelt naast het successierecht alleen de inkomstenbelasting een rol van betekenis voor box 3. Het in aanmerking nemen van inkomstenbelasting-schulden en – vorderingen leidt tot complexe regelgeving en complexiteit in de uitvoering. Dit houdt verband met de volgende aspecten:

1. Materiële IB schulden en vorderingen.
2. De voorlopige teruggaaf.
3. Conserverende aanslagen en belastinglatenties.
4. Buitenlandse belastingschulden en -vorderingen.

Ad 1. Materiële IB schulden en vorderingen

Materiële inkomstenbelasting-schulden en -vorderingen (nog niet geformaliseerd in een aanslag¹) blijven bij het in aanmerking nemen van belastingschulden en – vorderingen in box 3 buiten beschouwing vanwege:

- Vaststellingsproblematiek: de belastingschuld in box 3 is bepalend voor de verschuldigde inkomstenbelasting en de verschuldigde inkomstenbelasting is bepalend voor de belastingschuld in box 3.
- Peildataproblematiek: Vanwege de vaststellingsproblematiek dient de verschuldigde inkomstenbelasting over het lopende kalenderjaar op de peildatum 31 december in jaar t buiten beschouwing te blijven. Dit terwijl op 1 januari van het daaropvolgende jaar de schuld wel wordt meegenomen (ziet dan immers niet meer op lopende kalenderjaar). Gevolg is een verschil op de peildata 31 december in jaar t en 1 januari in jaar t+1.

Ad 2. Voorlopige teruggaaf

- Aan een VT ligt niet in alle gevallen een reeds bestaande materiële belastingvordering ten grondslag.
- Bovendien heeft een VT betrekking op een volledig lopend kalenderjaar en kan vanwege het moment waarop de beschikking VT wordt afgegeven, veelal december van het daaraan voorafgaande kalenderjaar, bij een groot aantal belastingplichtigen leiden tot een grote belastingvordering.
- Voor de belastingplichtige die geen automatische VT ontvangt, en voor de belastingplichtige die ervoor kiest geen VT te ontvangen, zou er vanwege het op een later moment claimen van de belastingteruggave op de peildata geen vordering in aanmerking worden genomen in box 3.
- Om uitvoeringsproblemen hieromtrent en waarderingsproblemen op de peildata te voorkomen, is het niet wenselijk om de VT in aanmerking te nemen.

Ad 3. Voorwaardelijke conserverende aanslagen en belastinglatenties

Conserverende aanslagen die afhankelijk zijn van een toekomstige gebeurtenis en belastinglatenties worden buiten beschouwing gelaten omdat deze nog geen feitelijke verplichtingen betreffen:

- Bij conserverende aanslagen die afhankelijk zijn van een toekomstige gebeurtenis of toestand ontstaat pas een feitelijke verplichting wanneer die situatie zich voordoet.
- Belastinglatenties zien op de verwachting op enig moment belasting verschuldigd te worden. Belastinglatenties zijn niet aan te merken als een bezitting of verplichting aangezien het belastbare feit dat zal leiden tot het ontstaan van deze bezitting of verplichting zich nog niet heeft voorgedaan.

¹ Een materiële belastingvordering of belastingschuld betreft de belastingvordering of belastingschuld zoals deze voortvloeit uit de desbetreffende belastingwet. Een formele belastingvordering of belastingschuld betreft de materiële belastingvordering of belastingschuld die is geformaliseerd in een belastingaanslag.

Ad 4. Buitenlandse belastingschulden en -vorderingen

- Buitenlandse belastingschulden en -vorderingen worden alleen in aanmerking genomen wanneer deze zijn geformaliseerd in een aanslag of een daarmee vergelijkbare beschikking. Dit in het kader van de uitvoerbaarheid en controleerbaarheid.
- Het vaststellen van buitenlandse materiële en formele belastingvorderingen en -schulden vindt buiten het zicht van de Belastingdienst plaats. Slechts wanneer een buitenlandse belastingvordering of -schuld is geformaliseerd in een aanslag of een daarmee vergelijkbare beschikking, is met enige zekerheid door de Belastingdienst vast te stellen dat er sprake is van een reële belastingvordering of -schuld.

Mogelijkheid van voorlopige aanslag

De problematiek rondom het buiten beschouwing laten van belasting-schulden en -vorderingen in box 3 is beperkt. Er bestaat immers de mogelijkheid van het opleggen van een voorlopige aanslag. Wanneer de Belastingdienst daar niet toe overgaat, kan de belastingplichtige hier zelf om verzoeken. Hierdoor gaat het in de praktijk alleen om belasting-schulden waarvoor niet vóór 1 oktober een voorlopige aanslag is aangevraagd en waarvan tevens niet voor de peildatum in box 3 een voorlopige aanslag is ontvangen en betaald¹.

Budgettaire effecten

Het in aanmerking nemen van alle belastingschulden en vorderingen leidt tot een budgettaire derving van € 19 mln. Het alleen in aanmerking nemen van successierechtschulden en -vorderingen in box 3 leidt tot een budgettaire derving van € 14 mln. De budgettaire opbrengst van het heffen van heffingsrente is afhankelijk van het geldende percentage en het moment van aanvang na het overlijden dat de rente in rekening gebracht zal worden, maar zal voldoende zijn als dekking van de budgettaire derving als gevolg van het in aanmerking nemen van successierechtschulden en -vorderingen.

Conclusie

Zoals aangegeven ben ik bereid om een maatregel in box 3 te treffen voor successierechtschulden en -vorderingen. Ter dekking van deze maatregel wil ik heffingsrente op successierechten gaan berekenen vanaf acht maanden na overlijden. Er wordt gestreefd naar inwerkingtreding van deze maatregelen per 1 januari 2010.

Een generieke maatregel voor alle belastingschulden en vorderingen acht ik niet wenselijk. Naast het successierecht speelt alleen de inkomstenbelasting een rol van betekenis in box 3. Het in aanmerking nemen van inkomstenbelasting-schulden en -vorderingen maakt de regelgeving en uitvoering zeer complex, zoals uit het voorgaande blijkt, en past dus niet bij het streven naar complexiteitsreductie in de regelgeving. Daarbij moet worden bedacht dat het overgrote deel van de belastingschulden reeds via de weg van de voorlopige aanslag sorteren in een lagere rendementsgrondslag.

2.c Defiscalisering niet-opeisbare vorderingen en schulden krachtens erfrecht

Tijdens het algemeen overleg van 29 november 2007 heb ik toegezegd terug te komen op de mogelijkheid tot defiscalisering van niet-opeisbare vorderingen en schulden die krachtens erfrecht zijn ontstaan. Artikel 5.4 van de Wet IB 2001 is bedoeld om de toepassing van het in 2003 ingevoerde nieuwe erfrecht bij versterf te vereenvoudigen. Bezien vanuit die doelstelling is er geen aanleiding om alle niet-opeisbare vorderingen en schulden die krachtens erfrecht ontstaan, te defiscaliseren. Dit

¹ Indien de belastingplichtige vóór 1 oktober van een kalenderjaar een dergelijk verzoek indient, zal hij immers over het algemeen op een zodanig tijdstip die aanslag ontvangen dat hij nog in de gelegenheid is de aanslag voor de peildatum in box 3 te voldoen waardoor het te belasten vermogen in box 3 wordt vermindert met een bedrag ter grootte van de belasting-schuld. Hiermee kan een groot deel van de belastingschulden die bij een regeling in box 3 in aanmerking zouden kunnen worden genomen al worden ondervangen. Daarnaast geldt op basis van de goedkeuring in onderdeel 5.2 van het besluit van 31 oktober 2005, nr. CPP2005/1272M dat in de situatie dat een voorlopige aanslag wel tijdig is aangevraagd, maar deze niet tijdig door de Belastingdienst is opgelegd, ook in die situatie het te belasten vermogen wordt verlaagd met het (geschatte) bedrag van de aanslag.

vloeit ook niet voort uit de doelstellingen van de belastingherziening of de systematiek van box 3 en zou dus zijn rechtvaardiging moeten vinden in de bijzondere aard van de vorderingen en schulden die krachtens erfrecht ontstaan. Ik ben echter bereid te bezien of een verdere defiscalisering van vorderingen en schulden die krachtens erfrecht zijn ontstaan wenselijk is en ik wil dat doen in samenhang met de voorgenomen herziening van de Successiewet 1956. Ik zal hier bij brief op terugkomen nadat ik, zoals toegezegd, voorstellen voor de herziening van de successiewet aan de Kamer heb gezonden.

2.d Geen vrijstelling voor bos, natuurterreinen en landgoederen bij huurerfpacht

Zoals toegezegd in het algemeen overleg van 29 november 2007 zal ik nader ingaan op de vrijstelling in box 3 voor natuurterreinen en landgoederen. Dit in verband met de situatie van «huurerfpacht», een figuur die onlangs apart is onderscheiden in de Natuurschoonwet 1928.

De vrijstelling in box 3 voor bos, natuurterreinen en landgoederen is niet van toepassing als sprake is van «huurerfpacht». De achtergrond van dit onderscheid tussen de Natuurschoonwet 1928 en de vrijstelling in box 3 is als volgt.

De vrijstelling in box 3 geldt uitsluitend voor degene die de volle eigendom heeft. Dit is geheel in lijn met de aan box 3 ten grondslag liggende doctrine om de mogelijkheid tot arbitrage met vermogensbestanddelen uit te sluiten. Dit aspect, het voorkomen van arbitrage, is daarbij van doorslaggevend belang.

Het uitgangspunt bij de Natuurschoonwet 1928 is een andere. De instandhouding van het natuurschoon staat daar voorop.

De fiscale faciliteiten in de Natuurschoonwet 1928 komen vanouds toe aan degene die het in zijn macht heeft het landgoed als landgoed in stand te houden, te weten de eigenaar van een onbezwaard landgoed, dan wel de erfpachter of vruchtgebruiker. Bij «huurerfpacht» blijft de economische eigendom bij de verpachter. De huurerfpachter wordt niet beschouwd als degene die het voor het zeggen heeft wanneer het aankomt op de instandhouding van het landgoed. In de situatie van «huurerfpacht» stelt degene die de onroerende zaak in «huurerfpacht» uitgeeft -de bloot eigenaar- de regels en voorwaarden die strekken tot de instandhouding van het landgoed. Daarom vallen de fiscale faciliteiten hem toe en niet aan de huurerfpachter. Diens positie is vergelijkbaar met die van een huurder.

Van belang in dit verband is ook de dat de vrijstelling in box 3 uitsluitend betrekking heeft op onbebouwde grond en niet op opstallen. De figuur van «huurerfpacht» wordt echter vooral toegepast met betrekking tot opstallen.

3. Toepassing tbs-regeling op partner

Zoals ik tijdens het algemeen overleg van 29 november 2007 heb opgemerkt, is één van de doelstellingen van de terbeschikkingstellingsregeling het voorkomen van arbitrage. Tegen die achtergrond is de regeling ook van toepassing bij de terbeschikkingstelling door de partner. Hierop zou ik nog nader terugkomen. Zonder de terbeschikkingstellingsregeling is er een verschil in de belastbaarheid van de voordelen (in box 3 tegen 30% van 4% van de waarde) en de aftrek bij de onderneming (bij de bv tegen 20–25% vennootschapsbelasting en 25% aanmerkelijkbelangheffing; bij een IB-ondernemer tegen het progressieve tarief). Gevolg daarvan kan bijvoorbeeld zijn dat een aanmerkelijkbelanghouder het bedrijfspannend in privé houdt, terwijl het bedrijfspannend economisch gezien alle kenmerken van ondernemingsvermogen heeft. Of dat de partner het bedrijfspannend aanschaft en aan de bv respectievelijk IB-ondernemer verhuurt. Met de tbs-regeling wordt bereikt dat de belastingdruk bij de terbeschikkingstel-

ling in verbonden relaties niet wezenlijk anders is dan ingeval de vermogensbestanddelen tot het vermogen van de onderneming behoorden. In het Evaluatierapport van de Belastingherziening 2001 wordt dit belang onderschreven.

In de notitie over de fiscale en sociale zekerheidspositie van de directeur-groootaandeelhouder die ik aan de Tweede Kamer heb toegezegd, zal overigens nader worden ingegaan op de terbeschikkingstellingsregeling.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager