

Vergaderjaar 1998–1999

26 728

Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN

	3	Artikel VII	Wet op de omzetbelasting 1968	48
		Artikel VIII	Wet op de vennootschapsbelasting 1969	49
1.	3	Artikel IX	Conjunctuurwet	59
		Artikel X	Wet op belastingen van rechtsverkeer	59
2.	3	Artikel XI	Wet verruiming vervroegde afschrijving, investeringsaftrek en verliescompensatie	60
2.1.	3			
2.2.	5	Artikel XII	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen	60
2.3.	7			
2.4.	9	Artikel XIII	Invorderingswet 1990	60
2.5.	10	Artikel XIV	Wet op de accijns	67
2.6.	10	Artikel XV	Wet waardering onroerende zaken	67
2.7.	11	Artikel XVI	Wet belastingen op milieugrondslag	67
2.8.	11	Artikel XVII	Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen	68
3.	11	Artikel XVIII	Kaderwet financiële verstrekkingen Financiën	68
4.	12	Artikel XIX	Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken	68
4.1.	12			
4.2.	12	Artikel XX	Wet overgang belastingheffing in euro's	69
4.3.		Artikel XXI	Wet inkomstenbelasting 2001	69
4.4.	13			
		AFDELING B		76
5.	17		<i>Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid</i>	76
6.	18	Artikel I	Pensioen- en spaarfondsenwet	76
		Artikel II	Coördinatiewet Sociale Verzekering	76
		Artikel III	Wet financiering volksverzekeringen	77
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	19			
HOOFDSTUK 1	19			
AANPASSINGEN	19			
AFDELING A	19			
<i>Ministerie van Financiën</i>	19			
Artikel I	19	Natuurschoonwet 1928		
Artikel II	19	Successiewet 1956		
Artikel III	22	Wet op de herkapitalisatie 1957		
Artikel IV	22	Algemene wet inzake rijksbelastingen		
Artikel V	27	Wet op de loonbelasting 1964		
Artikel VI	45	Wet op de dividendbelasting 1965		
		HOOFDSTUK 2		77
		OVERGANGSRECHT		77
		Artikel I	Overgangsrecht inkomstenbelasting	77
		A.	Staking bij einde ondernemerschap	77
		B.	Doorschuiving van onderneming naar een werkzaamheid	78
		C.	Geen staking bij einde ondernemerschap van onderneming met winst uit zeescheepvaart aan de hand van tonnage	79
		D.	Staking zeescheepvaartonderneming	79
		E.	Afgegeven beschikkingen bestemmingswijzigingswinst voor landbouwgronden	79
		F.	Verwijzingen naar te verrekenen verliezen	80

G.	Voor bepaling van de winst aan de hand van de tonnage is 1996 het eerste jaar	80	AJ.	Waardering vermogensbestanddelen bij overgang naar inkomen uit aanmerkelijk belang	102
H.	Gevolgen wijziging waarderingsstelsel pensioenverplichtingen ultimo 1994	80	AK.	Lopende termijnen	104
I.	Tegemoetkoming voor de kosten van het invoeren van de euro in 2001	80	Artikel AKa	Uitgestelde termijnen	106
J.	Scholingsbijtelling en reserves	80	AL.	Vrijgestelde kapitaalverzekeringen (2001 en 2002)	106
K.	Oudedagsreserve bij begin van 2001	80	AM.	Niet vrijgestelde kapitaalverzekeringen (afrekening in 2001)	110
L.	Doorschuiving oudedagsreserve bij staking in het jaar 2000	81	AN.	Kapitaalverzekeringen eigen woning (vanaf 2003)	110
M.	Waardering vermogensbestanddelen bij overgang van inkomsten uit arbeid naar een werkzaamheid	82	AO.	Overige kapitaalverzekeringen (vanaf 2003)	112
N.	Handhaving voorwaarden met betrekking tot stamrechten van voor 1 januari 1992	83	AP.	Indexatie vrijstelling kapitaalverzekeringen	113
O.	Bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen	83	AQ.	Geldleningen aan beginnende ondernemers; deelnemingen in participatiemaatschappijen	113
P.	Afrekenoptie voor bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen	87	AR.	Uitgaven wegens arbeidsongeschiktheid of chronische ziekte	113
Q.	Afrekenverplichting ter zake van bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen	87	AS.	Uitgaven wegens chronische ziekte van kinderen	114
R.	Beëindiging eerbiedigende werking voor bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen bij emigratie	87	AT.	Aftrekbare giften	114
S.	Omzetting stakingswinst in lijfrente; rekening houden met bestaande rechten	88	AU.	Guldensbedragen	114
T.	aanpassen van betaalde lijfrentepremies	88	Artikel II	Overgangsrecht loonbelasting	114
U.	Aangewezen periodieke uitkeringen en verstrekkingen	89	Artikel III	Overgangsrecht omzetbelasting	115
V.	Tijdstip genieten	90	Artikel IV	Overgangsrecht vennootschapsbelasting	115
W.	Voorwaartse verliesverrekening	90	A.	Sanctiebepaling participatiemaatschappijen	115
X.	Achterwaartse verliesverrekening	93	B.	Winstuitdelingen	115
Y.	Middeling	93	Artikel V	Overgangsrecht invordering	117
Z.	Gelijkstelling koopopties met onderliggende waarde	95	A.	Aansprakelijkheid voor vennootschapsbelastingsschulden	117
AA.	Participaties open fondsen voor gemene rekening	95	B.	Renteloos uitstel van betaling in het geval van staking bij einde ondernemerschap	117
AB.	Verkrijgingsprijs aanmerkelijk belang	95	C.	Uitstel van betaling en kwijtschelding aanslagen successie- of schenkingsrecht	118
AC.	Genotsrechten en aanmerkelijk belang	96	Artikel VI	Overig overgangsrecht	118
AD.	Aflopend aanmerkelijk belang	98	A.	Toepassing Wet op de inkomstenbelasting 1964 en Wet op de vermogensbelasting 1964 op belastingjaren vóór 2001	118
AE.	Fictieve aanmerkelijk belangen ontstaan na 1 januari 1997	99	B.	Toepassing Algemene wet inzake rijksbelastingen en Invorderingswet 1990 op belastingaanslagen onder oud recht	119
AF.	Kwalificatie aanmerkelijk belang	100	HOOFDSTUK 3		119
AG.	Keuze voor afrekenen bij toepassing onderdeel AF	101	SLOTBEPALINGEN		119
AH.	Voorcoming dubbele heffing over per 1 januari 2001 lopende rentetermijnen	101	Artikel I	Nummering	119
AI.	Fictieve aanmerkelijke belangen ontstaan vóór 1 januari 1997	101	Artikel II	Inwerkingtreding	119

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Dit wetsvoorstel bevat de bepalingen die noodzakelijk zijn om de belastingherziening 21^e eeuw op 1 januari 2001 in werking te laten treden. Het wetsvoorstel regelt daartoe de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 en in samenhang daarmee de aanpassing van andere relevante fiscale wetten, alsmede het benodigde overgangsrecht. Het wetsvoorstel bevat voorts bepalingen tot wijziging van niet-fiscale wetgeving die noodzakelijk zijn om de belastingherziening in werking te kunnen laten treden, zoals de aanpassing van de Wet financiering volksverzekeringen en de Coördinatiewet Sociale Verzekering. Conform het regeerakkoord worden de vergroeningsmaatregelen en de terugsluis van de opbrengst daarvan gefaseerd vanaf 1 januari 1999 ingevoerd. De uitwerking daarvan heeft plaatsgevonden, respectievelijk zal plaatsvinden in de belastingplannen voor de jaren 1999, 2000 en 2001. Deze maatregelen maken dus geen deel uit van dit wetsvoorstel. De in het regeerakkoord opgenomen verhoging van het algemene BTW-tarief tot 19% is wel in dit wetsvoorstel opgenomen.

Een groot deel van de aanpassingswetgeving houdt verband met de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 en heeft als gevolg daarvan vooral een technisch karakter. Zo moeten bijvoorbeeld alle fiscale en niet-fiscale bepalingen die verwijzen naar de Wet op de inkomstenbelasting 1964, of begrippen daaruit die niet in de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn overgenomen, worden aangepast. Dit geldt eveneens voor verwijzingen naar de Wet op de vermogensbelasting 1964, die in het kader van de belastingherziening wordt ingetrokken. Voor een toelichting op deze meer technische aanpassingen wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting.

Het wetsvoorstel voorziet in overgangsrecht om de aansluiting tot stand te brengen tussen de huidige belastingwetgeving en de belastingwetgeving die zal gelden met ingang van 2001. In het regeerakkoord is aangegeven dat voor de maatregelen waarvoor dit passend is een redelijk overgangsrecht zal worden gecreëerd. Hierbij moet worden gedacht aan gevallen waarin als gevolg van de belastingherziening op onredelijke wijze voor- of nadeel zou kunnen ontstaan.

De technische doorwerking van de belastingherziening in de niet-fiscale wettelijke bepalingen zal in een later stadium plaatsvinden. Daartoe is nu een wetsvoorstel voor een aanpassingswet in voorbereiding.

2. Aanpassing fiscale regelgeving

2.1. Inkomstenbelasting

Algemeen

Dit wetsvoorstel wijzigt enkele onderdelen van het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001. Naast de hieronder toegelichte wijzigingen wordt een algemene renseigneringsbepaling toegevoegd in aansluiting op de daartoe in de Algemene wet inzake rijksbelastingen aangebrachte wijzigingen. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting.

Arbeidskorting

In het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 is de arbeidskorting zodanig vorm gegeven dat deze pas van toepassing wordt vanaf een inkomensniveau van 50% van het wettelijk minimumloon. Als gevolg van de tijdvakbenadering in de loonbelasting zou dit tot gevolg kunnen

hebben dat een in de sfeer van de loonbelasting toegekende arbeidskorting later in de inkomstenbelasting moet worden teruggenomen. Dit is onwenselijk, omdat daardoor het stimulerend effect van de arbeidskorting in feite weer tenietgaat. Om deze reden wordt in dit wetsvoorstel voorgesteld dat de arbeidskorting ten minste wordt gesteld op de in de sfeer van de loonbelasting toegekende arbeidskorting, maar uiteraard niet hoger dan het maximumbedrag van de arbeidskorting.

Compensatie pensioentekorten

Met het in de Wet inkomstenbelasting 2001 voorgestelde lijfrenteregime wordt bewerkstelligd dat bovenmatige pensioenopbouw via de derde pijler van de oudedagsvoorziening niet meer mogelijk zal zijn. Lijfrentepremies worden alleen nog in aanmerking genomen indien zij dienen ter compensatie van een pensioentekort. Voor de vaststelling van een te compenseren pensioentekort wordt hetgeen reeds aan oudedagsvoorzieningen is opgebouwd in aanmerking genomen. Om te voorkomen dat dit pensioentekort vervolgens in een latere fase alsnog via de tweede pijler wordt gecompenseerd wordt de lijfrente-aftrek ter compensatie van een pensioentekort voorwaardelijk verleend. Indien achteraf blijkt dat als gevolg van de inkoop of verbetering van de pensioenaanspraak binnen de arbeidsrelatie de voor lijfrenten geldende begrenzingsen alsnog worden overschreden, wordt het daarmee corresponderende deel van de premies en het daarop behaalde rendement teruggenomen. Er is voor gekozen niet de latere inkoop van het pensioentekort binnen de arbeidsrelatie als een oneigenlijke handeling te bestempelen, maar de eerdere lijfrente-aftrek om te voorkomen dat een splitsing moet worden aangebracht in een zuivere pensioenregeling.

Vormgeving conserverende aanslag

In het algemeen deel van de toelichting op het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 is er nog vanuit gegaan dat de zogenoemde conserverende belastingaanslag, zoals thans, geen aparte belastingaanslag is maar een aanslag die zich van andere aanslagen onderscheidt doordat in de belastbare grondslag naast «gewoon» inkomen ook te conserveren inkomen is begrepen. Die vormgeving kan er echter toe leiden dat er aan te conserveren inkomen niet daadwerkelijk een belastingbedrag wordt verbonden waarvoor uitstel van betaling geldt, terwijl tegelijkertijd de verliesverrekening, de verrekening van voorheffingen en die van voorlopige aanslagen die daadwerkelijk zijn voldaan niet werkelijk tot hun recht komen. Ook in inkomensafhankelijke regelingen behoort het te conserveren inkomen in beginsel geen rol te spelen. Daarom bevatten artikel 3.8.8 en daarmee overeenkomende bepalingen in het wetsvoorstel een zeer algemeen geformuleerde voorziening om die ongewenste effecten te voorkomen.

Bij nader inzien verdient het echter de voorkeur om de conserverende belastingaanslag te verzelfstandigen en nauwkeuriger aan te geven enerzijds welk belastingbedrag behoort bij te conserveren inkomen en anderzijds hoe de «gewone» belastingheffing, waaronder begrepen de verliesverrekening en de middeling, vrij blijft van elke invloed van het te conserveren inkomen. Als sprake is van te conserveren inkomen, ontvangt de belanghebbende dus twee aanslagen over hetzelfde jaar: één gewone aanslag en één conserverende aanslag. Daardoor is het voor de belastingplichtige ook aanstonds duidelijk welke gevolgen de conserverende heffing heeft.

2.2. Loonbelasting

Algemeen

Als gevolg van de nauwe samenhang tussen de loonbelasting en de inkomstenbelasting leidt het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 tot diverse technische aanpassingen van de Wet op de loonbelasting 1964. Gewezen kan worden op de verlaging van het progressieve tarief, de omzetting van de belastingvrije sommen in heffingskortingen, de aanpassing van de spaarloonregeling en de aanpassing van het arbeidskostenforfait en het reiskostenforfait. In de memorie van toelichting bij de Wet inkomstenbelasting 2001 is opgemerkt dat de vraag rijst welke door de werkgever aan de werknemer verschafte geldelijke verstrekkingen en verstrekkingen in natura niet tot het loon moeten worden gerekend. Aangegeven is dat deze vraag wordt beantwoord door een nauwere aansluiting van het fiscale loonbegrip op datgene wat maatschappelijk als loon wordt ervaren en dat de uitwerking van deze benadering zal plaatsvinden in de loonbelasting.

Behandeling van vergoedingen

Net als in het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt voorgesteld het begrip aftrekbare kosten bij arbeidsinkomsten te laten vervallen. Uiteraard kan dit er niet toe leiden dat daar waar in de sfeer van de dienstbetrekking de werkgever kosten vergoedt die in zijn ogen nodig zijn voor de vervulling van de dienstbetrekking, deze ook als loon zouden worden belast. Dit zou een uitbreiding van het loonbegrip inhouden. Het uitgangspunt van de huidige wetgeving dat hetgeen als beloning of vergoeding voor de verrichte arbeid wordt toegekend, als beloning wordt belast, blijft overeind. Fiscaal-technisch wordt dit vormgegeven door ieder voordeel dat in verband kan worden gebracht met de dienstbetrekking te beschouwen als loon in de zin van de loonbelasting; dit blijft de basis van het systeem van de loonbelasting. Daarbij wordt echter thans in de wet ruimte geschapen voor het niet tot het loon rekenen van vergoedingen en verstrekkingen die naar algemeen erkende maatschappelijke opvattingen niet als loon worden ervaren, bijvoorbeeld omdat zij uitgaven van de werknemer compenseren die hij, gelet op de aard van zijn dienstbetrekking, in redelijkheid voor die dienstbetrekking heeft gedaan. Ter verduidelijking worden in de wet opsommingen opgenomen van vergoedingen die in elk geval wel en die in elk geval niet tot het loon behoren. In aanvulling hierop wordt een delegatiebevoegdheid geïntroduceerd op basis waarvan de minister van Financiën kan bepalen dat door hem aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen wel of niet tot het loon behoren. Ook hier moet het gaan om loonbestanddelen die naar algemeen gevoelde maatschappelijke opvattingen wel of niet als arbeidsopbrengst worden gevoeld. Hiermee ontstaat voor de toekomst de mogelijkheid soepeler op maatschappelijke ontwikkelingen in te spelen. Als voorbeeld van een loonbestanddeel dat naar algemeen gevoelde maatschappelijke opvattingen niet als arbeidsopbrengst wordt gevoeld kan worden gedacht aan bedrijfsfitness. In het verleden zou een dergelijke faciliteit als loon zijn aangemerkt. Onder invloed van de maatschappelijke ontwikkelingen, binnen welke ontwikkelingen werkgevers een dergelijke faciliteit zien als onderdeel van een personeelsbeleid dat er op is gericht werknemers in staat te stellen hun functie goed en in goede gezondheid te vervullen, wordt een dergelijke faciliteit thans niet meer als arbeidsopbrengst ervaren.

De uitkomsten van de voorgaande benaderingswijze behoren begrenzungen te kennen waar de omvang en/of de continuïteit van het ter beschikking gestelde bepaalde grenzen te boven gaan. Waar bedrijfsfitness en de beschikbaarheid van een bedrijfsarts naar algemeen

gevoelen buiten het loon moeten blijven, ligt dat duidelijk anders met volledige lichamelijke verzorging, eventueel inclusief die van familieleden. De behoefte aan lichamelijke verzorging is een zo fundamentele basisbehoefte van de mens, dat waar daarin wordt voorzien door de werkgever, een zo onmiskenbare bevoordeling optreedt, dat de waarde van die verzorging niet buiten beschouwing kan blijven. Iets dergelijks speelt bijvoorbeeld bij het verschaffen van kost en inwoning door de werkgever. Krijgt een werknemer van zijn werkgever kost en/of inwoning, dan kan de waarde daarvan niet buiten beschouwing blijven. Deze opzet geeft een conceptueel duidelijk vertrekpunt voor een loonbegrip dat aansluit bij de bestaande systematiek en open staat voor maatschappelijke ontwikkelingen. Ook loon waarop eindheffing van toepassing is (lumpsum) past binnen dit concept. Op grond van de hoofdregel van artikel 10, eventueel in combinatie met een van de daarop volgende bepalingen, kan worden bepaald dat een bepaald element tot het loon behoort, waarna in een later artikel wordt geregeld hoe dat loonbestanddeel wordt belast. Dat kan zijn volgens de hoofdregel of volgens de systematiek van de eindheffing tegen een vast percentage bij de werkgever.

Wij menen dat deze aanpak een uitvoerbaar, goed communiceerbaar en praktisch concept oplevert dat ruimte geeft aan het volgen en begeleiden van maatschappelijke ontwikkelingen. Met de aangepaste opzet wordt een systeem geïntroduceerd dat zoveel mogelijk aansluit bij de op een ontwikkeling van vele decennia gebaseerde heffing van loonbelasting zoals deze thans plaatsvindt. Dat betekent dat de bestaande jurisprudentie en het bestaande beleid uitgangspunt blijven na de voorliggende wijzigingen. Naar onze mening zijn er echter ruimere mogelijkheden om in de toekomst vanuit dat vertrekpunt adequater en gericht maatschappelijke trends en wenselijkheden te kunnen volgen.

35%-regeling

In het kader van de grondslagverbreding en tariefsverlaging is in het regeerakkoord aangekondigd dat de 35%-regeling wordt teruggebracht tot een 30%-regeling. De 35%-regeling is een forfaitaire vergoedingsregeling die beoogt een vergoeding van extra uitgaven van een werknemer in verband met zijn uitzending naar Nederland onbelast te laten. Als gevolg van dit wetsvoorstel wordt een delegatiebepaling opgenomen in de Wet op de loonbelasting 1964 op grond waarvan bij ministeriële regeling de opvolger van de 35%-regeling kan worden vastgesteld.

Buitenlandse pensioenverzekeraars

Net als voor aanbieders van lijfrenteverzekeringen in de Wet inkomstenbelasting 2001 worden voor buitenlandse verzekeraars van pensioenen, te weten pensioenfondsen en professionele verzekeraars, de mogelijkheden om op de Nederlandse markt te werken verruimd (de reeds bestaande specifieke regelingen voor migrerende werknemers worden daarnaast gehandhaafd). Deze aanbieders kunnen voortaan op de Nederlandse markt pensioenregelingen in de zin van de loonbelasting aanbieden indien zij, evenals de binnenlandse aanbieders, voldoen aan de verplichting informatie te verschaffen over de afwikkeling van de pensioenregelingen die bij hen zijn afgesloten. Teneinde de Nederlandse fiscale claim bij een oneigenlijke afwikkeling van het pensioen te kunnen effectueren wordt bovendien zekerheid verlangd, bijvoorbeeld in de vorm van een bankgarantie. Deze zekerheid kan worden geboden door ofwel de verzekeraar van het pensioen ofwel de belastingplichtige zelf. Indien aan deze verplichtingen en aan de voorwaarden die bij ministeriële regeling aan de buitenlandse verzekeraars worden gesteld, is voldaan volgt een aanwijzing als toegelaten verzekeraar in de zin van de loonbelasting,

waarbij onderscheid zal worden gemaakt tussen de verzekeraars die zowel aan de informatieverplichting en de zekerheidstelling voldoen en de verzekeraars die aan de informatieverplichting voldoen maar de zekerheidstelling aan de pensioengerechtigde overlaten.

Koppeling nabestaandenpensioen aan ouderdomspensioen

De in de uitvoerings sfeer getroffen regeling inzake de koppeling van het nabestaandenpensioen en wezenpensioen aan het ouderdomspensioen wordt in de wetgeving verankerd. Hiermee wordt wettelijk geregeld dat het nabestaanden wezenpensioen rechtstreeks kunnen worden afgeleid van het ouderdomspensioen door daarvan steeds 70% (nabestaanden), 14% (halve wezen) en 28% (volle wezen) te nemen.

2.3. *Vennootschapsbelasting*

De wijzigingen in de inkomstenbelasting leiden tot diverse aanpassingen in de sfeer van de vennootschapsbelasting. Allereerst zijn de verwijzingen naar de inkomstenbelasting aangepast. Voorts zijn er inhoudelijke aanpassingen als gevolg van de wijzigingen in de inkomstenbelasting. Deze zien er op hoofdlijnen als volgt uit.

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is in het voorstel aangepast in verband met het gewijzigde ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting. De commanditaire vennoot/natuurlijke persoon wordt in beginsel niet langer als ondernemer beschouwd. Door het gewijzigde ondernemersbegrip, zou onduidelijkheid kunnen ontstaan over de behandeling van dergelijke deelnames voor de heffing van vennootschapsbelasting. Om dit te voorkomen is expliciet geregeld dat de transparantie van de deelname in een besloten commanditaire vennootschap gehandhaafd blijft. In datzelfde verband is geregeld dat de investeringsaftrek ter zake van investeringen ten behoeve van de commanditaire vennootschap voortaan slechts in beeld komt indien de commanditaire deelname in de lijn ligt van de door de belastingplichtige gedreven onderneming.

In het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001, wordt de particulier ten aanzien van vermogensbestanddelen die niet tot het aanmerkelijk belang behoren in de heffing betrokken over het forfaitaire rendement. Heffing over het forfaitaire rendement heeft grosso modo ten doel alle voordelen die met een vermogensbestanddeel worden behaald in de heffing van inkomstenbelasting te betrekken. Hierdoor komt het evenwicht tussen de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting anders te liggen. Daarmee zullen de zogenoemde kostenarresten (Hoge Raad 10 december 1958, BNB 1959/51, Hoge Raad 12 februari 1959, BNB 1959/116 en Hoge Raad 18 november 1959, BNB 1959/386) aan betekenis inboeten. Immers, indien de particulier in de heffing van inkomstenbelasting wordt betrokken, is er minder aanleiding om de bedragen niet in aftrek toe te laten voor de heffing van vennootschapsbelasting.

Voorts vervalt in het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 het onderscheid tussen de belastingheffing ten aanzien van schuldvorderingen respectievelijk aandelen. De vergoeding over schuldvorderingen is zonder nadere regeling echter, anders dan het dividend op aandelen, in beginsel aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting. De kans is groot dat men om die reden, met name in aanmerkelijkbelangsituaties, eigen vermogen zal willen vervangen door schuldvorderingen die recht geven op een aandeel in de winst of waarvoor de vergoeding op een andere wijze beïnvloed wordt door de winstontwikkeling bij de vennootschap. Om dit tegen te gaan, wordt de huidige regeling, die kortweg ten doel heeft de aftrek bij winstdelende schuldvorderingen uit te sluiten ingeval de schuldvordering is verstrekt door een (rechts-)persoon die met die

schuldvordering als het ware deelneemt in de schuldenaar, uitgebreid tot de situatie dat de schuldvordering tot een aanmerkelijk belang behoort. De vraag is of zich bij schuldvorderingen waarop bij de schuldeiser het regime voor belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van toepassing is, een vergelijkbare problematiek zal voordoen, en of een en ander noopt tot nadere, meer algemene regels met betrekking tot wat fiscaal als eigen vermogen of als vreemd vermogen wordt beschouwd. Daarbij zal de problematiek in een breder kader moeten worden gezien. Het gaat aan de ene kant om de aftrek van kosten bij de schuldenaar en aan de andere kant om de heffing over de opbrengst bij de schuldeiser. Bij de beoordeling van de heffing over de opbrengst bij de schuldeiser zal eveneens de situatie dat de schuldeiser een deelneming heeft in de schuldenaar niet buiten beschouwing kunnen blijven. De eerste ondergetekende is voornemens op dit punt advies te vragen aan een werkgroep waarin ook het bedrijfsleven en de fiscale wetenschap zijn vertegenwoordigd. Onder het huidige regime rust er een inkomstenbelastingclaim op door vennootschappen ingehouden winsten. Bij uitdeling van de winst aan een particuliere aandeelhouder is deze daarover inkomstenbelasting verschuldigd. Zonder nadere voorziening zou deze claim na inwerking-treding van de Wet inkomstenbelasting 2001 geruisloos verdwijnen. De particuliere aandeelhouder wordt dan immers niet meer belast voor ontvangen dividenden en kan de daarop ingehouden dividendbelasting in principe verrekenen. Vennootschappen zouden hierop kunnen anticiperen door in de jaren 1999 en 2000 van uitdeling van winst af te zien. De inkomstenbelastingclaim die bij ongewijzigde voortzetting van het huidige stelsel over de uitkeringen over de jaren 1999 en 2000 gerealiseerd zou worden, zou daardoor verloren gaan.

Mede om te voorkomen dat winstreserves na 1 januari 2001 ineens massaal tot uitkering komen, wordt een regeling voorgesteld op grond waarvan aan vennootschappen die in de eerste vijf jaar na inwerking-treding van het nieuwe belastingstelsel winstuitdelingen doen die substantieel afwijken van de door die vennootschappen in het verleden gevolgde bestendige gedragslijn met betrekking tot de uitdeling van winst, een additionele heffing van vennootschapsbelasting wordt opgelegd over het excessieve deel van de winstuitdeling. De regeling biedt de vennootschappen wel de mogelijkheid om de oude winstreserves zonder additionele heffing geleidelijk uit te delen.

Als gevolg van de wijzigingen die zijn opgenomen in de Wet inkomstenbelasting 2001, dienen de gevolgen van de verschillende fusiefaciliteiten zoals de aandelenfusie, de bedrijfsfusie en de overgang onder algemene titel in het kader van een fusie of een splitsing voor de heffing van vennootschapsbelasting te worden aangepast. Deze aanpassingen zien met name op de antimisbruikbepaling die in de verschillende fusiefaciliteiten en de splitsing was opgenomen. Deze zijn aangepast en in lijn gebracht met de fusierichtlijn. Daarnaast wordt de fiscale begeleiding van de overgang onder algemene titel in het kader van een fusie of een splitsing ook van toepassing indien de bij de fusie of de splitsing betrokken rechtspersonen niet zijn gevestigd in Nederland maar wel in een andere lidstaat van de Europese Unie. Voorts zijn de gevolgen voor de aandeelhouder ingeval deze een deelneming in het splitsende of fuserende lichaam heeft, overgebracht naar de vennootschapsbelasting. In deze wet zijn tevens maatregelen opgenomen die zijn gericht tegen dividendstripping. Zo is voorzien in een regeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, waarmee wordt bereikt dat dividendbelasting niet wordt aangemerkt als voorheffing op de vennootschapsbelasting ten aanzien van degene die de opbrengst niet geniet als uiteindelijk gerechtigde. Voorts zijn in de dividendbelasting maatregelen opgenomen.

2.4. Dividendbelasting

De Wet op de dividendbelasting 1965 behoudt, zoals ook in paragraaf 6.4 van de memorie van toelichting op de het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 is opgemerkt, ook na invoering van de voorgestelde forfaitaire rendementsheffing zijn functie en karakter als zelfstandige heffingswet.

Niet alle dividendgenieters zullen onder de forfaitaire rendementsheffing vallen. Wat betreft de inkomstenbelasting kan hierbij worden gedacht aan ondernemers en aan houders van een aanmerkelijk belang. Voor hen vormt het dividend winst uit onderneming in de zin van box I respectievelijk regulier inkomen in de zin van box II dat wordt belast tegen het tabeltarief respectievelijk het proportionele tarief van 30 percent. Voor belastingplichtigen die onder de vennootschapsbelasting vallen, vormt het ontvangen dividend in de regel ondernemingswinst en wordt aldus in de belastingheffing betrokken. In deze situaties blijft de dividendbelasting een functie vervullen als voorheffing op de inkomsten- en vennootschapsbelasting, zoals dat ook thans het geval is.

De dividendgenieters die in het buitenland wonen of zijn gevestigd kunnen in beginsel in Nederland niet voor het genoten dividend in de heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting worden betrokken. Het is echter internationaal aanvaard dat naast het land waarin de dividendgenieter woont of is gevestigd ook het land waarin de dividenduitkerende vennootschap is gevestigd een zeker heffingsrecht toekomt ter zake van (vooral portfolio-) dividenden, zulks ongeacht waar de uitgekeerde winst primair is ontstaan. Dit wordt bij voorbeeld tot uitdrukking gebracht in artikel 10 van het OESO-modelverdrag, dat ter zake van bij voorbeeld portfoliodividenden een heffingsrecht van 15 percent erkent. In zulke gevallen maakt de aanwezigheid van de dividendbelasting het mogelijk dit (beperkte) heffingsrecht ter zake van het dividend ook daadwerkelijk te effectueren.

In het verlengde hiervan vervult de dividendbelasting een belangrijke rol in het kader van de bilaterale verdragsonderhandelingen omdat een verlaging van bronbelastingpercentages veelal op basis van wederkerigheid geschiedt. Tegen deze achtergrond wordt de Nederlandse onderhandelingspositie dan ook versterkt door het heffingsrecht dat uit de dividendbelasting voortvloeit. Met het oog op deze onderhandelingspositie is het niet wenselijk eenzijdig van dit heffingsrecht af te zien. Een belangrijk praktisch argument voor de voortzetting van de heffing van dividendbelasting in de huidige vorm is dat een vennootschap die dividend uitkeert er in de regel niet van op de hoogte zal zijn of de dividendgenieter wel of niet onder de forfaitaire rendementsheffing valt. Het maken van een onderscheid op dit punt zou daarom voor de vennootschap die het dividend uitkeert niet of nauwelijks uitvoerbaar zijn. De invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 noopt echter wel tot het aanbrengen van enkele technische wijzigingen in de Wet op de dividendbelasting 1965. Op een aantal plaatsen wordt in deze wet namelijk verwezen naar bepalingen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Omdat de desbetreffende bepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 niet meer zullen voorkomen, dienen deze zelfstandig in de Wet op de dividendbelasting 1965 te worden opgenomen of te vervallen. Zo zullen de thans in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen bepalingen met betrekking tot de kapitaalregels bij de aandelenfusie en de juridische fusie en splitsing, waarnaar in de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt verwezen, in laatstgenoemde wet worden opgenomen (artikel 3a).

Naast deze wijzigingen van technische aard voorziet het voorstel nog in een inhoudelijke wijziging in het kader van het tegengaan van dividendstripping. Met het oog daarop is een nadere invulling gegeven aan het begrip uiteindelijk gerechtigde zoals dat wordt gehanteerd in de

verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Hiermee wordt voorkomen dat onder toepassing van een belastingverdrag, vermindering of teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting moet worden verleend ingeval sprake is van dividendstripping. Voor de maatregelen die in het kader van dividendstripping in de vennootschapsbelasting zijn opgenomen, wordt verwezen naar de aanpassingen in de vennootschapsbelasting.

Tot slot wordt de belastingheffing bij beleggen via een beleggingsinstellingen bijgesteld in die zin dat de door de instelling gevormde herbeleggingsreserve wordt aangemerkt als op aandelen gestort kapitaal, zulks om een grotere gelijkstelling te krijgen met belastingplichtigen die rechtstreeks beleggen.

2.5. Omzetbelasting

Verhoging algemene BTW-tarief

In het regeerakkoord is opgenomen dat het algemene BTW-tarief wordt verhoogd tot ten minste 19%. In dit wetsvoorstel wordt daarom voorgesteld om het algemene BTW-tarief met ingang van 1 januari 2001 met 1,5%-punt te verhogen van 17,5% tot 19%. De verhoging dient om middelen vrij te maken om de verlaging van de loon- en inkomstenbelasting mogelijk te maken en draagt bij aan de verschuiving van de belastingdruk van directe naar indirecte belastingen. De budgettaire en inkomensgevolgen van deze BTW-verhoging worden toegelicht in hoofdstuk 10 van de memorie van toelichting bij het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 (Budgettaire en inkomensgevolgen).

Het Nederlandse algemene BTW-tarief zal ook na deze verhoging niet veel hoger zijn dan de algemene BTW-tarieven in de ons omringende landen. Onder meer bij het afschaffen van de fiscale grenzen met ingang van 1 januari 1993 is uitgangspunt geweest dat een verschil van maximaal drie procentpunt tussen het Nederlandse algemene tarief en het laagste algemene tarief in de ons direct omringende lidstaten acceptabel is met het oog op grensoverschrijdende concurrentieverhoudingen. Gezien het feit dat het algemene tarief in de Bondsrepubliek Duitsland thans 16% bedraagt, menen wij dat de voorgestelde verhoging ook in dit licht gezien acceptabel is. Tabel 1 bevat een overzicht van de algemene BTW-tarieven in de overige EU-lidstaten.

Tabel 1: Algemeen BTW-tarief overige EU-lidstaten

<i>Lidstaat</i>	<i>Algemeen BTW-tarief</i>
België	21%
Denemarken	25%
Duitsland	16%
Finland	22%
Frankrijk	20,6%
Griekenland	18%
Ierland	21%
Italië	20%
Luxemburg	15%
Oostenrijk	20%
Portugal	17%
Spanje	16%
Verenigd Koninkrijk	17,5%
Zweden	25%

2.6. Algemene wet inzake rijksbelastingen

Zoals is aangegeven in het algemene deel van de memorie van toelichting bij het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn voor een goede en efficiënte uitvoering aanpassingen vereist in de renseignering door

administratieplichtigen aan de belastingdienst. Daartoe wordt in de Algemene wet inzake rijksbelastingen opgenomen dat administratieplichtigen sommige, bij of krachtens de specifieke heffingswetten te bepalen of – zoals in de Wet op de loonbelasting 1964 – reeds bepaalde, massale renseignementen eigener beweging moeten verstrekken en dat deze renseignementen moeten worden voorzien van het sociaal-fiscaalnummer van degene op wie die inlichtingen en gegevens betrekking hebben. Om een sluitend systeem te krijgen wordt laatstgenoemde verplicht zijn sociaal-fiscaalnummer aan de desbetreffende administratieplichtige te verstrekken en zich te identificeren en toe te laten dat een afschrift van het identificatiedocument in de administratie van de administratieplichtige wordt opgenomen. De administratieplichtige is gehouden opgave te verlangen van het sociaal-fiscaalnummer, de identiteit vast te stellen en in zijn administratie het desbetreffende sociaal-fiscaalnummer en een afschrift van het identificatiedocument en voorzover nodig de aard of het nummer van het identificatiedocument op te nemen.

2.7. Invorderingswet

In bepaalde grensoverschrijdende situaties wordt een aanslag inkomstenbelasting opgelegd aan belastingplichtigen die ten laste van Nederlands inkomen pensioen- en/of lijfrentekapitaal hebben opgebouwd. Deze aanslag wordt opgelegd indien het pensioen- of lijfrentekapitaal wordt ondergebracht bij een niet aangewezen buitenlandse verzekeraar in het kader van het aanvaarden van een dienstbetrekking in het buitenland of bij een voortzetting van de premiebetaling aan een buitenlandse niet aangewezen verzekeraar door immigranten. Daarnaast wordt een aanslag inkomstenbelasting opgelegd bij emigratie. Voor deze aanslagen wordt gedurende een periode van tien jaar uitstel van belastingbetaling verleend voorzover binnen deze periode geen sprake is van een niet-toegestane handeling, zoals afkoop of vervreemding. In dat geval wordt het verleende uitstel beëindigd en wordt de verschuldigde belasting alsnog ingevorderd. Bij een reguliere afwikkeling wordt op verzoek van de belastingplichtige voor het nog openstaande bedrag van de conserverende aanslag waarvoor uitstel is verleend, na het verstrijken van de periode van tien jaar kwijtschelding verleend.

2.8. Belastingregeling voor het Koninkrijk

De invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 geeft geen aanleiding om de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) te wijzigen. De vermelding van de vermogensbelasting in het BRK als bestaande Nederlandse belasting, wordt door het vervallen van de vermogensbelasting een verwijzing zonder materiële betekenis. Bij een eerstvolgende wijziging van de BRK na de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001, zal dit – conform de voor de BRK geldende procedures – aangepast worden.

3. Aanpassing sociale verzekeringswetgeving

In dit wetsvoorstel is een beperkt aantal wijzigingen opgenomen in de Wet financiering volksverzekeringen, de Coördinatiewet Sociale Verzekering en de Pensioen- en spaarfondsenwet. Het gaat hierbij om wijzigingen in die wetgeving die naar het oordeel van de regering noodzakelijk zijn om de goede invoering van de belastingherziening 21^e eeuw te bewerkstelligen. De overige in genoemde wetten en in de resterende socialeverzekeringswetgeving benodigde aanpassingen aan de Wet inkomstenbelasting 2001 en aan de in dit wetsvoorstel voorgestelde wijzigingen in de Wet op de loonbelasting 1964 zullen hun beslag krijgen in een later stadium.

4. Overgangsrecht

4.1. Algemeen

In het regeerakkoord is opgenomen dat voor de maatregelen waarvoor dit passend is een redelijk overgangsrecht zal worden gecreëerd. Dit betekent dat slechts in de gevallen waarin de belastingherziening leidt tot onredelijke uitkomsten overgangsrecht wordt voorgesteld. Dit kan het geval zijn wanneer de systeemwijziging leidt tot een onredelijk hoge of een dubbele heffing, maar ook indien de wijziging leidt tot geen heffing terwijl er wel sprake is van een belastingclaim, of een onredelijk lage heffing.

Een ander element dat in de overgang naar de nieuwe wetgeving een rol speelt, is ongewenste anticipatie op het nieuwe systeem. Dit doet zich voor indien wordt ingespeeld op de onvolkomenheden van het huidige fiscale systeem om daarmee onbedoelde fiscale voordelen te behalen. Met het oog daarop zijn in dit wetsvoorstel aanvullende bepalingen opgenomen, bijvoorbeeld om te voorkomen dat reguliere inkomsten die onder het huidige fiscale systeem belastbaar zijn worden uitgesteld tot het moment waarop het stelsel van het forfaitaire rendement in werking zal zijn getreden.

4.2. Verliesverrekening

Algemeen

Zonder nadere regeling zouden verliezen ontstaan onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 die op 1 januari 2001 nog niet zijn verrekend niet meer voorwaarts kunnen worden verrekend. Evenzo zouden verliezen ontstaan in 2001, 2002 en 2003 niet zonder nadere regeling achterwaarts kunnen worden verrekend. Dit houdt verband met het in de Wet inkomstenbelasting 2001 geïntroduceerde systeem van gesloten boxen, waarbij een negatief belastbaar inkomen uit de ene box niet kan worden verrekend met een positief belastbaar inkomen van een andere box. Bij het treffen van een overgangsregeling voor bedoelde verliezen is tot uitgangspunt genomen dat verliesverrekening plaatsvindt volgens de verliesverrekeningssystematiek van het jaar waarin het verlies is ontstaan. Hierbij is als aanvullend uitgangspunt gehanteerd dat de regeling praktisch uitvoerbaar moet zijn.

Voorwaarts: van oud naar nieuw

Verliezen – andere dan verliezen uit aanmerkelijk belang – uit de jaren vóór 2001 kunnen volgens de nu geldende verliesverrekeningssystematiek worden verrekend met het inkomen uit de drie voorafgaande en (ten minste) de acht volgende jaren. Voorgesteld wordt de op 1 januari 2001 nog niet verrekende verliezen uit de jaren vóór 2001 alleen te verrekenen met het progressief belastbaar inkomen in box I. Dit geldt dan ook voor eventuele verliezen die zijn voortgevloeid uit vermogensinkomsten. Deze inkomsten kennen onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 immers geen eigen regime. Door de verrekening tot box I te beperken is de regeling eenvoudig uitvoerbaar en voor veruit de meeste belastingplichtigen ook het voordeligst. De regeling is eenvoudig uitvoerbaar, omdat de mogelijkheid om verliezen van jaren vóór 2001 te verrekenen met inkomen uit box III (inkomen uit sparen en beleggen) afzonderlijk gecreëerd zou moeten worden. Box III kent immers geen regeling voor verliesverrekening, aangezien het forfaitair rendement minimaal op nihil wordt gesteld. De regeling is voor veruit de meeste belastingplichtige het voordeligst, omdat verrekening met progressief belast inkomen in de meeste gevallen voordeliger is dan verrekening met proportioneel belast

inkomen uit aanmerkelijk belang (box II) of inkomen uit sparen en beleggen (box III).

Verliezen uit aanmerkelijk belang worden volgens de nu geldende verliesverrekeningsystematiek als belastingkorting (berekend tegen het tarief van het jaar waarin het verlies is ontstaan) verrekend met de belasting over achtereenvolgens het jaar waarin het verlies is geleden, de drie voorgaande en de acht volgende jaren. Onder belasting wordt in dit verband verstaan de belasting die is verschuldigd over de gezamenlijke inkomensbronnen. De gekozen uitgangspunten brengen mee dat een op 1 januari 2001 niet verrekende belastingkorting ter zake van een verlies uit aanmerkelijk belang van de jaren vóór 2001 wordt verrekend met de verschuldigde belasting over de gezamenlijke boxen over de jaren vanaf 2001.

Achterwaarts: van nieuw naar oud

Onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 kunnen verliezen uit box I en II binnen hun box worden verrekend met de inkomens van de drie voorafgaande jaren en (ten minste) de acht komende jaren. In box III kunnen geen verliezen ontstaan.

Voorgesteld wordt om verliezen uit box I vanaf 2001 te verrekenen met het inkomen anders dan inkomen uit aanmerkelijk belang uit de drie jaren vóór 2001. Consequentie daarvan is dat verliezen uit werk en woning (deels) gecompenseerd worden met in de belastbare inkomens begrepen vermogensinkomsten. Het zou echter niet praktisch uitvoerbaar zijn om de vermogensinkomsten uit de jaren 1998, 1999 en 2000 uitsluitend ten behoeve van deze verliesverrekening alsnog af te splitsen van de belastbare inkomens.

Verrekening van verliezen uit box II vanaf 2001 wordt beperkt tot winst uit aanmerkelijk belang uit de drie jaren vóór 2001. Dit is praktisch uitvoerbaar, omdat dit inkomen onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ook volgens een eigen regime wordt behandeld.

4.3. Winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden

Beperking ondernemersbegrip

Door de aanpassing van het ondernemersbegrip in het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 zullen medegerechtigden tot het vermogen van een onderneming, zoals commanditaire vennoten, de status van ondernemer verliezen. Een gevolg hiervan is dat zij over de stille en fiscale reserves die in het kader van de vroegere onderneming zijn gevormd, moeten afrekenen. Dat geldt ook voor de gevormde oudedagsreserve. In het overgangsrecht zijn maatregelen getroffen waardoor deze reserves in het jaar 2001 in de belastingheffing worden betrokken. Om zoveel mogelijk te voorkomen dat het voldoen van de hierdoor verschuldigde belasting tot problemen leidt, wordt in de invorderings sfeer een tegemoetkoming voorgesteld. Deze tegemoetkoming bestaat uit de mogelijkheid om uitstel van betaling voor een periode van maximaal tien jaar te krijgen, maar uiterlijk tot het moment van vervreemding van de vroegere onderneming. Gedurende het uitstel van betaling wordt geen invorderingsrente berekend. Er zal nog nader worden gekeken naar de verhouding tussen deze overgangsregeling en de in het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen keuzemogelijkheid voor medegerechtigden om in bepaalde situaties van bedrijfsopvolging, erfopvolging of huwelijksontbinding als winstgenieter in box I belast te blijven of te worden.

Bij het fiscale beleid ter stimulering van de zeescheepvaart en de filmindustrie speelt de figuur van de commanditaire vennootschap een belangrijke rol. Door de aanpassing van het ondernemerschap wordt deze

figuur minder aantrekkelijk. In samenhang met de uitwerking van de maatregelen ter stimulering van beleggingen in «venture capital» wordt bezien hoe binnen het kader van de fiscale regelgeving de effectiviteit van het beleid met betrekking tot de zeescheepvaart en de filmindustrie kan worden gehandhaafd. Voor bestaande commanditaire vennootschappen in de zeescheepvaart en de filmindustrie zijn overgangsmaatregelen voorzien.

Waardering activa en passiva bij overgang naar regime resultaat uit overige werkzaamheden

In het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 vallen inkomsten uit arbeid buiten dienstbetrekking onder het nieuwe regime van resultaat uit overige werkzaamheden. Voor de bepaling van het belastbare resultaat wordt aangesloten bij het regime van winst uit onderneming. Activa en passiva die dienstbaar zijn aan een werkzaamheid worden derhalve opgevoerd op de beginbalans van de werkzaamheid. In het overgangsrecht wordt de waardering van deze activa en passiva geregeld. De hoofdregel hierbij is dat de activa worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer, behalve ingeval dit tot een onjuiste uitkomst zou leiden. In dat geval wordt de waarde gesteld op de verkrijgingsprijs verminderd met het deel daarvan dat reeds ten laste van het inkomen is gebracht.

4.4. Spaar- en beleggingsproducten en levensverzekeringen

Algemeen

Mede gelet op de in het regeerakkoord vastgelegde budgettaire kaders van de belastingherziening is het van belang dat het nieuwe regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 op zoveel mogelijk terreinen direct effectief is. Dit uitgangspunt is vooral van betekenis voor het nieuwe regime voor inkomen uit sparen en beleggen en het nieuwe lijfrente-regime. Het is niet de bedoeling dat bestaande faciliteiten en tegemoetkomingen waar in het nieuwe systeem bewust geen plaats voor is ingeruimd, via eerbiedigende werking ook na 2001 onbeperkt van toepassing blijven. Dit zou immers kunnen leiden tot dubbel voordeel, omdat aan de ene kant kan worden geprofiteerd van de lagere tarieven van de Wet inkomstenbelasting 2001, terwijl aan de andere kant ook nog eens gebruik kan worden gemaakt van de via eerbiedigende werking uit het oude systeem overgehevelde faciliteiten. Ook uit oogpunt van gelijke behandeling is dit niet verdedigbaar.

Op grond van deze overwegingen is gekozen voor een in beginsel beperkt overgangsrecht. Dit heeft vooral ook te maken met de omstandigheid dat de overstap naar een nieuw opgezette inkomstenbelasting met een geheel nieuwe structuur aanleiding geeft voor het betrachten van terughoudendheid met het via eerbiedigende werking laten voortleven van regelingen uit het oude systeem. In het verlengde daarvan is in het overgangsrecht een afzonderlijke bepaling opgenomen voor zogenoemde lopende termijnen. Deze bepaling komt er op neer dat op het genietings-tijdstip van een dergelijke termijn – ongeacht de looptijd daarvan – (alsnog) zal moeten worden afgerekend over de tot en met 31 december 2000 gerijpte inkomsten (met dien verstande dat op gerijpte rente-inkomsten die op grond van deze bepaling worden belast, in 2001 nog eenmalig de rentevrijstelling kan worden toegepast). De systematiek van de vermogensrendementsheffing brengt immers met zich dat deze inkomsten na 31 december 2000 als zodanig niet meer in de heffing kunnen worden betrokken. Dit zou tot een niet beoogde weglek van belastinggrondslag kunnen leiden. De werking van deze bepaling kan aan de hand van de volgende twee voorbeelden worden geïllustreerd.

Voorbeeld 1

Belastingplichtige X heeft op 1 januari 1990 voor f 100 000 een rentespaarbrief gekocht die op 1 januari 2005 een bedrag van f 300 000 uitkeert. In de systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zou op 1 januari 2005 een bedrag van f 200 000 rente tegen het progressieve tarief in de heffing worden betrokken. Introductie van de Wet inkomstenbelasting 2001 brengt enerzijds met zich dat de (waarde van de) rentespaarbrief met ingang van 1 januari 2001 tot de grondslag van het forfaitaire rendement wordt gerekend, en anderzijds dat de feitelijk ontvangen rente als zodanig niet meer wordt belast. Voorzover die rente is toe te rekenen aan de periode van 1 januari 2001 tot en met 31 december 2004 is dat geen probleem omdat deze al op forfaitaire wijze in de heffing wordt betrokken. Voor de rente die is toe te rekenen aan de periode van 1 januari 1990 tot en met 31 december 2000 – stel f 120 000 – is dat echter niet het geval. In verband daarmee wordt in de overgangswetgeving vastgelegd dat de f 120 000 rente die tot en met 31 december 2000 is aangegroeid, op 1 januari 2005 (alsnog) in de heffing zal worden betrokken als inkomen uit werk en woning.

Voorbeeld 2

Belastingplichtige Y heeft een deposito van f 25 000 waarop eenmaal per jaar f 1000 rente wordt betaald, stel op 1 april. Door de overgangsregeling zal de gerijpte rente die is toe te rekenen aan de periode van 1 april 2000 tot en met 31 december 2000 – stel f 750 – op 1 april 2001 worden belast. Omdat deze gerijpte rente in 2001 wordt genoten, is daarop de rentevrijstelling van artikel 42b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 nog van toepassing. In dit voorbeeld zal dus feitelijk geen belasting hoeven te worden betaald over de gerijpte rente.

Kapitaalverzekeringen

Via een overgangsregeling wordt er in voorzien dat voor het merendeel van de lopende kapitaalverzekeringen – ook voor de zogenoemde kapitaalverzekeringen met de eigen BV – tot en met 31 december 2002 de facto het huidige systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing blijft. Gedurende deze overgangsperiode van twee jaar kunnen de kapitaalverzekeringen door belastingplichtigen worden aangepast aan de voorwaarden die gelden voor de kapitaalverzekering eigen woning (de kapitaalsuitkering uit een dergelijke verzekering is – tot een bepaald maximum – belastingvrij indien deze wordt aangewend voor de aflossing van schulden die zijn aangegaan ter verwerving van een eigen woning). Kapitaalverzekeringen met de eigen BV die gedurende de overgangsperiode worden ondergebracht bij een professionele verzekeraar worden met ingang van 2003 behandeld als reguliere kapitaalverzekeringen (zodat ze onder de reikwijdte van de vermogensrendementsheffing komen te vallen, tenzij aan de voorwaarden voor de kapitaalverzekering eigen woning wordt voldaan).

Voorzover lopende kapitaalverzekeringen gedurende de overgangsperiode niet (kunnen) worden aangepast, zullen deze met ingang van 1 januari 2003 deel gaan uitmaken van de grondslag van de vermogensrendementsheffing. In verband daarmee voorziet de overgangsregeling erin dat bij niet reguliere afwikkeling na 1 januari 2003, alsnog dient te worden afgerekend over de renteaangroei die tot en met 31 december 2002 heeft plaatsgevonden. Doordat deze kapitaalverzekeringen met ingang van 1 januari 2003 onder de reikwijdte van de vermogensrendementsheffing vallen, kan de rentecomponent die na die datum is aangegroeid buiten beschouwing worden gelaten omdat deze reeds op forfaitaire wijze in de belastingheffing is betrokken.

In de overgangswetgeving is voorts tot uitdrukking gebracht dat een belastingplichtige gedurende zijn leven eenmalig aanspraak kan maken op de maximale vrijstelling ter zake van een kapitaalsuitkering uit levensverzekering, ongeacht of deze uitkering plaatsvindt onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 of onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001. In verband daarmee wordt wettelijk vastgelegd dat een kapitaalsuitkering die ingevolge de huidige wettelijke bepalingen onbelast wordt genoten, in mindering dient te worden gebracht op het maximumbedrag dat onder het nieuwe regime als vrijgestelde uitkering uit een kapitaalverzekering eigen woning kan worden genoten. Een dergelijke imputatieregeling geldt evenwel niet voor kapitaalverzekeringen die nog onder de fiscale regels van voor de per 1 januari 1992 ingevoerde Brede Herwaarderingsregeling vallen.

Tot slot zijn in de overgangswetgeving nog enkele specifieke bepalingen opgenomen voor polissen die onder de werking van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn afgesloten en gedurende de overgangperiode worden omgevormd tot een kapitaalverzekering eigen woning. Belastingvrije uitkeringen uit dergelijke oude polissen hoeven – anders dan bij een belastingvrije uitkering uit kapitaalverzekering eigen woning die onder de werking van de Wet inkomstenbelasting 2001 is afgesloten – niet in mindering te worden gebracht op het maximum van de lening ten behoeve van een nieuwe eigen woning ter zake waarvan de betaalde rente op grond van de Wet inkomstenbelasting 2001 als aftrekbare eigen woningrente wordt aangemerkt. Voor deze oude, tot kapitaalverzekering eigen woning omgevormde polissen is bovendien geregeld dat introductie van de Wet inkomstenbelasting 2001 er niet toe kan leiden dat er eerder een belastingvrije uitkering kan plaatsvinden dan onder de werking van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 het geval zou zijn geweest. In de overgangswetgeving is voorts nog bepaald dat de zogenoemde bandbreedte-eis van 1:10 voor de betaalde premies niet met terugwerkende kracht van toepassing wordt verklaard op oude polissen ter zake waarvan op grond van de bepalingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 minder stringente regels golden (voor sommige pre-Brede Herwaarderingspolissen is, indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, een afwijkende bandbreedte-eis van, 1:15 of 1:20 van toepassing).

Lijfrenten

De Wet inkomstenbelasting 2001 bevat onder meer een aanscherping van de criteria voor de aftrek van zogenoemde lijfrentepremies. Onder het nieuwe regime is nog slechts aftrek mogelijk voorzover er sprake is van een zogenoemd pensioentekort. Ook meerjarige contracten die tot na 1 januari 2001 kunnen doorlopen zullen daaraan getoetst worden en voor premieaftrek vanaf 2001 aan de nieuwe eisen moeten voldoen. In dat verband zal voorts in het belastingplan voor het jaar 2000 worden voorgesteld om de bestaande ruimte om de in de eerste zes maanden van een kalenderjaar betaalde lijfrentepremies min of meer met terugwerkende kracht in aftrek te brengen op het inkomen van het voorgaande kalenderjaar te beperken, door deze regeling in 2001 niet van toepassing te laten zijn voor het basisdeel van de lijfrenteaftrek (de zogenoemde eerste tranche).

De vraag rijst vervolgens hoe (de waarde van) de bestaande polis begeleid kan worden met behulp van het overgangsrecht. In de overgangswetgeving is eerbiedigende werking opgenomen voor dergelijke lijfrentepolissen (zowel voor polissen ter zake waarvan de betaalde premie van het inkomen is afgetrokken, als – tenzij wordt geopteerd voor afrekening – voor polissen ter zake waarvan geen premieaftrek heeft plaatsgevonden: de saldolijfrenten) door middel van continuering van het huidige heffingssysteem op onder dat systeem

opgebouwde polisrechten. Dit betekent dat de fiscale behandeling van dergelijke polissen globaal ongewijzigd blijft.

Bij polissen ter zake waarvan onder het huidige regime premieaftrek heeft plaatsgevonden, zullen de te zijner tijd te ontvangen uitkeringen integraal als belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen – tegen het tabeltarief – in de belastingheffing worden betrokken (de omkeerregel blijft derhalve van toepassing op dergelijke polissen). Voorzover het gaat om langlopende contracten waarvoor ook na 31 december 2000 nog premies worden betaald, zal de aan de hand van de herziene criteria worden gezien of nog ruimte is voor premieaftrek. Voorzover dat niet het geval is, zal de desbetreffende polis moeten worden gesplitst in een deel waarop de omkeerregel van toepassing is (en blijft) en een deel dat (direct) onder de reikwijdte van de vermogensrendementsheffing komt te vallen.

Voor saldolijfrenten geldt voor het gedeelte waarvoor tot 14 september 1999 premies zijn gestort een eerbiedigende werking. Anders dan bij de lijfrentepolissen terzake waarvan premieaftrek heeft plaatsgevonden, kunnen belastingplichtigen ervoor opteren om saldolijfrenten met ingang van 1 januari 2001 onder de reikwijdte van de vermogensrendementsheffing te brengen. In dat geval dient uiteraard wel te worden afgerekend over de tot en met 31 december 2000 opgebouwde rentecomponent. Deze afrekening kan plaatsvinden tegen een tarief van 45%. Indien niet wordt geopteerd, geldt voor saldolijfrenten in beginsel eerbiedigende werking. Gevolg daarvan is dat pas belastingheffing plaats zal vinden vanaf het moment dat de (bij elkaar opgetelde) uitkeringen (per saldo) de ingelegde – niet afgetrokken – premie gaan overschrijden. Wel is voor de eerbiedigende werking voor deze saldolijfrenten een horizonbepaling opgenomen die ertoe leidt dat voor saldolijfrenten die op 31 december 2020 nog niet (geheel) zijn afgewikkeld, op dat moment een verplichte overheveling naar box III (de vermogensrendementsheffing) dient plaats te vinden. Op dat moment zal dan ook moeten worden afgerekend over de waarde van de per die datum te bepalen rentecomponent (rekening houdend met de nog niet verrekenende premies).

5. Budgettaire aspecten

In de memorie van toelichting bij het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 is een totaaloverzicht opgenomen van de budgettaire consequenties van de belastingherziening. In dit voorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 zijn in beginsel alle maatregelen opgenomen die deel uitmaken van de belastingherziening maar nog niet zijn uitgewerkt in het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001, zoals de verhoging van het algemene BTW-tarief van 17,5% naar 19% en de aanpassing van de spaarloonregeling. Zoals in de inleiding is aangegeven zijn respectievelijk worden de vergroeningsmaatregelen en de terugsluis van de opbrengst daarvan uitgewerkt in de belastingplannen voor de jaren 1999, 2000 en 2001.

Zonder overgangsrecht zouden de budgettaire consequenties van de belastingherziening in de eerste jaren in belangrijke mate kunnen afwijken van het in de memorie van toelichting bij het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 gepresenteerde budgettaire beeld. Dit hangt met name samen met het feit dat sommige belastingplichtigen zullen proberen te anticiperen op het nieuwe systeem om daarmee onbedoelde fiscale voordelen te behalen. Daarnaast is het budgettaire beeld op kasbasis in het algemeen niet gelijk aan het budgettaire beeld op transactiebasis. Het in dit wetsvoorstel opgenomen overgangsrecht dient er enerzijds toe om anticipatiegedrag zoveel mogelijk te voorkomen en leidt er anderzijds toe dat de budgettaire consequenties van het resterende anticipatiegedrag, het verschil tussen het budgettaire beeld op kas-

en transactiebasis en het overgangsrecht over meerdere jaren bezien grosso modo in evenwicht zijn.

Verder bevat dit voorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 een aantal maatregelen die verband houden met het zogenoemde ondernemerspakket. Het gaat hierbij met name om het overgangsrecht met betrekking tot de aanpassing van het ondernemersbegrip. De budgettaire consequenties van het ondernemerspakket worden integraal in beeld gebracht bij het wetsvoorstel waarin de kern van dit ondernemerspakket zal worden uitgewerkt.

Daarnaast zijn in deze invoeringswet enkele maatregelen opgenomen die weliswaar geen onderdeel vormen van de belastingherziening, maar hier wel direct of indirect verband mee houden. Dit geldt met name voor de maatregelen ter bestrijding van de zogenoemde dividendstripping. Deze maatregelen leiden niet tot een budgettaire opbrengst, maar zijn gericht op het voorkomen van een potentiële belastingderving.

De budgettaire consequenties van de eveneens in deze invoeringswet opgenomen verruiming van de regeling voor de arbeidskorting zullen budgettair neutraal worden opgevangen binnen het budgettaire totaalbeeld van de belastingherziening.

De overige maatregelen die in deze invoeringswet zijn opgenomen zijn technisch van karakter en hebben geen budgettaire consequenties.

6. Uitvoeringsaspecten

Een groot deel van de bepalingen is technisch van aard en heeft geen effect op de uitvoering door de belastingdienst. Met de kosten van uitvoering van de huidige wetgeving in de jaren 2001 en volgende is rekening gehouden in de schattingen voor de uitvoering door de belastingdienst van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Wel is voorzien dat naastliggende belastingwetten op enkele algemene punten worden aangepast. Dit betreft onder andere het loonbegrip in de loonbelasting en wijzigingen in het kader van de renseigneringsverplichting. Deze wijzigingen hebben enig effect op de uitvoeringskosten. Op specifieke terreinen binnen de inkomstenbelasting is daarnaast gekozen voor overgangsrecht. Dit heeft effecten voor de uitvoeringskosten tot gevolg. Het betreft onder andere de volgende terreinen:

- pensioen;
- inkomsten uit sparen en beleggen;
- het winstregime en
- de verliesverrekening.

In totaal bedragen de extra uitvoeringskosten die met dit wetsvoorstel samenhangen circa 25 mln. Deze worden gedekt uit de Aanvullende post nader te verdelen. De extra uitvoeringskosten zullen naar verwachting vooral neerslaan in de jaren 2000 tot en met 2004.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

HOOFDSTUK 1

AANPASSINGEN

AFDELING A

Ministerie van Financiën

Artikel I Natuurschoonwet 1928

A

Door het vervallen van de Wet op de vermogensbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2001 kan de verwijzing in artikel 4, tweede lid, van de Natuurschoonwet 1928 naar artikel 8, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de vermogensbelasting 1964 niet gehandhaafd blijven. Omdat bij de vermogensrendementsheffing de inkomsten uit vermogen bepaald worden aan de hand van het vermogen van de belastingplichtige, past het om bij de invoering van de vermogensrendementsheffing artikel 4 van de Natuurschoonwet 1928 zodanig aan te passen, dat ingeval aantasting van het karakter van een landgoed plaatsvindt door overmacht, deze aangestaste onroerende zaak tijdelijk wordt gelijkgesteld met een landgoed voor de toepassing van artikel 5.2.1, eerste lid, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Daartoe wordt in artikel 4, tweede lid, van de Natuurschoonwet 1928 met ingang van 1 januari 2001 een verwijzing opgenomen naar artikel 5.2.1, eerste lid, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voorwaarde voor toepassing van artikel 4, tweede lid, van de Natuurschoonwet 1928 is overigens wel dat het karakter van het landgoed niet in ernstige mate is aangetast.

B

De wijziging van artikel 10, eerste lid, van de Natuurschoonwet 1928 beoogt de aard en strekking van dit artikel in stand te laten. In artikel 10, eerste lid, is geregeld, dat ingeval sprake is van een voorwaardelijk statusverlies als bedoeld in artikel 4, tweede lid, de gevolgen hiervan beperkt blijven tot de onroerendezaakbelastingen en de inkomstenbelasting. Artikel 10.2.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is vernummerd tot artikel 10.2.3. Zie artikel XXI, onderdeel S, van hoofdstuk I van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001. Met de intrekking van de Wet op de vermogensbelasting 1964 per 1 januari 2001 kan de verwijzing naar artikel 24 van deze wet vervallen.

Artikel II Successiewet 1956

A

Met deze bepaling wordt de verwijzing naar het begrip in belangrijke mate onderhouden in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewijzigd in een verwijzing naar hetzelfde begrip in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

B

Per 1 januari 2001 wordt de Wet op de vermogensbelasting 1964 ingetrokken en kan voor wat betreft de definities van respectievelijk de begrippen «binnenlandse bezittingen» en «binnenlandse schulden» niet

meer verwezen worden naar de Wet op de vermogensbelasting 1964. Voorgesteld wordt om de definities in de Successiewet 1956 zelf op te nemen. De definities zijn ontleend aan artikel 13 van de Wet op de vermogensbelasting 1964. Ten opzichte van dit artikel is een drietal wijzigingen aangebracht.

In de definitie van binnenlandse bezittingen is «– landbouwgronden daaronder begrepen –» geschrapt. De ratio achter deze zinsnede was om alle twijfel over de mogelijkheid om landbouwgronden te kunnen kwalificeren als vaste inrichting weg te nemen. Naar huidig recht bestaat op dit punt geen twijfel meer, zodat de toevoeging overbodig lijkt te zijn geworden. Met het schrappen van de betreffende zinsnede is derhalve geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In de definitie van binnenlandse bezittingen is in onderdeel a «alsmede bezittingen voortspruitende uit een medegerechtigdheid, anders dan als aandeelhouders, tot een zodanige onderneming» komen te vervallen. Deze zinsnede zag bijvoorbeeld op commanditaire vennoten (voorzover die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als ondernemer konden worden aangemerkt). In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden commanditaire vennoten niet meer als ondernemer in de belastingheffing betrokken, maar wordt het commanditaire aandeel aangemerkt als beleggingsvermogen. Dit commanditair vermogen wordt daarom voortaan voor de Successiewet 1956 behandeld als het bezit van een recht op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd. Een recht op aandelen in de winst kan zowel een recht op aandelen in de jaarwinst zijn als een recht op aandelen in de liquidatiewinst.

Tevens is de definitie van het begrip «binnenlandse schuld» ten opzichte van de in artikel 13 van de Wet op de vermogensbelasting 1964 gehanteerde definitie, aangepast. In artikel 13, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de vermogensbelasting 1964 werden schulden in aanmerking genomen, voorzover zij waren verzekerd door hypotheek op een in Nederland gelegen onroerende zaak en de op die schulden betrekking hebbende renten en kosten in aanmerking konden komen bij de bepaling van het binnenlandse onzuivere inkomen in de zin van artikel 49 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Omdat in de vermogensrendementsheffing belasting geheven wordt op basis van het vermogen van de belastingplichtige en er als zodanig geen ruimte meer is voor het separaat in aftrek brengen van rente en kosten, is het vierde lid, onderdeel b, anders vormgegeven dan artikel 13, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de vermogensbelasting 1964. In artikel 5, vierde lid, onderdeel b, van de Successiewet 1956 worden deze binnenlandse schulden derhalve gedefinieerd als schulden die zijn aangegaan ter financiering van de verwerving of het behoud van de onroerende zaak waarop zij zijn gevestigd. Naast de schulden die gemaakt worden ter zake van onroerende zaken die tot de grondslag van het forfaitair rendement behoren, kunnen hier ook schulden onder worden begrepen die zijn verzekerd door een hypotheek op de eigen woning van de belastingplichtige. Materieel worden overigens met deze formulering dezelfde schulden in aanmerking genomen als naar huidig recht het geval is, zodat de gewijzigde formulering geen inhoudelijke wijziging tot gevolg heeft.

C

Met deze bepaling wordt de verwijzing naar het begrip aanmerkelijk belang in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewijzigd in een verwijzing naar het begrip aanmerkelijk belang in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

D

Artikel 20, vijfde, zesde en zevende lid, van de Successiewet 1956 bevat een regeling op grond waarvan bepaalde latente inkomstenbelasting-schulden van de in de heffing te betrekken nalatenschap kunnen worden afgetrokken. Deze systematiek staat door de herziening van de inkomstenbelasting als zodanig niet ter discussie. Deze herziening noopt echter wel tot aanpassing aan het deels nieuwe begrippenkader in de Wet inkomstenbelasting 2001. Die aanpassing heeft primair een technisch karakter. Zo heeft er een tekstuele wijziging plaatsgevonden in het vijfde lid met betrekking tot de oudedagsreserve, aangezien onder het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 de systematiek van de oudedagsreserve is veranderd. De oudedagsreserve is nu een reserve binnen het ondernemingsvermogen, zodat het afzonderlijk vermelden van de oudedagsreserve naast de andere reserves niet langer nodig is. In het zesde lid worden de hoogtes van de in aanmerking te nemen percentages niet gewijzigd, zodat hier de oudedagsreserve nog wel afzonderlijk dient te worden vermeld.

Artikel 20, vijfde lid, onderdeel b, is aangepast aan de enigszins herziene terminologie die in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt gehanteerd ter zake van periodieke uitkeringen en verstrekkingen.

De herziening van het aanmerkelijkbelangregime in de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft eveneens tot enkele aanpassingen in artikel 20, vijfde, zesde en zevende lid, geleid. Zo is in verband met de uitbreiding van de reikwijdte van het aanmerkelijkbelangregime de in het vijfde lid, onderdeel c, opgenomen opsomming van vermogensbestanddelen die tot een aanmerkelijk belang behoren uitgebreid met de categorie overige vermogensbestanddelen die tot een aanmerkelijk belang behoren. Voorts is het in het zesde lid, onderdeel d, opgenomen aftrekpercentage ter zake van beclaimde aanmerkelijkbelangvoordelen verhoogd van 6,25 naar 7,5. Deze wijziging hangt samen met de verhoging van het aanmerkelijkbelangtarief van 25% naar 30%. In verband met de herziening van het aanmerkelijkbelangregime is in het zesde lid een splitsing aangebracht tussen enerzijds de tot een aanmerkelijk belang behorende vermogensbestanddelen waarop een inkomstenbelastingclaim rust ter zake van een potentieel vervreemdingsvoordeel (omdat de waarde op het moment van verkrijging hoger is dan de verkrijgingsprijs) en anderzijds de (beclaimde reserves die zijn begrepen in de) overige tot een aanmerkelijk belang behorende vermogensbestanddelen. Dit laatste heeft te maken met het feit dat de aanmerkelijkbelangvoordelen ter zake van die overige vermogensbestanddelen ingevolge hoofdstuk 4, afdeling 6, van de Wet inkomstenbelasting 2001 – kort samengevat – via de regels van het winstregime moeten worden bepaald.

Tot slot heeft in de sfeer van het aanmerkelijk belang een aanpassing van artikel 20, zevende lid, plaatsgevonden. In verband met de verwijzing naar het vijfde lid, onderdeel c, kan hier worden volstaan met een korte, meer algemeen geformuleerde tekst. Aan de in de oude tekst opgenomen uitzondering voor een zogenoemde tijdelijke gerechtigheid tot voordelen is geen behoefte meer. Dergelijke tijdelijke gerechtigdheden komen met ingang van 2001 ook onder de reikwijdte van het herziene aanmerkelijkbelangregime te vallen.

E

Met het nieuwe vierde en vijfde lid worden de verwijzingen naar de begrippen pensioenregeling en lijfrenten in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewijzigd in verwijzingen naar de daarmee corresponderende bepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

F

Met deze bepaling wordt de verwijzing naar de inflatiecorrectie in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewijzigd in een verwijzing naar de inflatiecorrectie in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

G

De verplichtingen, bedoeld in artikel 75, betreffen het eigener beweging verstrekken van bepaalde gegevens over derden. Bij deze gegevens behoeven niet de sociaal-fiscale nummers van die derden te worden vermeld. Om deze situatie te handhaven is bepaald dat met betrekking tot deze verplichtingen artikel 53, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen buiten toepassing blijft. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat daarmee ook niet wordt toegekomen aan de toepassing van de artikelen 47b, tweede lid, en 52a van die wet.

Artikel III Wet op de herkapitalisatie 1957

De Wet op de herkapitalisatie 1957 heeft haar belang verloren en wordt daarom ingetrokken.

Artikel IV Algemene wet inzake rijksbelastingen

A

De introductie van een zelfstandige, eigensoortige, conserverende belastingaanslag in de inkomstenbelasting noopt tot enkele aanpassingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

In de eerste plaats dient de uitwerking van het begrip «belastingaanslag» in artikel 2, derde lid, onderdeel e, AWR te worden verruimd met de conserverende (primitieve) aanslag. Tevens moet voorzien worden in de mogelijkheid een conserverende navorderingsaanslag op te leggen. Het zal immers kunnen voorkomen dat over een bepaald jaar een conserverende aanslag, na later blijkt, tot een te laag bedrag of ten onrechte niet binnen de daarvoor geldende termijn is opgelegd. Onder omstandigheden kan het zich ook voordoen dat de belastingdienst ervan op de hoogte raakt dat een belastingplichtige bijvoorbeeld binnenkort zal emigreren en in verband daarmee waarschijnlijk in aanmerking zal komen voor de oplegging van een conserverende (primitieve) aanslag, zonder dat terzake al precieze gegevens bekend zijn. In dat geval moet het, met het oog op het veiligstellen van de mogelijkheden tot daadwerkelijk invordering dan wel zekerheidstelling dienaangaande, in daartoe aanleiding gevende gevallen mogelijk zijn een voorlopige conserverende aanslag op te leggen. Ook speelt het navolgende aspect een rol.

Uit een oogpunt van kenbaarheid – door de burger – van zijn fiscale verplichtingen en uitvoerbaarheid – door de belastingdienst – is het wenselijk het formele heffingsrecht inzake conserverende belastingaanslagen zoveel mogelijk gelijk te laten zijn aan hetgeen geldt voor de gewone belastingheffing. Dat uitgangspunt is verwoord in de aanhef van artikel 2, vijfde lid, AWR.

Vanwege de op vorenbedoelde plaats in de memorie van toelichting op de Wet inkomstenbelasting 2001 geschetste wenselijkheid van een scheiding van de gewone belastingheffing van de conserverende heffing dient tegelijkertijd die gescheidenheid ook in de AWR zeker te worden gesteld. Vandaar dat in het nieuwe vijfde lid, onderdeel a, wordt bepaald dat een gewone voorlopige aanslag niet wordt verrekend met een conserverende (primitieve) aanslag en een voorlopige conserverende aanslag niet wordt verrekend met een gewone (primitieve) aanslag.

In onderdeel b van genoemd vijfde lid wordt voorts geregeld dat een voorlopige conserverende aanslag ook niet wordt verrekend met de conserverende (primitieve) aanslag, maar dat, ingeval een conserverende aanslag wordt vastgesteld, een eventuele voorlopige conserverende aanslag vervalt (van rechtswege) onder gelijktijdige toerekening (eveneens van rechtswege) van het ter zake van die voorlopige conserverende aanslag verleende uitstel en de daaromtrent gestelde zekerheid, alsmede van de betalingen die op die belastingaanslag mochten zijn gedaan, aan de conserverende (primitieve) aanslag. Beoogd is daarmee enerzijds tot een resultaat te komen, dat materieel gelijk is aan de oplegging van een gewone voorlopige aanslag, gecombineerd met de oplegging van een gewone aanslag en gelijktijdige verrekening van de voorlopige aanslag. Anderzijds om te bewerkstelligen dat de fiscale claim die op een belastingplichtige wordt gelegd in verband met «te conserveren inkomen» zoveel mogelijk eenduidig en volledig blijkt uit de conserverende aanslagen die het equivalent vormen van de gewone (primitieve) aanslagen.

De aanpassing van de AWR met het oog op conserverende belastingaanslagen in de vorm van een beperkte wijziging van artikel 2 AWR, als hiervoor toegelicht, heeft het voordeel dat het niet nodig is enigerlei andere regeling in de AWR van nadere bepalingen inzake conserverende belastingaanslagen te voorzien. De eenvoud van deze aanpassing achten wij ook passend gezien het verhoudingsgewijs toch zeer geringe aantal gevallen waarin het – binnen het totaal van de heffing van de inkomstenbelasting – zal komen tot de oplegging van conserverende belastingaanslagen.

In het voorgestelde vijfde lid is geen bepaling opgenomen met als strekking dat voorheffingen niet kunnen worden verrekend met een conserverende aanslag. Dat is niet nodig omdat op de juiste plaats, in het kader van de aanwijzing van de specifiek voor de inkomstenbelasting relevante voorheffingen al is vastgelegd dat voorheffingen geacht worden geen betrekking te hebben op bij wege van conserverende aanslag te heffen inkomstenbelasting.

De omschrijving van het begrip «sociaal-fiscaalnummer» wordt van het huidige artikel 47b, derde lid, overgebracht naar artikel 2 waarin de begripsbepalingen zijn opgenomen.

B

In het systeem van de Wet inkomstenbelasting 2001 leidt een verhoging van de standaardheffingskorting bij de minstverdienende partner tot het verlenen van het recht op uitbetaling van de heffingskorting (artikel 8.1.8 Wet inkomstenbelasting 2001). Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een uit te betalen heffingskorting ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend moet de inspecteur de ten onrechte of tot een te hoog bedrag verleende heffingskorting kunnen navorderen overeenkomstig de bestaande mogelijkheid van navordering van een ten onrechte of tot een te hoog verleende vermindering van belasting. De heffingskorting is naar aard namelijk een vermindering van belasting. Ten einde misverstanden te voorkomen wordt dit expliciet in artikel 16, eerste lid, tot uitdrukking gebracht.

De situatie zoals beschreven in artikel 16, tweede lid, onderdeel b, (tekst 2000) kan zich onder de werking van de Wet inkomstenbelasting 2001 uitsluitend nog voordoen bij de toerekening van niet-gemeenschappelijke inkomensbestanddelen. Hier is sprake van toerekening die geen verband houdt met het bijzondere toerekeningsregime voor partners zodat een specifieke navorderingsbepaling voor partners op dit punt niet nodig wordt geacht en niet strookt met de gewenste individualisering van belastingheffing.

In de nieuwe systematiek van vrije verdeling van gemeenschappelijke

inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner past de mogelijkheid om zonder nieuw feit te kunnen navorderen ingeval zich de situatie voordoet dat pas bij de behandeling van de aangifte van de partner van de belastingplichtige blijkt dat de aangifte van de belastingplichtige onvolledig is omdat er vanuit mocht worden gegaan dat een (gedeelte van een) inkomensbestanddeel bij de partner in aanmerking zou worden genomen. Het is namelijk gewenst dat de inspecteur de mogelijkheid heeft om aangiften van partners in voorkomende gevallen onafhankelijk van elkaar te behandelen; daartoe kan bijvoorbeeld aanleiding bestaan indien één partner uitstel voor het indienen van aangifte heeft.

De oude bepaling van het tweede lid, onderdeel c, vervalt. Deze bepaling vervulde sedert 1990 nog slechts de functie van overgangsrecht. Deze functie is inmiddels komen te vervallen. Herstel van situaties waarin ten onrechte heffingskorting of tot een te hoog bedrag heffingskorting in aanmerking is genomen, vindt plaats bij de vaststelling van de primitieve aanslag of bij navordering op grond van het eerste lid van dit artikel.

C, D

Met deze aanpassingen wordt bereikt dat in de bezwaar- en beroepsprocedure ook een verzwaring van de bewijslast geldt indien aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 52a en 53, tweede en derde lid (nieuw), niet volledig is voldaan door administratieplichtigen aan wie de inhouding van de belasting is opgedragen.

Opgemerkt zij dat is uitgegaan van de tekst van artikel 25, zesde lid, onderscheidenlijk artikel 27e, onderdeel b, zoals deze luidt indien het bij koninklijke boodschap van 23 december 1996 ingediende wetsvoorstel tot aanpassing van het fiscale procesrecht aan de Algemene wet bestuursrecht en wijziging van een aantal fiscale en andere wetten (herziening van het fiscale procesrecht) (25 175), dat reeds tot wet is verheven (Stb. 1998, 621), in werking is getreden.

E

In verband met de intrekking van de Wet op de vermogensbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2001 wordt de verwijzing naar de vermogensbelasting in artikel 30f, eerste lid, geschrapt en komt artikel 30f, derde lid, onderdeel b, te vervallen.

De verwijzing in artikel 30f, vierde lid, naar de bepaling die de verliesverrekening bij de heffing van inkomstenbelasting regelt, wordt aangepast aan het wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogt. De artikelen 3.12.4 en 4.11.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn vernummerd tot de artikel 3.12.5 en 4.11.5. Zie artikel XXI, onderdelen I en K, van hoofdstuk I van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

F

De belasting die is verschuldigd over het bedrag aan negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen wordt verhoogd met revisierente. Ingevolge de voorgestelde wijziging wordt deze regeling uitgebreid naar de aanspraken ingevolge een pensioenregeling die tot loon worden gerekend en de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen bij beroeps-pensioenen.

G

Op grond van artikel 1.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de inkomstenbelasting niet langer juridisch als een directe belasting aangeduid. Teneinde de werkingssfeer van hoofdstuk VI van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ongewijzigd te laten wordt artikel 31 gewijzigd.

H

Artikel 38, tweede lid is aangepast aan de terminologie van de Wet inkomstenbelasting 2001. Het begrip «zuivere inkomsten uit arbeid» is vervangen door: belastbaar loon en het begrip «inkomsten» door: loon. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

I

Het effect van het progressievoorbehoud, zoals was neergelegd in artikel 40, is door opeenvolgende jurisprudentie zwaar uitgehold en kon derhalve nauwelijks meer worden toegepast. Om op dit punt gelijkheid voor de in Nederland gevestigde internationale organisaties te bewerkstelligen is in de uitvoeringspraktijk met ingang van 1 januari 1999 het progressievoorbehoud reeds niet langer van toepassing. Artikel 40 kan daarmee komen te vervallen.

J

Zoals is aangegeven in het algemene deel van de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn voor een goede en efficiënte uitvoering aanpassingen vereist in de renseignering door administratieplichtigen aan de belastingdienst. Daartoe wordt in de Algemene wet inzake rijksbelastingen opgenomen dat aan te wijzen administratieplichtigen sommige, bij of krachtens de specifieke heffingswetten te bepalen of – zoals in de Wet op de loonbelasting 1964 – reeds bepaalde, massale renseignementen eigener beweging moeten verstrekken en dat deze renseignementen moeten worden voorzien van het sociaal-fiscaalnummer van degene op wie die inlichtingen en gegevens betrekking hebben. Om een sluitend systeem te krijgen wordt laatstgenoemde verplicht zijn sociaal-fiscaalnummer aan de desbetreffende administratieplichtige te verstrekken en zich te identificeren en toe te laten dat een afschrift van het identificatiedocument in de administratie van de administratieplichtige wordt opgenomen. De administratieplichtige is gehouden opgave te verlangen van het sociaal-fiscaal nummer, de identiteit vast te stellen en in zijn administratie het desbetreffende sociaal-fiscaalnummer en een afschrift van het identificatiedocument en voorzover nodig de aard of het nummer van het identificatiedocument op te nemen.

De belastingdienst zal de bestaande, relevante relatiebestanden van administratieplichtigen die renseignementen met sociaal-fiscaalnummer moeten verstrekken eenmalig op verzoek van de administratieplichtige aanvullen met de bijbehorende sociaal-fiscale nummers van die relaties. Voor nieuwe relaties zal de desbetreffende administratieplichtige zelf moeten zorgen voor de koppeling van het sociaal-fiscaalnummer aan de desbetreffende relatie.

Het huidige eerste lid van artikel 47b wordt overgebracht naar de Wet op de loonbelasting 1964. Het huidige derde lid van artikel 47b wordt overgebracht naar artikel 2 (begripsbepalingen).

Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt om het begrip «sociaal-fiscaalnummer» in overeenstemming te brengen met de huidige spelling.

K

Zoals is aangegeven in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 (artikelsgewijze toelichting bij hoofdstuk 3, afdeling 4) wordt de groep administratieplichtigen uitgebreid met de natuurlijke personen die een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.4.1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 verrichten («overige werkzaamheden»).

Tot de administratie behoort hetgeen ingevolge andere belastingwetten dient te worden bijgehouden, aangetekend of opgemaakt. Voor bepaalde gegevensdragers kan bij of krachtens andere belastingwetten een van de AWR afwijkende bewaartermijn worden bepaald. Dit is bijvoorbeeld reeds het geval voor het bewaren van het afschrift van het identificatiedocument van de werknemer in de sfeer van de loonbelasting. Dit afschrift moet de inhoudingsplichtige tot ten minste vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is geëindigd bewaren (artikel 23a, vierde lid, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990). Voor de duidelijkheid is ervoor gekozen om in de AWR te regelen dat bij of krachtens andere belastingwetten een afwijkende bewaartermijn kan worden bepaald.

L

Deze verplichtingen voor de administratieplichtigen hangen samen met de in artikel 47b, tweede lid, opgenomen verplichtingen voor degenen op wie de massale rensenimenten die moeten worden voorzien van een sociaal-fiscaalnummer betrekking hebben. Verwezen wordt naar de artikelsgewijze toelichting bij artikel IV, onderdeel J.

M

Bij of krachtens de specifieke heffingswetten zal worden bepaald welke gegevens en inlichtingen de, eveneens bij of krachtens die wetten bepaalde, administratieplichtige eigener beweging en voorzien van sociaal-fiscale nummers moet verstrekken. Het kunnen gegevens en inlichtingen betreffen zowel ten behoeve van de belastingheffing van derden als ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan de desbetreffende administratieplichtige is opgedragen. De rensenimenten worden, net als de rensenimenten die op verzoek van de inspecteur plaatsvinden, kosteloos verstrekt.

N

De in artikel 52a bedoelde administratieplichtige wordt geacht voor de toepassing van de artikelen 25 en 27e (na inwerkingtreding van het fiscale procesrecht) niet volledig aan een in artikel 52a genoemde verplichting te hebben voldaan indien de desbetreffende administratieplichtige niet of niet volledig voldoet aan de vordering om gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen.

O

Degene die niet voldoet aan de verplichtingen die zijn opgelegd bij of krachtens de artikelen 47b, tweede lid, en 52a, onderdelen a en b, wordt gestraft met een geldboete van de derde categorie (artikel 68, eerste lid, onderdeel a, nieuw). Het niet voldoen aan de in artikel 52a, onderdeel c, genoemde verplichting is strafbaar gesteld op basis van de huidige artikelen 68, tweede lid, onderdeel d, en eventueel 69. Het niet voldoen aan de bewaarverplichting (artikel 52, vierde lid) is strafbaar gesteld op basis van de huidige artikelen 68, tweede lid, onderdeel e, en eventueel

69. Indien de verplichtingen genoemd in artikel 53, tweede en derde lid, niet worden nagekomen vinden de artikelen 68, tweede lid, onderdeel a, en eventueel 69 toepassing.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om de verwijzing in artikel 68, eerste lid, onderdeel c, naar de relevante artikelen in de Wet op de loonbelasting 1964 te verbeteren.

Artikel V Wet op de loonbelasting 1964

Algemeen

Vrije vergoedingen

Kenmerk van het regime van de belasting op werk en woning is dat er geen aftrekbare kosten worden erkend. Dit heeft zijn gevolgen voor de loonbelasting. Niet zozeer voor de praktijk: met aftrekbare kosten kon voor de loonbelasting immers toch al niet rechtstreeks rekening worden gehouden. In het verdere verleden kon dat hoogstens door middel van een beschikking van de inspecteur, in het nabije verleden kon met aftrekbare kosten slechts rekening worden gehouden in de sfeer van de inkomstenbelasting, al dan niet door middel van een voorlopige teruggaaf.

Voor de wettelijke vormgeving echter heeft het vervallen van het begrip aftrekbare kosten ingrijpende gevolgen, en wel voor het regime van de kostenvergoedingen. Tot het loon behoorden namelijk niet vergoedingen van, globaal gesteld en afgezien van het fenomeen gemengde kosten, kosten die aftrekbare kosten zouden zijn indien zij niet zouden worden vergoed. Anders gezegd, voor de behandeling van de belastingvrije vergoedingen werd zwaar geleund op het begrip aftrekbare kosten. Het vervallen van dit begrip dwingt derhalve tot het ontwikkelen van een nieuw vergoedingenregime.

Het is daarbij, evenals onder het oude regime, nadrukkelijk niet de bedoeling belemmeringen op te werpen voor het verstrekken van vergoedingen voor kosten die werknemers maken uit een oogpunt van behoorlijke vervulling van hun dienstbetrekking. Dit heeft geleid tot de ontwikkeling van een zelfdragend vergoedingenregime dat ondanks de gewijzigde uitgangssituatie leidt tot eenzelfde resultaat als het verlaten stelsel zoals dat was neergelegd in wet, lagere regelgeving, beleidsbesluiten en jurisprudentie. De lijnen van het nieuwe regime zijn de volgende.

Artikel 11, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 geeft een opsomming van elementen die niet tot het loon behoren. Volgens het nieuwe onderdeel a behoren niet tot het loon vergoedingen die naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren. Dergelijke vergoedingen krijgen de aanduiding «vrije vergoedingen». Deze formulering geeft de dragende gedachte achter het begrip vrije vergoeding, maar is daarmee te open om voor de praktijk rechtstreeks bruikbaar te zijn. Het begrip vrije vergoedingen is daarom uitgewerkt in het nieuwe hoofdstuk IIA (naar analogie met de uitwerking van het pensioenbegrip in hoofdstuk IIB (voorheen IIA)).

Het nieuwe artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964 definieert vrije vergoedingen in de eerste plaats als vergoedingen voorzover zij geacht kunnen worden te strekken tot bestrijding van kosten, lasten en afschrijvingen ter behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. De in deze definitie voorkomende elementen kwamen alle reeds voor in het oude artikel 14 van die wet en de – onder meer – daarop gebaseerde rechtspraak, en hebben dan ook dezelfde betekenis. In aanvulling daarop definieert onderdeel b vrije vergoedingen als vergoedingen voorzover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren. Vanzelfsprekend worden ook

de in onderdeel a genoemde vergoedingen volgens algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel ervaren; in die zin is onderdeel a ten overvloede opgenomen. Deze bepaling maakt duidelijk dat geen breuk met het verleden is beoogd op het punt van de afpaling van de belastingvrij te verstrekken vergoedingen. Onderdeel b is het wettelijke fundament voor die niet tot het loon behorende vergoedingen die eerder hun basis vonden in lagere regelgeving en beleidsbesluiten. Uit het hanteren van de term algemene maatschappelijke opvattingen in onderdeel b blijkt dat het niet zozeer van belang is of werkgever en werknemer een bepaalde vergoeding niet als beloningsvoordeel ervaren, maar of een dergelijk gevoel in het algemeen wordt gedeeld door de maatschappij als geheel. Het karakteriseren van een vergoeding anders dan als beloningsvoordeel wordt niet overgelaten aan het individuele oordeel; noodzakelijk is dat de maatschappij als collectief de vergoeding in het algemeen niet als beloningsvoordeel ervaart. Het criterium is geen subjectief maar een te objectiveren criterium, op dezelfde wijze als in de sfeer van de winst uit een onderneming het begrip goed koopmansgebruik een te objectiveren criterium is. Om deze benadering te accentueren is gekozen voor de nieuwe term beloningsvoordeel. Dit woord geeft aan dat het weliswaar gaat om een voordeel anders zou immers de vraag of er sprake is van een loonbestanddeel in het geheel niet opkomen maar dat dit voordeel alleen dan (niet) tot het loon behoort indien het objectief (niet) als beloning is bedoeld. Een aanzienlijk privé-voordeel voor de werknemer, al dan niet in de vorm van een besparing op privé-uitgaven, indiceert een beloningsvoordeel. De uitleg van de term «het naar algemene maatschappelijke opvattingen ervaren als beloningsvoordeel», ligt niet bij één enkele partij. Zowel de contribuabele als de inspecteur kan, wanneer zij met elkaar van mening verschillen, in laatste instantie bij de rechter in het gelijk worden gesteld. Zo nodig kan vervolgens de wetgever op die jurisprudentie inspelen.

De voorwaarde dat het niet mag gaan om een beloningsvoordeel houdt in, gelet op de algemene maatschappelijke opvattingen, dat een vergoeding in redelijkheid moet zijn verstrekt. Deze voorwaarde, die moet worden gezien als een marginale toets, is met zoveel woorden opgenomen in de aanhef van het nieuwe artikel 15a en wordt hierna verder toegelicht.

Het destijds voor de aftrekbare kosten in de wet opgenomen omvangs- en vergelijkingscriterium speelt geen rol meer.

Bij de interpretatie van het begrip vrije vergoeding moet in het oog worden gehouden dat het qua eindresultaat niet de bedoeling is ten principale wijziging te brengen in het vergoedingenregime zoals dat geldt tot en met 31 december 2000. Mede met het oog daarop zijn de artikelen 15a en 15b opgenomen. Artikel 15a bevat de kostenposten die in ieder geval tot vrije vergoeding kunnen leiden, behoudens een in extreme gevallen aan te leggen redelijkheidstoets. Artikel 15b bevat de posten die in ieder geval geen vrije vergoeding kunnen opleveren. Hiermee wordt het oude regime met betrekking tot de «gemengde kosten» gehandhaafd (met uitzondering van de vergoedingsbeperking voor akten tassen die in het nieuwe stelsel enigszins overtrokken voorkomt en daarom is vervallen). De terminologie «tot de vrije vergoedingen behoren» houdt in dat de artikelen 15a en 15b geen gesloten systeem vormen. Kostenposten die niet in een van de twee artikelen worden genoemd, kunnen niettemin tot vrije vergoeding leiden of kunnen, naar gelang van de omstandigheden, toch geen vrije vergoeding opleveren. De hoofdregel van artikel 15, eerste lid, is in dat geval de leidraad.

De naar zijn aard stellige formulering van artikel 15a maakt het nodig om als aanvullende voorwaarde op te nemen dat de vergoedingen in redelijkheid worden gegeven. Deze voorwaarde is slechts bedoeld als marginale toets, om extreme kosten niet belastingvrij vergoedbaar te

maken. Stel bijvoorbeeld dat een werknemer in Alkmaar de opdracht krijgt een relatiegeschenk ten behoeve van een belangrijke relatie aan te schaffen. Indien hij zich daartoe naar Amsterdam begeeft zijn de reiskosten naar Amsterdam zonder meer te beschouwen als kosten die voor vrije vergoeding in aanmerking komen. Indien hij echter besluit zijn inkoop in New York te doen en zijn werkgever de reiskosten vergoedt, is niet meer voldaan aan de voorwaarde van redelijkheid. In dat geval is een vergoeding voor de reiskosten geen vrije vergoeding. Uit dit voorbeeld moge blijken dat de redelijkheidstoets niet kan dienen om te treden in het beleid van de werkgever. De redelijkheidstoets dient slechts om in bijzondere gevallen te kunnen vaststellen dat er in werkelijkheid, anders dan gepretendeerd, blijkbaar geen sprake is van het vergoeden van kosten maar van het belonen van een werknemer, zoals in het geval van de werknemer die naar New York mag voor het kopen van een cadeautje dat hij ook in Amsterdam kan krijgen.

De definitie van vrije vergoeding is een open definitie, de artikelen 15a en 15b vormen geen gesloten systeem. Zowel het een als het ander is noodzakelijk in een rechtssysteem ten behoeve van een maatschappij die zich voortdurend ontwikkelt en waarin zich steeds weer nieuwe kostensoorten aandienen. Dit betekent dat er momenten van onzekerheid zullen zijn, van interpretatieverschillen over de vraag of een bepaalde uitgave zich al dan niet leent voor belastingvrije vergoeding. Teneinde daar waar mogelijk in een zo vroeg mogelijk stadium zekerheid te verkrijgen heeft de Minister van Financiën in artikel 15c de bevoegdheid om bij ministeriële regeling de artikelen 15a en 15b als het ware aan te vullen met nieuwe posten. Zodra dat heeft geleid tot uitkristallisatie, zullen de nieuwe posten door middel van wetwijziging van de uitvoeringsregeling naar de wet kunnen worden overgebracht.

Artikel 15d bevat een regel voor vaste vergoedingen die gelijk is aan het oude, in artikel 11, eerste lid, onderdeel j, onder 3^o, opgenomen voorschrift.

De vrije vergoedingen voor regelmatig woon-werkverkeer en kinderopvang zijn uitgewerkt in de artikelen 16 tot en met 16c, die hierna van een toelichting worden voorzien.

Thans krijgt de zgn. 35%-regeling, om te vormen tot 30%-regeling, voor tijdelijk naar Nederland gehaalde werknemers, haar fundament in het tweede lid van artikel 15. Voor de omgekeerde situatie, die van de tijdelijk naar het buitenland uitgezonden werknemer, zal een soortgelijke maatregel kunnen worden gebaseerd op het derde lid van artikel 15. De op basis daarvan te ontwerpen algemene maatregel van bestuur zal in de plaats komen van regelingen als de zgn. Nedeco-regling, die in hun oude vorm niet meer kunnen bestaan omdat zij het oog hebben op aftrekbare kosten.

Vrije verstrekkingen

Verstrekkingen in natura geeft een werkgever veelal aan zijn werknemers om te voorkomen dat zij kosten moeten maken die voor vrije vergoeding in aanmerking komen. Dergelijke verstrekkingen hebben economisch hetzelfde karakter als vrije vergoedingen en behoren derhalve fiscaal zoveel mogelijk op dezelfde manier te worden behandeld. Met het oog hierop introduceert het nieuw artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964 het begrip vrije verstrekkingen. Dit begrip wordt vervolgens in artikel 17 gedefinieerd analoog aan de definitie van vrije vergoedingen. In het eerste lid worden vrije verstrekkingen gedefinieerd als, kort gezegd, kostenvoorkomende verstrekkingen. In onderdeel a gebeurt dit door vrije verstrekkingen te definiëren als verstrekkingen voorzover zij geacht kunnen worden te strekken tot voorkoming van de kosten die zijn omschreven in het nieuwe artikel 15, eerste lid, onderdeel

a. Evenzo definieert onderdeel b van artikel 17, eerste lid, in aanvulling daarop vrije verstrekkingen als andere verstrekkingen voorzover zij naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren, parallel aan het nieuwe artikel 15, eerste lid, onderdeel b. De gebruikte begrippen hebben dezelfde betekenis als bij de vrije vergoedingen. Alle bepalingen van de vrije vergoedingen zijn zoveel als mogelijk is van overeenkomstige toepassing.

Het derde lid van artikel 17 regelt dat een eventuele eigen bijdrage van de werknemer niet op de een of andere wijze het loon vermindert.

Artikel 17a bevat een tweetal verstrekkingen die in ieder geval tot de vrije verstrekkingen behoren. Een artikel met een opsomming van verstrekkingen die geen vrije verstrekking zijn, is (nog) niet nodig. De Minister van Financiën heeft echter op grond van artikel 17, tweede lid, juncto artikel 15c, ook weer analoog aan de situatie bij de vrije vergoedingen, de bevoegdheid bij ministeriële regeling verstrekkingen aan te wijzen als vrije verstrekking of als niet-vrije verstrekking, voor het geval daaraan behoefte zou bestaan.

Eindheffing

Voor de volledigheid zij er nog op gewezen dat het bestaande artikel 31, tweede lid, onderdeel d, het mogelijk maakt verstrekkingen onder de eindheffing (lumpsum) te brengen indien zij bezwaarlijk kunnen worden geïndividualiseerd. Dit biedt de mogelijkheid om in samenhang met het vorenstaande de belastingheffing over bepaalde verstrekkingen die niet als vrije verstrekking kunnen worden beschouwd maar waarbij het toch niet wenselijk is de werknemer met de heffing daarover te confronteren, bij de werkgever te leggen.

Artiesten

In artikel 26a van de Wet op de loonbelasting is de afwijkende loonbelastingheffing van buitenlandse artiesten geregeld. Hierbij wordt uitgegaan van een forfaitaire kostenaf trek van ten minste 25% van het loon vermeerderd met de belastingvrije vergoedingen en een tarief van 25%. Ook voor binnenlands belastingplichtige artiesten geldt een afwijkend belastingregime. Hoewel een dergelijke systematiek niet langer in de nieuwe structuur van de loonbelastingheffing past, ligt het gelet op de werkzaamheden van de commissie cultuur en belastingen onder voorzitterschap van mevrouw Habbema niet voor de hand nu reeds een nieuwe regeling in de wet op te nemen. Aan de commissie cultuur en belastingen is de vraag voorgelegd hoe in de 21^e eeuw moet worden omgegaan met de (loon)belastingheffing van musici en andere artiesten. Naast de belastingheffing van buitenlands belastingplichtige artiesten wordt tevens de belastingheffing van binnenlands belastingplichtige artiesten bezien. Aan de hand van het rapport van deze commissie wordt bezien hoe een nieuwe regeling voor musici en andere artiesten moet worden vormgegeven.

Hierna worden enkele van de hierboven genoemde wijzigingen nader toegelicht en komen voorzover nodig de inhoudelijke wijzigingen aan de orde die in dit algemene deel nog niet zijn besproken. Met betrekking tot de volgende aanpassingen wordt met vermelding ervan op deze plaats volstaan.

Alle bedragen in de Wet op de loonbelasting 1964 zijn, zoals dat ook in de Wet inkomstenbelasting 2001 het geval is, zowel in guldens als in euro's vermeld. Daarnaast is ervoor gekozen om in anderszins reeds te wijzigen bepalingen in sommige gevallen kleine redactionele aanpassingen zonder inhoudelijk belang aan te brengen, in overeenstemming met de Wet inkomstenbelasting 2001.

A

Deze wijziging strekt ertoe het in artikel 1 genoemde bereik van de Wet op de loonbelasting 1964 meer in overeenstemming te brengen met de bestaande praktijk. Ingevolge de artikelen 3 en 4 van deze wet worden thans reeds andere arbeidsverhoudingen aangewezen als dienstbetrekking en volgens de artikelen 31 en 34 wordt reeds loonbelasting geheven van inhoudingsplichtigen en andere natuurlijke personen die geen werknemer zijn. Met de gewijzigde formulering van artikel 1 is derhalve geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Aa

Artikel 2, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 is aangepast aan artikel 7.2.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 dat een uitbreiding bevat voor de werkzaamheden verricht in dienstbetrekking voor een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige. Deze werkzaamheden worden in beginsel geacht in Nederland te zijn verricht. Op grond van het vierde lid is het derde lid niet van toepassing indien het loon in een ander land van het Koninkrijk of in een andere Mogendheid aan belasting is onderworpen.

In tegenstelling tot de Wet op de inkomstenbelasting 1964 kent de Wet inkomstenbelasting 2001 niet de mogelijkheid tot overdracht van de basisaftrek. Voor de loonbelasting is de overdracht van de basisaftrek geregeld in artikel 23 van de Wet op de loonbelasting 1964. De verwijzing in artikel 2, zevende lid, naar de voorwaarden om in aanmerking te komen voor overdracht van de basisaftrek kan derhalve niet in stand blijven. Onderdeel Aa vervangt deze verwijzing.

B

In onderdeel B, onder 2, is een eerste aanzet gegeven tot de in de Wet inkomstenbelasting 2001 aangekondigde verruiming van de bestaande mogelijkheid de arbeidsverhouding op verzoek als dienstbetrekking aan te merken («opting in»). Op grond van artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964 kunnen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld die aangeven wanneer een arbeidsverhouding als dienstbetrekking wordt beschouwd. Onderdeel f regelt dat degene die uit een arbeidsverhouding een beloning geniet samen met de beoogde inhoudingsplichtige bij de inspecteur een verzoek kan indienen om deze arbeidsverhouding als dienstbetrekking aan te merken. Aan de verruiming wordt een eerste aanzet gegeven door de in dit onderdeel gestelde eisen te versoepelen. Zo komt de eis dat sprake moet zijn van een duurzame arbeidsverhouding te vervallen. Tevens vervalt de eis dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking moet beslissen. Om de arbeidsverhouding als (fictieve) dienstbetrekking aan te merken kan degene die uit de arbeidsverhouding een beloning geniet volstaan met een melding. Deze melding vindt plaats door middel van het vóór de eerste «loon»betaling bij de inspecteur indienen van een gezamenlijke verklaring van hemzelf en de beoogde inhoudingsplichtige. De gezamenlijke verklaring zal aan de in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 opgenomen eisen moeten voldoen. In artikel 2g van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1990 worden nadere voorwaarden gesteld die uitvoering geven aan de in artikel 4 aanhef en onderdeel f opgenomen delegatiemogelijkheid. Ter verruiming van de keuzeregeling zullen ook deze voorwaarden worden aangepast.

C

De in onderdeel C opgenomen wijzigingen van artikel 9, eerste en tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 strekken ertoe het artikel in lijn te brengen met de terminologie en systematiek van de Wet inkomstenbelasting 2001, in het bijzonder waar deze wet in artikel 3.3.1 spreekt van belastbaar loon en dit definieert als loon verminderd met de aftrekbedragen. Is de vervanging in artikel 9 van het begrip zuiver loon door belastbaar loon van redactionele aard, het vervallen in de Wet op de loonbelasting 1964, in navolging van de Wet inkomstenbelasting 2001, van het begrip aftrekbare kosten is ook wetssystematisch van belang en heeft geleid tot de introductie van het nieuwe hoofdstuk IIA, «Vrije vergoedingen en verstrekkingen». Verwezen wordt naar het algemene deel van de onderhavige artikelsgewijze toelichting op de aanpassingen van de Wet op de loonbelasting 1964.

De term aftrekbedragen die in artikel 9, tweede lid, voor «aftrekbare kosten» in de plaats komt, is gedefinieerd in het bij deze wet in de Wet op de loonbelasting 1964 geïntroduceerde artikel 14 (nieuw). Uitwerking ervan vindt plaats in de nieuwe artikelen 14a, 14b en 14c van de Wet op de loonbelasting 1964. Verwezen wordt naar de hierna opgenomen toelichting op die artikelen.

D

Art. 11, eerste lid, onderdeel a, bevat de opmaat voor het nieuwe begrip vrije vergoedingen. De uitwerking vindt plaats in de nieuwe artikelen 15 tot en met 16c die aldaar wordt toegelicht.

Op analoge wijze bevat onderdeel b de introductie van het begrip vrije verstrekkingen, dat wordt uitgewerkt in de nieuwe artikelen 17 en 17a.

Artikel 11, eerste lid, onderdeel j (nieuw), is vrijwel gelijklopend aan artikel 11, eerste lid, onderdeel h (oud). Gewijzigd is het bedrag van de vrijstelling, dat maximaal 681 (1500) bedraagt. Dit maximum is overigens een gezamenlijk maximum voor de premiespaarregeling enerzijds en de spaarloon- en winstdelingsregeling anderzijds. Voor een nadere toelichting op dit gezamenlijke maximum wordt verwezen naar de toelichting op het nieuwe artikel 31, tweede lid, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Artikel 11, eerste lid, onderdeel l (oud) komt te vervallen. Een bepaling ter zake van belastingvrije vergoedingen van op de werknemer drukkende uitgaven voor het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerken van inkomen uit werk en woning is opgenomen in artikel 15a, onderdeel h. Met deze terminologie is beoogd aansluiting te houden met de scholingsuitgaven die deels in de plaats treden van het buitengewone lastenregime van artikel 46, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ter zake van uitgaven voor een studie of opleiding voor een beroep.

Artikel 11, eerste lid, onderdeel t (nieuw). In dit onderdeel is de carpoolregeling overgenomen zoals omschreven in het vervallen artikel 11, eerste lid, onderdeel w, onder verruiming van het begrip personenauto als bedoeld in artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 tot auto in de zin van artikel 3 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992.

E

Artikel 11, vierde lid (nieuw). De spaarloonregeling wordt aangepast om ook in het nieuwe belastingstelsel de bewezen effectieve rol te kunnen blijven vervullen. Hiertoe worden enerzijds de doeleinden waaraan de werknemersspargelden binnen vier jaren na inleg besteed mogen worden, uitgebreid met de start van een eigen onderneming, de opname

van verlof en de financiering van eigen scholingsuitgaven. Voor wat betreft de start van een eigen onderneming, wordt in hoofdlijnen aangesloten bij de definitie van beginnend ondernemer in artikel 5.2.6, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. De onbelaste deblokkering voor de opname van verlof wordt afgestemd op de verlofspaarregeling, in die zin dat op het maximum bedrag dat in het kader van de verlofspaarregeling kan worden gespaard, het saldo van het uitstaande spaarloon in mindering wordt gebracht. Naast deze beide voorgaande mogelijkheden is een derde nieuwe deblokkeringmogelijkheid de opname van spaargelden ter financiering van eigen scholingsuitgaven. Dit betreft uitgaven die door de werknemer worden gemaakt ten behoeve van een door hem zelf gevolgde studie of opleiding. Het begrip scholingsuitgaven sluit voor de toepassing van dit artikel overigens aan bij het in artikel 6.7.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 gehanteerde begrip scholingsuitgaven. De bestaande mogelijkheden tot onbelaste deblokkering binnen vier jaar zijn intact gebleven, met uitzondering van het verzekeringssparen. Dit betekent dat onbelaste deblokkering voor de aankoop van een eigen woning die tot hoofdverblijf dient, of, indien het premiespaargelden betreft, voor de financiering van aflossingen op de hypotheek op deze eigen woning, onder dezelfde condities mogelijk blijft. Bij aanwending voor de betaling van premies van lijfrenten – of vrijwillig betaalde premies voor individuele modules in collectieve/pensioen regelingen – zal, in lijn met het spaarkarakter van de werknemersspaarregelingen, eerst na afloop van de blokkeringsperiode van vier jaar het geld voor dit doel kunnen worden aangewend. Daarmee is de cumulatie op één moment van onbelast spaarloon en directe getrapte lijfrente-premieaftrek niet meer mogelijk. Onbelaste deblokkering binnen vier jaar ter voldoening van premies voor overeenkomsten van levensverzekering waarbij een kapitaalsuitkering is verzekerd, is uitsluitend mogelijk indien het een deblokkering van premiespaargelden betreft en tevens de kapitaalsuitkering strekt tot aflossing van een hypothecaire lening rustende op en aangaan ter financiering van de tot hoofdverblijf dienende eigen woning.

Naast de hiervoor beschreven uitbreiding van de mogelijkheden tot onbelast deblokkeren binnen vier jaar na inleg van de spaargelden, blijft ook de mogelijkheid bestaan tot een algemene automatische onbelaste deblokkering van de spaargelden na een tijdsverloop van vier jaar. Hierdoor blijft de regeling voor een zo breed mogelijke groep werknemers aantrekkelijk. Om toch de budgettaire taakstelling te realiseren wordt daarbij wel een gezamenlijke maximering van de premiespaarregeling en de spaarloon- en winstdelingsregeling ingevoerd. Dit gezamenlijke maximum is vastgesteld op € 681 (f 1500); zie artikel 11, eerste lid, onderdeel j (nieuw), van de Wet op de loonbelasting 1964. Voor werknemers die alleen gebruik (kunnen) maken van de premiespaarregeling ontstaat zo overigens een verruiming. Voor werknemers die uitsluitend gebruik maken van de spaarloonregeling is dit een verkrapping.

F

De wijzigingen in artikel 13 hangen samen met het nieuw ontwikkelde regime voor vrije verstrekkingen. De mogelijkheid voor forfaitaire vaststelling van besparingswaarden die was opgenomen in het tweede lid is overgebracht naar het eerste lid om te bewerkstelligen dat deze slechts van toepassing zal zijn in situaties waarin de dienstbetrekking de verstrekking van het desbetreffende loon in natura meebrengt. Deze ingreep maakt onder meer een eind aan het volgende, in de praktijk gesignaleerde oneigenlijke gebruik van waardering op de besparingswaarde: werknemers in een normale woonsituatie laten hun nutsvoorzieningen contracteren door hun werkgever, waarna de werkgever gas, water en elektriciteit aan de werknemer ter beschikking

stelt tegen de lage forfaitaire besparingswaarde. De hier gekozen lijn zal worden doorgetrokken naar alle verstrekkingen die onvoldoende met de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking samenhangen. Hierdoor wordt over een breed front gelijke behandeling van verstrekkingen in natura en vergoedingen in geld bereikt.

De laatste volzin van het tweede lid kan vervallen omdat deze overbodig is. Reeds de eerste volzin biedt de mogelijkheid tot het geven van ministeriële regels voor de waardering van aandelenopties.

G

De in artikel 9, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 bedoelde aftrekbedragen, die op grond van die bepaling op het loon in mindering komen, zijn in artikel 14 opgesomd en worden uitgewerkt in achtereenvolgens de artikelen 14a (algemene aftrek), 14b (bijzondere aftrek) en 14c (zeedagenaftrek). De omvang van deze aftrekbedragen is gelijk aan die van de gelijknamige aftrekbedragen in de inkomstenbelasting. Verwezen wordt naar respectievelijk artikel 3.3.7 (algemene aftrek), 3.3.8 (bijzondere aftrek) en 3.3.10 (zeedagenaftrek) van de Wet inkomstenbelasting 2001.

H

Deze aanpassingen zijn van technische aard en vloeien voort uit de introductie in de Wet op de loonbelasting 1964 van een nieuw hoofdstuk IIA met de nieuwe artikelen 15, 15a, 15b, 15c, 15d, 16, 16a, 16b, 16c, 17 en 17a.

I

artikel 15

Eerste lid, onderdeel b. Aan het in de Wet op de loonbelasting 1964 in dit onderdeel geïntroduceerde begrip beloningsvoordeel zijn in het algemene deel van de onderhavige artikelsgewijze toelichting op de aanpassingen van de Wet op de loonbelasting 1964 reeds enkele beschouwingen gewijd. Hierna wordt een en ander nader uitgewerkt.

De omschrijving «niet als beloningsvoordeel» ziet op die vergoedingen en verstrekkingen waarvan gelet op de omvang van het voordeel voor de werknemer enerzijds en het specifieke belang van de werkgever bij dergelijke vergoedingen of verstrekkingen anderzijds, mag worden aangenomen dat zij niet als loon worden ervaren. Het betreft hier min of meer toevallige voordelen die opkomen in het bredere kader van het belang van de werkgever (hierna: in het zakelijke belang) en die dus niet primair ter beloning worden gegeven. Hiervan is niet sprake als een dergelijke vergoeding of verstrekking gepaard gaat met een aanmerkelijk privé-belang of privé-voordeel van de werknemer.

Van een aanmerkelijk privé-voordeel is bijvoorbeeld sprake bij kostbare verstrekkingen in eigendom met meerjarige gebruiksmogelijkheden, zoals de verstrekking van een scooter aan een pizzakoerier of de verstrekking van een zaagbank aan een timmerman, voorzover de resterende gebruiksperiode langer dan een jaar is, tenzij de werknemer bij verandering van omstandigheden verplicht is tot vergoeding van het gebruik anders dan voor de dienstbetrekking.

Of sprake is van een aanmerkelijk privé-belang respectievelijk privé-voordeel kan niet altijd aan de hand van absolute kwantitatieve criteria worden vastgesteld. Zo kan een privé-voordeel dat ten opzichte van het zakelijke belang van volstrekt ondergeschikte betekenis is buiten aanmerking blijven, terwijl een privé-voordeel van gelijke omvang bij een geringer of ontbrekend zakelijk belang wel tot het loon behoort. Voorts kan een aspect als het min of meer frequent genieten van bepaalde

privé-voordelen eveneens betekenen dat sprake is van loon. Voor min of meer gelijke categorieën uitgaven kan in de praktijk evenwel als richtsnoer worden genomen, dat van een aanmerkelijk privé-voordeel in absolute zin in ieder geval sprake is, indien aanmerkelijk is dat, als gevolg van de bekostiging door de werkgever, de privé-uitgaven van de werknemer, op jaarbasis gezien, € 454 (f 1000) minder zullen bedragen dan de privé-uitgaven van met hem vergelijkbare werknemers.

Als voorbeeld wordt in dit verband gewezen op de situatie waarin een werknemer om te telewerken thuis de beschikking krijgt over de daarvoor benodigde software. Als de werknemer de software in een dergelijk geval ook privé mag gebruiken, kan strikt genomen sprake zijn van een voordeel uit dienstbetrekking. In het algemeen is echter aanmerkelijk dat dergelijke «voordelen» een te verwaarlozen invloed op de persoonlijke uitgaven hebben, zodat deze niet als beloningsvoordeel in aanmerking behoeven te worden genomen.

Een ander voorbeeld betreft de maaltijden die werknemers verstrekt of vergoed krijgen in het kader van wekelijkse koopavonden. De maaltijdvoorziening dient in zo'n geval primair het zakelijke belang om de winkel buiten normale «kantooruren» open te houden. Indien in een dergelijk geval geen sprake is van een frequente verstrekking of vergoeding, kan een bijtelling voor de maaltijd achterwege blijven. Een en ander is uitgewerkt in het nieuwe artikel 15b, onderdeel d, en zal nog verder worden uitgewerkt in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990.

In dit kader wordt opgemerkt dat van een maaltijdverstrekking of -vergoeding primair in het zakelijke belang bijvoorbeeld sprake kan zijn bij al dan niet verwacht overwerk of koopavonden, tijdens dienstreizen/reizen in het werk van mobiele/ambulante werknemers (vertegenwoordigers, accountants), tijdens een zakelijke bespreking met klanten buiten de vaste werkplek of tijdens werkzaamheden op niet permanente locaties (wegenbouwers, bouwvakkers, filmcrew) of aan boord van vliegtuigen, schepen, boorplatforms of kermiswagens.

Onder verstrekkingen of vergoedingen die niet als beloningsvoordeel worden ervaren vallen onder meer die welke samenhangen met verplichtingen van de werkgever op grond van de Arbeidsomstandighedenwet zonder dat de werknemer hierdoor een aanmerkelijke privé-besparing geniet, zoals een veiligheidsbril met geslepen glazen voor een laborant of lasser, een zonnebril voor een chauffeur of piloot, een verplichte medische keuring of bijvoorbeeld speciale isolerende of beschermende kleding.

Indien een werknemer om welke reden dan ook een vrije vergoeding geheel of gedeeltelijk terugbetaalt, brengt het in de wet neergelegde systeem mee dat deze terugbetaling niet op enigerlei wijze in mindering op het loon kan komen. De fiscale behandeling van een dergelijke situatie is derhalve gelijk aan die van de situatie waarin de werkgever aanstonds geen of een gedeeltelijke vergoeding verstrekt.

artikel 15a

Artikel 15a bevat, zoals reeds in het algemene deel van de onderhavige artikelsgewijze toelichting op de aanpassingen van de Wet op de loonbelasting 1964 is opgemerkt, de kostenposten die in ieder geval tot vrije vergoeding kunnen leiden, behoudens een in extreme gevallen aan te leggen redelijkheidstoets. Het spreekt echter voor zich dat ook vergoedingen die onder artikel 15a vallen, slechts belastingvrij kunnen worden toegekend voorzover zij vergoedingen zijn. Dit brengt mee dat zij geacht moeten kunnen worden te strekken tot bestrijding van feitelijke kosten, lasten en afschrijvingen en andere desbetreffende uitgaven, een en ander als bedoeld in het nieuwe artikel 15, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, overigens met inbegrip van de marges die in dit

verband kunnen optreden bij aan werknemers toegekende vaste vergoedingen als bedoeld in het nieuwe artikel 15d (dat overeenkomt met het vervallen artikel 11, eerste lid, onderdeel j, onder 3°, van de Wet op de loonbelasting 1964).

Onderdeel a. Deze bepaling inzake de vergoeding van (kleine) consumpties tijdens de werktijd, treedt enerzijds in de plaats van artikel 36a, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990.

Anderzijds vervangt zij – gelezen in verbinding met het nieuwe artikel 17, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 – het vervallen artikel 11, eerste lid, onderdeel t, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Onderdeel b. Voor het kunnen aanmerken van kleding als werkkleding in de zin van deze bepaling zullen bij ministeriële regeling nadere voorwaarden worden geformuleerd analoog met die in het huidige artikel 18 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990.

Onderdeel f. Nieuw in deze bepaling omtrent muziekinstrumenten en diverse apparatuur is dat indien op deze zaken pleegt te worden afgeschreven, steeds de afschrijving voor belastingvrije vergoeding in aanmerking komt. Volgens deze bepaling komen de bedoelde zaken voor afschrijving in aanmerking indien zij langer dan een jaar van nut zijn bij de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Lineaire afschrijving ligt voor de hand, rekening houdende met een restwaarde. Slechts in sprekende gevallen zal van deze methode kunnen worden afgeweken. Teneinde niet op kleine uitgaven te hoeven afschrijven komen zaken met een kostprijs van minder dan € 450, inclusief omzetbelasting, ineens voor belastingvrije vergoeding in aanmerking. Deze grens is ontleend aan die van artikel 3.2.2.34, eerste lid, onderdeel a, van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001, inzake uitgesloten bedrijfsmiddelen voor investeringsaftrek.

Onderdeel g. Voor de in dit onderdeel geregelde vrije vergoeding ter zake van verhuizing in het kader van de dienstbetrekking zijn nadere voorwaarden geformuleerd in de artikelen 7 en 18a van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990. Het gaat hierbij enerzijds om de bepaling van het jaarloon van de werknemer en anderzijds om de regels aan de hand waarvan wordt beoordeeld of een werknemer in ieder geval in het kader van de dienstbetrekking verhuist.

Onderdeel h. In het licht van het belang dat aan een goed opgeleide beroepsbevolking wordt toegekend, ligt het voor de hand vergoedingen van op de werknemer drukkende uitgaven voor het volgen van een opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning onbelast te laten. Wel blijft belastingvrije vergoeding uitgesloten ter zake van kosten van een werk- of studeerruimte, de inrichting daaronder begrepen. Ook zijn de vergoedingen voor binnenlandse reizen genormeerd. Deze normering is gesteld op het bedrag per kilometer dat geldt voor dienstreizen.

artikel 15b

Het eerste lid, onderdeel b, is ontleend aan het bij deze wet vervallen artikel 11, eerste lid, onderdeel j, onder 2°, juncto het bij deze wet vervallen artikel 15, tweede lid, onderdeel c. Daarbij is het begrip personenauto vervangen door auto.

In het eerste lid, onderdeel g, wordt van vrije vergoeding uitgesloten de vergoeding van het eerste telefoonabonnement en van volgende abonnementen indien het zakelijke karakter van bijkomend belang is. Wel voor vrije vergoeding komen dan in aanmerking de (tweede en volgende) telefoonabonnementen met een duidelijk zakelijke karakter. De formulering «zakelijke karakter van bijkomend belang» komt overeen met die in het eerste lid, onderdeel d, inzake de vergoeding van maaltijden.

Het eerste lid, onderdeel i, komt overeen met het vervallen artikel 11,

eerste lid, onderdeel j, onder 1°, juncto het vervallen artikel 15, eerste lid, onderdeel i, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Het in het eerste lid opgenomen onderdeel j is ontleend aan het vervallen artikel 11, eerste lid, onderdeel j, onder 2°, juncto het vervallen artikel 15, tweede lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964. Met de gekozen redactie is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Het eerste lid, onderdeel k, is ontleend aan artikel 3.2.2.7, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en ziet op belastingplichtigen die werknemer zijn voor de toepassing van de loonbelasting, bijvoorbeeld op grond van het ingevolge de onderhavige wet gewijzigde artikel 4, onderdeel f (de zogeheten «opting in»-regeling), en voorts premieplichtig zijn onder de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (WAZ) of een overeenkomstige buitenlandse regeling. Voor deze werknemers is een door de inhoudingsplichtige toegekende vergoeding voor door hen in dit verband verschuldigde premies derhalve belast.

De onderdelen l en m van het eerste lid zijn ontleend aan het vervallen artikel 15, derde lid, onderdeel a, respectievelijk onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Het eerste lid, onderdelen n tot en met r, is ontleend aan het vervallen artikel 11, eerste lid, onderdeel j, onder 1°, juncto het vervallen artikel 15, eerste lid, onderdelen l tot en met p.

Artikel 15b, tweede lid, ziet op het alsnog aanmerken van vrije vergoedingen als loonbestanddeel in het actuele loontijdvak, voorzover deze vergoedingen verband houden met een misdrijf waarvoor de werknemer in het actuele loontijdvak wordt veroordeeld of aan transactievoorwaarden heeft voldaan, een en ander als omschreven in artikel 15b, eerste lid, onderdelen o en p, terwijl hij die vergoedingen heeft genoten in dat loontijdvak voor de tijdstippen, bedoeld in genoemde onderdelen van artikel 15, eerste lid, of heeft genoten in voorafgaande loontijdvakken van het lopende jaar of in de daaraan voorafgaande vijf jaren. Artikel 15b, tweede lid, is ontleend aan het bij deze wet vervallen artikel 15, achtste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 en is op grond van het nieuwe artikel 17, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 van overeenkomstige toepassing op vrije verstrekkingen.

artikel 16

Artikel 16 bevat enkele begripsomschrijvingen die een rol spelen bij de afbakening van de vrije vergoedingen en verstrekkingen in de zin van het nieuwe hoofdstuk IIA van de Wet op de loonbelasting 1964.

In het eerste lid, onderdeel a, is een definitie van reisafstand opgenomen. Deze bepaling is ontleend aan artikel 1, tweede lid, onderdeel e, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990. Met de gewijzigde formulering wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De omschrijving van vervoer vanwege de inhoudingsplichtige in het eerste lid, onderdeel b, is identiek aan die in de onderdelen a en b van het ingevolge deze wet vervallen artikel 13, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Er is dan ook geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In het eerste lid, onderdeel c, alsmede in het tweede, derde en vierde lid, is een definitie van regelmatig woon-werkverkeer opgenomen. Deze is ontleend aan de artikelen 1, tweede lid, onderdeel d, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990 en 11, negende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Gekozen is voor regelmatig woon-werkverkeer omdat deze term de bedoelde lading beter dekt dan de meer algemene term woon-werkverkeer.

Ten opzichte van de omschrijving in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990 is ten minste eenmaal per week reizen vervangen door ten minste eenmaal per week plegen te reizen. Het plegen te reizen is telkens als voorwaarde opgenomen voor het op forfaitaire wijze in aanmerking nemen van woon-werkverkeer. Nu deze voorwaarde centraal in de

definitie van regelmatig woon-werkverkeer wordt opgenomen, hoeft het plegen te reizen niet langer als afzonderlijke voorwaarde te worden genoemd bij de verschillende regelingen ter zake van reiskosten. Daarnaast worden de woorden «dezelfde dag», vervangen door de woorden: binnen een tijdsbestek van 24 uur. Dit strekt ertoe duidelijkheid te verschaffen over wat in het kader van regelmatig woon-werkverkeer als dezelfde dag moet worden beschouwd.

In het tweede, derde en vierde lid wordt de zogenoemde 40-dagenregeling uit artikel 11, negende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 overgenomen. De 40-dagenregeling is een invulling van het plegen te reizen. Hiermee wordt niet beoogd de invulling van ten minste eenmaal per week plegen te reizen te wijzigen. Dat betekent dat in ieder geval sprake is van ten minste eenmaal per week plegen te reizen, indien aan de in het tweede lid, onderdeel a, en de in het derde lid opgenomen 40-dageneis is voldaan. In dat geval is sprake van regelmatig woon-werkverkeer. Indien een werknemer in een kalenderjaar minder dan 40 dagen van zijn woning of verblijfplaats naar de plaats of plaatsen van arbeid reist of vermoedelijk zal reizen, mag worden aangenomen dat geen sprake is van regelmatig woon-werkverkeer. Er kan dan wel sprake zijn van woon-werkverkeer maar aangenomen mag worden dat niet voldaan is aan het vereiste, het tenminste eenmaal per week plegen te reizen, om te kwalificeren als regelmatig woon-werkverkeer. Echter, indien het woon-werkverkeer op zichzelf voldoet aan het door jurisprudentie ingevulde begrip plegen te reizen, verhindert het tweede lid, onderdeel b, de werkgever niet in een dergelijk geval toch ervoor te kiezen om het woon-werkverkeer als regelmatig woon-werkverkeer aan te merken, zodat het reiskostenforfait van toepassing is.

In het eerste lid, onderdeel d, van artikel 16 is het begrip kinderopvang omljnd. De omschrijving hiervan komt geheel overeen met die van het begrip kinderopvang in artikel 3.9.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voor een nadere uiteenzetting van het begrip kinderopvang wordt daarom verwezen naar de toelichting op dat artikel in het artikelsgewijze gedeelte van de memorie van toelichting bij de Wet inkomstenbelasting 2001.

artikel 16a

Artikel 16a strekt ertoe het oude artikel 11, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 voor de overzichtelijkheid in een apart artikel op te nemen. Tevens wordt artikel 8, derde lid, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990 in de wet opgenomen. Met de gewijzigde formulering en opbouw is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Begunstiging van reizen per openbaar vervoer ten opzichte van reizen op andere wijze blijft gehandhaafd. De werkelijke kosten voor regelmatig woon-werkverkeer per openbaar vervoer kunnen volledig belastingvrij worden vergoed door de werkgever. Het is hierbij niet van belang welk soort plaatsbewijzen is gebruikt (abonnementen of dagkaarten). Evenmin is het van belang of eerste of tweede klas is gereisd. Voor het belastingvrij ontvangen van deze vergoeding is vereist dat de werknemer de gebruikte plaatsbewijzen overlegt aan de inhoudingsplichtige. De inhoudingsplichtige moet de plaatsbewijzen per werknemer administreren en voor controle beschikbaar houden.

artikel 16b

Artikel 16b strekt ertoe het oude artikel 11, achtste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 voor de overzichtelijkheid in een apart artikel op te nemen. Tevens worden het eerste en tweede lid van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990 in de wet opgenomen. Met de gewijzigde formulering en opbouw zijn geen andere dan de hierna te noemen wijzigingen beoogd.

Voor vergoedingen van kosten van regelmatig woon-werkverkeer met eigen vervoer wordt de bestaande regeling inhoudelijk gehandhaafd, zij het dat voor de bedragen is gekozen voor een transparant systeem waarin het reiskostenforfait bij vergoeding voor gebruik van eigen vervoer wordt afgeleid uit een vergoedbaar bedrag per kilometer van 0,15. Dit geeft grosso modo dezelfde bedragen als de bedragen opgenomen in het forfait van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990.

artikel 16c

Artikel 16c bewerkstelligt in verbinding met het nieuwe artikel 17, tweede lid, dat het loonbelastingregime inzake kinderopvang ongewijzigd blijft. Indien de werkgever aan zijn werknemer kinderopvang ter beschikking stelt of een vergoeding geeft voor de op de werknemer drukkende kosten van kinderopvang, wordt slechts het inkomensafhankelijke bedrag, opgenomen in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990, tot het loon gerekend. Dit bedrag is gebaseerd op 75% van de, door het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport aan de gemeenten geadviseerde, inkomensafhankelijke eigen ouderbijdrage voor opvang van kinderen. Bij ontvangen vergoedingen is het meerdere belastingvrij. Als de kinderopvang bij de werknemer thuis plaatsvindt, zijn de te vergoeden kosten gemaximeerd. Voor dit maximum wordt aangesloten bij de werkelijke kosten van het inkopen van een niet gesubsidieerde kinderopvangplaats. Artikel 16c komt in de plaats van het bij de onderhavige wet vervallen artikel 11, eerste lid, onderdeel n, van de Wet op de loonbelasting 1964. Met de gewijzigde formulering en opbouw van artikel 16c is ten opzichte van genoemd artikel 11, eerste lid, onderdeel n (oud), geen inhoudelijke wijziging beoogd.

artikel 17a

Ingevolge artikel 17a, onderdeel a, leidt woon-werkverkeer in de vorm van vervoer vanwege de inhoudingsplichtige niet tot fiscale gevolgen bij de werknemer. In dit opzicht wordt de situatie bestendig zoals die voortvloeide uit het ingevolge de onderhavige wet vervallen artikel 13, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 in verbinding met het laatste, thans derde, lid van genoemd artikel 13. Een verschil met de oude regeling is echter dat in dat kader bij woon-werkverkeer in de vorm van vervoer vanwege de inhoudingsplichtige sprake was van een loonbestanddeel dat tegen nihil werd gewaardeerd, terwijl dit ingevolge het nieuwe hoofdstuk IIA als vrije verstrekking kwalificeert en derhalve per definitie geen loon is.

Wat onder «vervoer vanwege de inhoudingsplichtige» wordt verstaan is gedefinieerd in het nieuwe artikel 16, onderdeel a. Zoals in de toelichting bij die bepaling reeds is aangegeven, is deze definitie identiek aan die in artikel 13, derde lid (oud), van de Wet op de loonbelasting 1964.

Artikel 17a, onderdeel b, is ontleend aan het bij deze wet vervallen artikel 11, eerste lid, onderdeel s. Met de nieuwe redactie is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

J

Met de voorziene wijziging van artikel 18a, achtste lid, vervalt de voorwaarde dat zowel in het nabestaandenpensioen als het wezenpensioen minimaal de gehuwden-AOW moet worden ingebouwd en wordt een rechtstreekse koppeling van het nabestaandenpensioen en het wezenpensioen aan het ouderdompensioen mogelijk gemaakt. Op grond van de bestaande wettekst is een rechtstreekse koppeling niet mogelijk in die situaties waarin de AOW-inbouw in het ouderdompensioen minder dan ¹⁰/₁₀₀ maal de AOW-uitkering voor een gehuwde bedraagt, omdat in dat

geval de AOW-inbouw in het nabestaandenpensioen of het wezenpensioen onder het minimaal in te bouwen bedrag van de gehuwden AOW uitkomt. Omdat dit als een ongewenste verkrapping is ervaren is ingevolge het besluit van 2 juli 1999, nr. DB99/896M reeds goedgekeurd dat het nabestaanden- en wezenpensioen rechtstreeks van het ouderdompensioen kunnen worden afgeleid en bij het nabestaandenpensioen en het wezenpensioen een AOW-inbouw kan plaatsvinden van onderscheidenlijk 70%, 14% en 28% van de AOW-inbouw die bij het ouderdompensioen in aanmerking is genomen. Deze goedkeuring wordt ingevolge de voorliggende wijziging in de wet verankerd.

Met de voorziene wijziging van artikel 18a, negende lid, wordt het toepassingsbereik van deze bepaling, in overeenstemming van de bedoeling van de wetgever, beperkt tot het in artikel 18a, derde lid, genoemde op een beschikbare-premiestelsel gebaseerd ouderdompensioen.

K

Met de wijziging van artikel 19a, eerste lid, onderdeel c, wordt bewerkstelligd dat ook de in het buitenland wonende werknemer die zijn pensioen heeft ondergebracht bij een aldaar gevestigde niet toegelaten verzekeraar en in Nederland een dienstbetrekking gaat vervullen de opbouw van zijn pensioen bij die buitenlandse verzekeraar kan voortzetten. Daarnaast kan een in Nederland wonende werknemer die in het buitenland een dienstbetrekking vervult en aldaar zijn pensioen bij een niet toegelaten verzekeraar heeft ondergebracht deze pensioenopbouw voortzetten indien hij in Nederland een dienstbetrekking aanvaardt.

Met de in artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, opgenomen wijziging wordt overeenkomstig de in artikel 3.7.4. van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen categorie van toegelaten verzekeraars van lijfrenten aan de categorie van toegelaten verzekeraars van een pensioen of een voorziening voor vervroegde uittreding toegevoegd een door Onze Minister aangewezen buitenlands pensioenfonds of een buitenlandse verzekeraar die bevoegd het verzekeringsbedrijf uitoefent. Dat kan zijn een pensioenfonds of verzekeraar die van buitenlandse origine is en in Nederland geen vaste inrichting heeft, en een in het buitenland gevestigde vaste inrichting van een Nederlandse verzekeraar. De toelating van deze nieuwe verzekeraars is voorwaardelijk, want de pensioenuitvoerder wordt verplicht inzicht te geven in de afwikkeling van de pensioencontracten die bij hem zijn afgesloten en hebben geleid tot belastingfaciliteiten. Als die inlichtingen aanleiding vormen die tegemoetkoming terug te nemen, dus bij oneigenlijk gebruik moet de ontvanger de verschuldigde belasting kunnen invorderen. Om er zeker van te zijn dat deze belastingclaim daadwerkelijk ook in deze situaties (pensioenkapitaal bevindt zich niet langer in Nederland) kan worden ingevorderd dient ofwel de verzekeraar ofwel de belastingplichtige zelf zekerheid te stellen, bijvoorbeeld in de vorm van een bankgarantie.

Ingevolge het nieuwe derde lid kunnen regels worden gesteld met betrekking tot de voorwaarden waaronder buitenlandse pensioenuitvoerders kunnen worden aangemerkt als een toegelaten verzekeraar teneinde de buitenlandse pensioenuitvoerder in een vergelijkbare positie met de binnenlandse pensioenuitvoerder te brengen. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het stellen van voorwaarden met betrekking tot het toezicht waaraan de pensioenuitvoerder moet zijn onderworpen, de bezittingen van de pensioenuitvoerder (bijvoorbeeld dat de financiering plaatsvindt via kapitaaldekking en de bezittingen van de pensioenuitvoerder toereikend zijn ter dekking van de pensioenverplichtingen) en de wijze van beleggen, de verslaglegging (bijvoorbeeld jaarlijks een door een externe accountant gecontroleerd verslag van de

financiële stand van zaken van de pensioenuitvoerder), het aantal deelnemers.

Indien aan de in onderdeel f genoemde verplichtingen en aan de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden wordt voldaan volgt een aanwijzing als toegelaten buitenlandse verzekeraar. In deze aanwijzing zal onderscheid worden gemaakt in verzekeraars die zowel aan de informatieverplichting als aan de verplichting tot zekerheidstelling voldoen en de verzekeraars die wel aan de informatieverplichting voldoen, maar de zekerheidstelling door de belastingplichtige zelf wordt geboden. De praktijk, dus zowel de belanghebbenden en hun adviseurs als de Belastingdienst, kan volstaan met het raadplegen van deze lijst.

L

Ingevolge het vierde lid van artikel 19b is het mogelijk om onder voorwaarden pensioenverplichtingen in het kader van het aanvaarden van een dienstbetrekking in het buitenland over te dragen aan verzekeraars buiten Nederland die niet of niet geheel willen of kunnen voldoen aan de voorwaarden van artikel 19a, eerste lid, onderdeel f. In de uitvoerings sfeer worden aan een dergelijke geruisloze overdracht van pensioenkapitaal naar het buitenland onder meer de voorwaarden verbonden dat er sprake moet zijn van een substantiële dienstbetrekking en er een substantieel pensioentekort zou ontstaan indien de goedkeuring tot overdracht zou uitblijven. Als wordt voldaan aan de voorwaarden van het vierde lid, wordt geen loon geconstateerd. De werknemer wordt ingevolge de artikelen 3.3.4, tweede lid, en 7.2.1. achtste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 echter wel in de inkomstenbelasting betrokken voor de overdracht van het pensioenkapitaal. Voor de daaruit voortvloeiende belastingaanslag wordt ingevolge het gewijzigde artikel 25, vierde lid, van de Invorderingswet 1990, mits daarvoor door de belastingplichtige voldoende zekerheid is gesteld, uitstel van betaling verleend.

M

Volgens het in dit onderdeel opgenomen artikel 20 wordt de over een loontijdvak van een jaar verschuldigde belasting berekend als het bedrag van de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare loon, verminderd met het bedrag van de heffingskorting voor de loonbelasting. Deze bepaling is daarmee in overeenstemming gebracht met het systeem van heffingskortingen zoals dat in de Wet inkomstenbelasting 2001 is opgenomen.

In het tweede lid van deze bepaling wordt geregeld dat de heffingskorting voor de loonbelasting maximaal het bedrag van de verschuldigde loonbelasting over het loontijdvak van een jaar bedraagt. De heffingskorting voor de loonbelasting kan dus niet leiden tot een uit te betalen bedrag.

N

Het in dit onderdeel opgenomen artikel 20a bevat het tarief voor de loonbelasting, dat is afgeleid van de tarieftabel in artikel 2.3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

O

In het in dit onderdeel opgenomen artikel 21 worden de termen «belastingtarief eerste schijf» en «gecombineerd heffingspercentage» gedefinieerd. Deze definities zijn noodzakelijk in verband met de samenhang met de premieheffing voor de volksverzekering, die hierna wordt toegelicht bij onderdeel P.

P

Artikel 21a is ontleend aan artikel 8.1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Op basis van deze bepaling wordt – in samenhang met de bijzondere bepaling van artikel 21b – de hoogte van de heffingskorting voor de loonbelasting vastgesteld. Uitgangspunt daarbij is dat de standaardloonheffingskorting over de heffingskorting voor de loonbelasting en de heffingskortingen voor de volksverzekeringen wordt verdeeld naar rato van de samenstellende delen van het gecombineerde heffingspercentage.

Voor een nadere toelichting op de aansluiting tussen belasting- en premieheffing wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op hoofdstuk 8 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel 21b is ontleend aan artikel 8.1.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel 8.1.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel 21c is ontleend aan artikel 8.1.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 waarin het begrip «standaardheffingskorting» wordt gedefinieerd. Het begrip standaardloonheffingskorting wijkt af van de standaardheffingskorting: in de standaardloonheffingskorting zijn de alleenstaande-ouderkorting en de aanvullende alleenstaande-ouderkorting niet opgenomen. Beide alleenstaande-ouderkortingen kunnen op grond van een voorlopige teruggaaf door de belastingdienst worden uitbetaald en worden daarom niet in de loonbelastingtabellen verwerkt. Hiermee wordt een vermindering van de administratieve lasten voor inhoudingsplichtigen bereikt.

Voor een nadere toelichting op het begrip standaardheffingskorting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel 8.1.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Q

De algemene heffingskorting is afgeleid van de algemene heffingskorting in artikel 8.2.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze korting vervangt de basisaftrek en de bovenbasisaftrek.

R

De arbeidskorting in artikel 22a van de Wet op de loonbelasting 1964 is afgeleid van de arbeidskorting in artikel 8.2.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze korting vervangt samen met de aftrekbedragen van artikel 14 het arbeidskostenforfait.

Bij een loon uit tegenwoordige arbeid vanaf 50% van het wettelijk minimumloon bestaat aanspraak op de arbeidskorting. Deze korting bereikt haar maximum bij loon uit tegenwoordige arbeid van 100% van het wettelijk minimumloon. De keuze voor dit inkomenstrajet hangt samen met de wens de arbeidskorting zodanig vorm te geven dat daarvan een maximale stimulerende werking uitgaat op mensen in een uitkerings-situatie om toe te treden tot de arbeidsmarkt.

Bij de berekening van de arbeidskorting voor de loonbelasting blijven de bijzondere beloningen buiten beschouwing. Hiermee wordt bereikt dat de arbeidskorting volledig kan worden verwerkt in de loonbelastingtabellen voor de loontijdvakken en dat geen extra loonbelastingtabellen hoeven te worden opgesteld voor de bijzondere beloningen. Hiermee blijft de uitvoeringslast voor de inhoudingsplichtigen beperkt. Indien een werknemer bij de heffing van loonbelasting door het buiten aanmerking blijven van de bijzondere beloningen niet de volledige arbeidskorting te

gelde maakt, kan bij de heffing van inkomstenbelasting alsnog arbeidskorting over de bijzondere beloningen worden berekend. Het derde en vierde lid strekken ertoe de gelijkstelling van bepaalde uitkeringen met loon uit tegenwoordige dienstbetrekking zoals die geldt voor de algemene aftrek ook te doen gelden voor de arbeidskorting.

De ouderenkorting in artikel 22b is afgeleid van de ouderenkorting in artikel 8.2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze korting vervangt de ouderenaftrek.

De aanvullende ouderenkorting in artikel 22c is afgeleid van de aanvullende ouderenkorting in artikel 8.2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze korting vervangt de aanvullende ouderenaftrek.

In artikel 22d is een indexeringsbepaling opgenomen die de oude indexeringsbepaling in artikel 20, negende lid, vervangt.

S

Artikel 23 is er op gericht te voorkomen dat een werknemer bij verschillende inhoudingsplichtige dezelfde heffingskorting te gelde kan maken. Deze bepaling is ontleend aan de oude bepaling in artikel 21, tweede lid.

T

Artikel 24 is aangepast aan het systeem van heffingskortingen.

U

Artikel 25, tweede lid, is aangepast aan het systeem van heffingskortingen.

V

Artikel 26 is aangepast in verband met het vervallen van artikel 30 en het niet voorkomen van bijzondere tarieven in de Wet inkomstenbelasting 2001.

W

Deze bepaling is aangepast in verband met de verlaging van het toptarief van 60 percent naar 52 percent.

X

Er is geen aanleiding om de huidige bepalingen in de Wet op de loonbelasting 1964 aan te passen. De specifieke verplichtingen voor de inhoudingsplichtige en werknemer als opgenomen in de artikelen 28 en 29 van de Wet op de loonbelasting 1964 zijn gehandhaafd. Voor de duidelijkheid zijn de artikelen 47b, tweede lid, en 52a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen – die gedeeltelijk een overlapping vormen – expliciet buiten toepassing verklaard.

Y

Het nieuwe artikel 30 is gezien de specifieke relatie met de heffing van de loonbelasting overgebracht van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (eerste lid van het oude artikel 47b) naar de Wet op de loonbelasting 1964. Tevens is in het tweede lid de bijbehorende bepaling opgenomen dat

niemand, indien het gaat om de eigen fiscale verplichting, zich kan beroepen op een al dan niet wettelijke geheimhoudingsplicht. Het oude artikel 30 is vervallen in verband met de invoering van het instrument van de voorlopige teruggaaf door de belastingdienst.

Z (vervallen)

AA

Deze bepaling is inhoudelijk ten opzichte van artikel 31, tweede lid, onderdeel f (oud) gewijzigd op het punt van de maximering. Voorheen kenden zowel de premiespaarregeling als de spaarloon- en winstdelingsregeling onafhankelijk van elkaar een eigen maximering. Dit is gewijzigd door de toevoeging aan deze bepaling dat de ingevolge een premiespaarregeling genoten premies die eerder al op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van deze wet zijn vrijgesteld, in mindering moeten worden gebracht op het in deze bepaling genoemde bedrag. Door deze wijziging is feitelijk een gezamenlijk maximum geïntroduceerd voor de faciliteiten die kunnen worden genoten volgens de premiespaarregeling en de spaarloon- en winstdelingsregeling. Dit gezamenlijk maximum is vastgesteld op € 681 (f 1500).

Introductie van het gezamenlijke maximum heeft ook gevolgen voor toepassing van het achtste lid van artikel 31 van de wet, waar geregeld is dat voorzover spaarloon wordt genoten in de vorm van aandelenoptierechten het maximum genoemd in artikel 31, tweede lid, onderdeel f, wordt verdubbeld.

Bij de berekening van het maximum voor spaarloon genoten in de vorm van aandelenoptierechten, dient door de invoering van het gezamenlijke maximum niet alleen rekening gehouden te worden met overig spaarloon en winstdeling, maar ook met hetgeen reeds aan spaarpremies ingevolge de premiespaarregeling is vrijgesteld.

Navolgend wordt de toepassing van de regeling geschetst.

Voorbeeld

Werknemer A ontvangt in het kader van de premiespaarregeling 200 aan spaarpremies. Aan spaarloon ontvangt hij 100 in de vorm van geld en 600 in de vorm van aandelenoptierechten. De spaarpremies van 200 zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de wet. Binnen de spaarloonfaciliteit resteert dan in beginsel op grond van artikel 31, tweede lid, onderdeel f, nog een ruimte van € 481 (€ 681 -/- € 200). Dit is voldoende om op het spaarloon van 100 in de vorm van geld een eindheffing toe te passen. Vervolgens resteert nog een ruimte binnen de spaarloonfaciliteit van € 381 (€ 481 -/- € 100). Op grond van het achtste lid van artikel 31 van de wet wordt dit bedrag verdubbeld tot € 762. Het spaarloon van € 600 dat werknemer A in de vorm van aandelenoptierechten geniet, kan hierdoor ook volledig binnen de spaarloonfaciliteit worden gebracht.

AB

Ten opzichte van artikel 32, eerste lid, (oud) is een aantal doeleinden toegevoegd waaraan de werknemer het spaarloon binnen vier jaar na de inleg onbelast mag besteden, te weten de start van een eigen onderneming, opname van verlof en de financiering van eigen scholingsuitgaven.

Met de bepaling in het tweede lid wordt de verwijzing naar de tabelcorrectiefactor in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vervangen door

een verwijzing naar de tabelcorrectiefactor in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel VI Wet op de dividendbelasting 1965

A

De voorgestelde aanvulling op het eerste lid van artikel 1, strekt ertoe bepaalde vormen van dividendstripping tegen te gaan. Het gaat hierbij om de variant waarin een buitenlandse aandeelhouder die zelf geen recht op vermindering van Nederlandse dividendbelasting kan ontlenen aan een belastingverdrag, dit verdragsvoordeel op indirecte wijze behaalt door overdracht van dividendbewijzen aan een derde die wel verdragsvoordelen geniet. Kenmerkend hierbij is dat hetzij de onderliggende aandelen achterblijven bij de aandelenhouder, hetzij de aandeelhouder na overdracht van de aandelen binnen afzienbare tijd weer eenzelfde positie in die aandelen verwerft.

Zo'n overdracht van dividendbewijzen kan plaatsvinden aan personen of lichamen die in hetzelfde land wonen cq gevestigd zijn maar ook aan personen of lichamen in een ander land. In het eerste geval worden dividendrechten overgedragen aan een inwoner die anders dan de aandeelhouder, wel een beroep kan doen op toepassing van het belastingverdrag. In het tweede geval is in feite sprake van treatyshopping: in dat geval ontbreekt een belastingverdrag tussen het eigen land en Nederland of biedt een belastingverdrag onvoldoende mogelijkheden tot vermindering van dividendbelasting. De dividendrechten worden daarom overgedragen aan een partij die is gevestigd in een land dat een in dit opzicht gunstig belastingverdrag met Nederland heeft gesloten. De Nederlandse fiscus heeft dergelijke vormen van dividendstripping tot op heden zonder succes bestreden. Zo heeft de Hoge Raad voor de toepassing van het dividendartikel in het belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk, beslist dat de vraag wie de uiteindelijk gerechtigde is tot het dividend, niet dient te worden beoordeeld naar het tijdstip waarop het dividend wordt gedeclareerd, doch naar het tijdstip waarop het dividend ter beschikking wordt gesteld. Ook is in dat verband beslist dat niet kan worden geëist dat belanghebbende, toen deze de dividendbewijzen inwisselde, eigenaar was van de onderliggende aandelen, aangezien het verdrag die eis niet stelt (arrest van 6 april 1994, nr. 28 638, BNB 1994/217c*).

Met de voorgestelde aanvulling op het eerste lid van artikel 1 wordt beoogd aan de hier beschreven vorm van dividendstripping het hoofd te bieden door een nadere invulling te geven aan het begrip uiteindelijk gerechtigde (beneficial owner) zoals dat in de bronheffingsbepalingen van de belastingverdragen wordt gehanteerd. Daarbij wordt als uitgangspunt een materieel criterium gehanteerd, te weten dat dividendbelasting wordt geheven van degenen die uiteindelijk gerechtigd zijn tot de opbrengst van aandelen. Voor de inhouding van de dividendbelasting is dit zonder gevolg: elke uitkering van dividend komt namelijk direct of indirect terecht bij degene die uiteindelijk gerechtigd is tot de opbrengst. Dit betekent dat de vennootschap zich ten behoeve van de inhouding van de dividendbelasting niet hoeft af te vragen in welke hoedanigheid de opbrengstgerechtigde het dividend geniet. Wel is die hoedanigheid van belang op het moment dat de opbrengstgerechtigde aanspraak maakt op vermindering of teruggaaf van dividendbelasting. In dat geval dient te worden beoordeeld of sprake is van een uiteindelijk gerechtigde. Overeenkomstig de voorgestelde regelingen in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting die leiden tot uitsluiting van verrekening van dividendbelasting in geval van dividendstripping, is in de voorgestelde aanvulling van artikel 1, eerste lid, door middel van een bezitseis invulling gegeven aan het materiële criterium.

Artikel 44a en 80a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn in het kader van de invoering van het forfaitair rendement in de Wet inkomstenbelasting 2001 vervallen. Voorzover deze bepalingen betekenis moeten blijven behouden voor de dividendbelasting is de inhoud ervan overgenomen in het nieuwe tweede lid van artikel 1, artikel 3, eerste lid, onderdeel g, artikel 3a en in artikel 15.

Artikel 44a, eerste lid, tweede volzin, en vierde lid, hebben geen betekenis voor de dividendbelasting en zijn derhalve niet overgenomen. Het eerste lid, tweede volzin, ziet op buiten Nederland gevestigde fondsen. Het vierde lid houdt verband met de regeling voor het aanmerkelijk belang.

B

Voor een toelichting op het eerste lid zij verwezen naar de toelichting op onderdeel A. en voor een toelichting op het tweede lid zij verwezen naar de toelichting op onderdeel C.

C

In het huidige artikel 3, tweede lid, zijn een aantal bepalingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van overeenkomstige toepassing verklaard die in de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn vervallen of zijn vervangen door andere bepalingen. Het gaat hier om de artikelen 44, 68a, 68aa en 80 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Deze bepalingen mogen echter niet vervallen voor de dividendbelasting. Er is voor gekozen om deze bepalingen die alle te maken hebben met een vorm van fusie of splitsing, voortaan onder te brengen in een nieuw artikel, artikel 3a. Artikel 3, tweede lid, komt daarmee te vervallen.

Het nieuwe artikel 3a, eerste lid, vormt het equivalent van artikel 44. Het tweede lid vormt het equivalent van artikel 68a, tweede lid (kapitaalregel voor splitsing). Het derde lid vormt het equivalent van artikel 68aa, tweede lid (kapitaalregel bij juridische fusie). Teneinde zekerheid te verschaffen inzake de behandeling van een bijbetaling in contanten is in de betreffende leden geregeld dat de bijbetaling in mindering komt op het op de aandelen gestorte kapitaal.

Het bepaalde in het vierde heeft ten doel te voorkomen dat de splitsing wordt aangewend om heffing van dividendbelasting uit te stellen dan wel te ontgaan. Indien aan de splitsing kortweg geen zakelijke overwegingen ten grondslag liggen wordt de splitsing ten aanzien van alle aandeelhouders aangemerkt als een uitdeling van winst. Zakelijke overwegingen, worden net als onder de huidige regeling niet aanwezig geacht ingeval van een zogeheten dividendvervangende splitsing. De vennootschap kan aan de inspecteur vooraf zekerheid vragen over de toepassing van het vierde lid. Dit is geregeld in het zesde lid en komt globaal overeen met artikel 68a, tiende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Het nieuwe vijfde lid is de voortzetting van artikel 68a, achtste lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Het bepaalde in artikel 80 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is thans opgenomen in artikel 16.

D

De regelingen met betrekking tot de heffing van de belasting bij beleggen via beleggingsinstellingen vinden hun oorsprong in de gedachte dat het inschakelen van een rechtspersoon tussen de belegger en de door de rechtspersoon voor deze belegger gehouden beleggingen zo min mogelijk extra fiscale lasten moet opleveren. Voorzover mogelijk werd aldus beoogd de fiscale behandeling van de particulier die via een fiscale beleggingsinstelling belegt en een particulier die rechtstreeks belegt niet teveel uiteen te laten lopen.

Een belegginginstelling is subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting maar de dubbele heffing van vennootschapsbelasting bij de instelling en inkomstenbelasting bij de particulier wordt voorkomen doordat de winst van de instelling onder bepaalde voorwaarden wordt belast tegen een tarief van nul procent. De belangrijkste voorwaarde is dat de beleggingsinstelling haar winst binnen 8 maanden na afloop van het boekjaar aan de aandeelhouders ter beschikking moet stellen; de zogenoemde doorstootverplichting. De aldus aan de aandeelhouders ter beschikking gestelde winst wordt bij hen in de inkomstenbelasting betrokken. Deze winst komt overeen met het bedrag aan rente en dividend dat de belegger anders rechtstreeks had genoten. Daarnaast kent de beleggingsinstelling de zogenoemde herbeleggingsreserve waarin zij vervreemdingswinsten en koerswinsten kan reserveren. Deze herbeleggingsreserve heeft tot doel de fiscale behandeling van een particulier die rechtstreeks belegt en de fiscale behandeling van een particulier die belegt via een beleggingsinstelling vergelijkbaar te houden. Een particulier die via een fiscale beleggingsinstelling belegt, ziet de door de beleggingsinstelling behaalde vervreemdingswinsten en koerswinsten toegevoegd worden aan de herbeleggingsreserve. In beginsel zijn deze aan de herbeleggingsreserve toegevoegde vervreemdingswinsten en koerswinsten onbelast te realiseren door verkoop van de aandelen in de fiscale beleggingsinstellingen. Echter, directe uitkeringen door de beleggingsinstelling uit de herbeleggingsreserve zijn momenteel onderworpen aan de heffing van de dividendbelasting en de inkomstenbelasting. Bij de totstandkoming van het regime voor beleggingsinstellingen in 1970 heeft daar met name gespeeld dat schaalvoordelen zijn te behalen bij een gezamenlijke belegging. Ontwikkelingen op de beleggingsmarkt (internationalisering, digitalisering, grotere doorzichtigheid) leiden naar ons oordeel thans tot een andere afweging. Het mag uit fiscaal oogpunt geen wezenlijk verschil maken of de particulier rechtstreeks belegt dan wel via een beleggingsinstelling. Dat is voor ons reden om in het voorgestelde artikel 3b van de Wet op de dividendbelasting 1965 te stellen dat een gevormde herbeleggingsreserve wordt aangemerkt als gestort kapitaal. Dit leidt er toe dat uitdelingen uit een herbeleggingsreserve niet meer leiden tot inhouding van dividendbelasting. Inkomstenbelasting terzake van uitdelingen uit de herbeleggingsreserve doet zich onder het voorstel belastingherziening 2001 niet meer voor. Dit vanwege de daarin opgenomen regeling van het forfaitair rendement welke niet meer aanknoopt bij dividenduitkeringen doch bij de waarde van de beleggingen op 1 januari en 31 december.

E

De wijziging in het eerste lid hangt samen met het vervallen bij de aandeelhouder/natuurlijk persoon van de dividendvrijstelling bij inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001. De wijziging in het tweede lid hangt samen met opbrengst van aandelen in aangewezen krediet- en beleggingsinstelling die in het kader van stimulering van groen beleggen zijn vrijgesteld van inhouding van dividendbelasting. In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is de regeling inzake groen beleggen opgenomen in artikel 26c, in de Wet inkomstenbelasting 2001 in artikel 5.2.5, eerste lid.

F

De tariefstelling in artikel 5 behoeft zich in aansluiting op de Wet inkomstenbelasting 2001 niet langer uit te strekken tot het bijzondere tarief van 20 respectievelijk 10 percent aangezien deze tarieven bij inwerkingtreding van genoemde wet vervallen.

G

In aansluiting op de wijziging van artikel 5 vervalt de brutering van de belasting die naar het bijzondere tarief van 20 respectievelijk 10 percent wordt geheven.

H

Artikel 15 komt overeen met het vervallen artikel 80a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Voor een toelichting op artikel 16 zij verwezen naar de toelichting op onderdeel A. Artikel 16 komt overeen met het vervallen artikel 80 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Artikel VII Wet op de omzetbelasting 1968

A, B

Deze onderdelen voorzien in een verhoging van het algemene BTW-tarief van 17,5 naar 19 percent.

C

Onderdeel C bevat in de zogenoemde landbouwregeling een aanpassing van het landbouwforfait in verband met de verhoging van het algemene BTW-tarief. De landbouwregeling is een bijzondere regeling in de heffing van omzetbelasting die wordt toegepast op bepaalde leveringen en diensten verricht door agrariërs (landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers). Agrariërs die onder de landbouwregeling vallen zijn geen BTW verschuldigd en hebben, als gevolg daarvan, geen recht op aftrek van de aan hen in rekening gebrachte BTW. Doel van de landbouwregeling is de administratieve lasten van agrariërs zoveel mogelijk te beperken.

Doordat agrariërs die onder de landbouwregeling vallen geen BTW in rekening brengen aan hun afnemers en geen recht op aftrek van voorbelasting hebben, zou al vroeg in de bedrijfstak cumulatie van omzetbelasting kunnen ontstaan. Om dit te voorkomen kunnen de afnemers van onder de regeling vallende agrariërs een deel van de inkoopprijs als voorbelasting in aftrek brengen. Het percentage in aftrek te brengen BTW bij de afnemers (het landbouwforfait) wordt bepaald aan de hand van de gemiddelde voorbelastingdruk bij agrariërs.

De verhoging van het algemene BTW-tarief waarin dit wetsvoorstel voorziet betekent dat de gemiddelde voorbelastingdruk bij agrariërs toeneemt, hetgeen een verhoging van het landbouwforfait met 0,3 procentpunt rechtvaardigt. Deze verhoging is in algemene bewoordingen geformuleerd omdat de gemiddelde voordruk bij de agrariërs thans wordt gezien aan de hand van de meest actuele cijfers. Daardoor is het nu niet bekend hoe hoog het landbouwforfait zal zijn – en moet worden – op het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel.

D

Onderdeel D bevat de aanpassing van het BTW-tarief zoals dat wordt gehanteerd bij de heffing van omzetbelasting ter zake van tabaksproducten.

Artikel VIII Wet op de vennootschapsbelasting 1969

A

De vestigingsplaatsfictie dient eveneens niet van toepassing te zijn op de nieuwe artikelen 13i tot en met 13k van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De vestigingsplaatsfictie hoeft niet langer te worden uitgesloten voor artikel 29a, aangezien die bepaling komt te vervallen.

B

Deze bepalingen betreffen slechts een wijziging van de terminologie naar analogie van de wijzigingen in de inkomstenbelasting. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

C

De voorgestelde wijzigingen hebben een technisch karakter. De meeste wijzigingen betreffen aanpassingen van verwijzingen. Artikel 10.2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is vernummerd tot artikel 10.2.4. Zie artikel XXI, onderdeel S, van hoofdstuk I van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

Daarnaast is in het nieuwe tweede lid, onderdeel b, expliciet bepaald dat voorzover artikel 3.2.2.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001 ziet op de oudedagsreserve, deze niet van toepassing is voor de vennootschapsbelasting.

Voorts is in het nieuwe derde lid van artikel 8 een bepaling opgenomen die aangeeft dat in de vennootschapsbelasting de transparantie gehandhaafd blijft met betrekking tot commanditaire vennootschappen. Hierover zou onduidelijkheid kunnen ontstaan omdat commanditaire deelnames voor de heffing van de inkomstenbelasting voortaan in beginsel niet meer onder het winstregime vallen. Daarnaast is bepaald dat de investeringsaftrek ter zake van investeringen binnen de commanditaire vennootschap slechts in beeld komt indien de commanditaire deelname in de lijn ligt van de normale bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige.

Het nieuwe tiende lid van artikel 8 is het equivalent van artikel 44b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

D

Zoals in het algemeen deel van de toelichting is vermeld, houdt deze maatregel verband met het gewijzigde regime voor belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang. In dit verband is de huidige regeling in artikel 9, eerste lid, onderdeel b, die de aftrek van aandelen in de winst uitsluit bij winstdelende schuldvorderingen ingeval de schuldvordering is verstrekt door een (rechts-)persoon die met die schuldvordering als het ware deelneemt in de schuldenaar, uitgebreid. Ook de aandelen in de winst toekomende aan gerechtigden tot schuldvorderingen die tot een aanmerkelijk belang behoren, zijn voortaan niet aftrekbaar. Deze maatregel voorkomt dat dergelijke winstdelende schuldvorderingen, die veel gelijkenis hebben met eigen vermogen, in aanmerkelijk-belang-situaties fiscaal gunstiger worden behandeld dan eigen vermogen. Zoals is aangegeven in het algemeen deel van de toelichting wordt op dit moment nog bestudeerd in hoeverre in het kader van de Wet inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de afbakening tussen eigen en vreemd vermogen meer algemene maatregelen in de vennootschapsbelasting moeten worden opgenomen.

E

Deze bepaling is aangepast omdat er in de Wet inkomstenbelasting 2001 geen regeling meer is opgenomen die vergelijkbaar is met artikel 24, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1969.

F

Het begrip «verbonden lichaam» is als gevolg van de voorgestelde wijzigingen voortaan ook van belang voor de artikelen 13j, 13k, 14, 14a en 17a.

De wijziging van het vijfde lid van artikel 10a betreft een technische aanpassing. De wijziging heeft betrekking op de verwijzing in de vennootschapsbelasting naar het partnerbegrip voor de inkomstenbelasting. Op grond van de nieuwe bepaling wordt degene die kan kiezen voor de kwalificatie als partner van een natuurlijk persoon voor het begrip «verbonden natuurlijk persoon» gelijkgesteld aan een echtgenoot van die natuurlijk persoon.

G

Deze wijziging betreft slechts een technische aanpassing.

H

Deze wijzigingen betreffen slechts technische aanpassingen. De in het eerste lid opgenomen wijziging houdt verband met het feit dat bepalingen met betrekking tot de toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij een juridische fusie en splitsing voortaan in afzonderlijke artikelen (namelijk de artikelen 13h tot en met 13l) zijn opgenomen. De in het tweede lid opgenomen wijziging betreft een aanpassing van de verwijzing.

I

De in artikel 13d, zevende lid, tweede volzin, opgenomen regeling is overgebracht naar artikel 13h, onderdeel b.

J

De wijzigingen van dit artikel hangen samen met de wijzigingen in het Wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 met betrekking tot de fiscale begeleiding van de aandelenfusie, de juridische splitsing of de juridische fusie. Zij hebben een grotendeels technisch karakter. Het artikel ziet, anders dan de huidige regeling, echter alleen op de situatie dat de aandelen bij de belastingplichtige voor de aandelenfusie, de juridische splitsing of de juridische fusie geen deelneming heeft in het fuserende of splitsende lichaam, terwijl de aandelen daarna wel een deelneming vormen. In onderdeel b is de regeling opgenomen die was opgenomen in artikel 13d, zevende lid, tweede volzin. Wel is deze regeling uitgebreid tot de juridische fusie en de juridische splitsing.

K

artikel 13i

Dit artikel heeft betrekking op de fiscale begeleiding van een aandelenfusie. Omdat artikel 3.2.2.45 van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 van overeenkomstige toepassing is voor de vennootschapsbelasting, ziet het voorgestelde artikel 13i alleen op de situatie dat de aandelen die in

het kader van de aandelenfusie worden vervreemd, een deelneming vormen. Het voordeel dat als gevolg van de vervreemding wordt genoten, zal dan in het algemeen onder de deelnemingsvrijstelling vallen. Het bedrag dat voor de verkregen aandelen is opgeofferd, wordt ten hoogste vastgesteld op het bedrag dat voor de vervreemde aandelen is opgeofferd. Dit is geregeld in het eerste lid, onderdeel a. In onderdeel b van dat lid is een bepaling opgenomen teneinde iedere onduidelijkheid weg te nemen met betrekking tot geldleningen die zijn aangegaan in verband met de aandelen die in het kader van de fusie worden vervreemd. Indien de renteaftrek op deze geldlening is beperkt, wordt de geldlening tevens geacht verband te houden met de aandelen die de belastingplichtige in het kader van de fusie verkrijgt. Op deze wijze wordt voorkomen dat dergelijke geldleningen als gevolg van hun fiscale claim kunnen worden ontdaan.

Ingeval de vervreemde aandelen een deelneming vormen, maar op de positieve voordelen uit hoofde van die deelneming de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is, op de aandelen rust bijvoorbeeld een artikel 13c claim, vindt de facilitaire plaats op basis van het tweede lid. Indien de verkregen aandelen eveneens een deelneming vormen, treden volgens onderdeel a de aandelen die de belastingplichtige in het kader van de aandelenfusie verkrijgt, in de plaats van de aandelen die in het kader van de aandelenfusie worden vervreemd. In dat geval zijn immers op de verkregen aandelen dezelfde bepalingen van toepassing als op de aandelen die in het kader van de fusie worden vervreemd. Vormen de verkregen aandelen geen deelneming, dan dienen deze aandelen ingevolge onderdeel b te worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer verminderd met het voordeel dat buiten aanmerking is gebleven. Op deze wijze wordt veilig gesteld dat bijvoorbeeld bij een latere verkoop van de aandelen, heffing kan plaatsvinden over het bedrag dat als gevolg van de aandelenfusie niet in aanmerking behoeft te worden genomen.

artikel 13j

Dit artikel heeft betrekking op de fiscale begeleiding van een juridische splitsing. Het hangt samen met de wijzigingen opgenomen in het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001, en ziet alleen op de situatie dat de aandelen in het splitsende lichaam een deelneming vormen. De aanpassingen hebben grotendeels een technisch karakter. Wel is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal onduidelijkheden weg te nemen. Op grond van artikel 3.2.2.46 van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de belastingplichtige geacht de aandelen in en de schuldvorderingen op het splitsende lichaam te hebben vervreemd. In het eerste lid van voorgestelde artikel 13j is opgenomen dat de aandelen en de schuldvorderingen worden geacht te zijn vervreemd aan een met de belastingplichtige een verbonden lichaam. Hierdoor is een onduidelijkheid die onder de huidige regeling zou kunnen bestaan, weggenomen.

In het algemeen zal de vervreemding van de aandelen niet leiden tot winst. Het voordeel valt immers onder de deelnemingsvrijstelling. Wel zal in die situatie een toedeling van het voor de aandelen in de splitsende vennootschap opgeofferde bedrag dienen plaats te vinden. Dit is geregeld in het tweede lid en vindt op dezelfde wijze plaats als onder de huidige wetgeving.

In het derde lid is een bepaling opgenomen teneinde iedere onduidelijkheid weg te nemen met betrekking tot geldleningen die zijn aangegaan in verband met de aandelen in de splitsende vennootschap. Voor een nadere toelichting op deze regeling wordt verwezen naar hetgeen bij de aandelenfusie is opgemerkt.

Ingeval de aandelen een deelneming vormen, maar de deelnemingsvrijstelling is niet van toepassing is, bijvoorbeeld omdat op de aandelen

een artikel 13c-claim rust, kan de vervreemding leiden tot het constateren van winst. Deze winst behoeft de belastingplichtige niet in aanmerking te nemen, tenzij er sprake is van een situatie waarop de antimisbruikbepaling van toepassing is. De antimisbruikbepaling is opgenomen in artikel 3.2.2.46 van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001. Indien de faciliteit van toepassing is, treden net als onder de huidige wetgeving de aandelen die de belastingplichtige direct na de splitsing op de bij de splitsing betrokken lichamen heeft in de plaats van de aandelen die de belastingplichtige ten tijde van de splitsing op de splitsende vennootschap heeft. Het is echter eveneens denkbaar dat niet de aandeelhouder, maar bijvoorbeeld de moeder de aandelen in het kader van de splitsing krijgt uitgereikt. Gebleken is dat deze situatie in de praktijk aanleiding gaf tot onduidelijkheden, met name ten aanzien van de vraag op welke aandelen de claim komt te rusten. Teneinde deze onduidelijkheid weg te nemen is, in het vijfde lid, geregeld dat wanneer een ander lichaam dan de aandeelhouder in het splitsende lichaam de aandelen krijgt uitgereikt, het artikel van overeenkomstige toepassing is. Dit houdt bijvoorbeeld in dat wanneer de aandelen die dat andere lichaam krijgt uitgereikt een deelneming vormen, deze aandelen in de plaats treden van de aandelen die de belastingplichtige had.

artikel 13k

Dit artikel heeft betrekking op de fiscale begeleiding van een juridische fusie. Het ziet alleen op de situatie dat de belastingplichtige een deelneming heeft in de rechtspersoon die in het kader van de fusie verdwijnt. Net als bij de juridische splitsing worden de aandelen en schuldvorderingen op grond van artikel 3.2.2.47 van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 geacht te zijn vervreemd aan een verbonden lichaam. De gevolgen van deze vervreemding zijn overigens gelijk aan die van de overgang onder algemene titel in het kader van een splitsing. Voor een nadere toelichting wordt dan ook verwezen naar hetgeen bij de splitsing is opgemerkt. Het vierde lid is opgenomen teneinde onduidelijkheid in de praktijk omtrent de gevolgen van een fusie waarbij het vermogen van de dochtermaatschappij onder algemene overgaat op der moedermaatschappij, weg te nemen. Een dergelijke fusie wordt, onder te stellen voorwaarden gefacilieerd. Deze voorwaarden zullen onder andere zien op schuldvorderingen die als gevolg van de fusie als gevolg van schuldvermenging teniet gaan.

L

De faciliteit voor de bedrijfsfusie is, net als de fiscale begeleiding van de aandelenfusie en de overgang onder algemene titel in het kader van een fusie of een splitsing, aangepast teneinde deze in overeenstemming te brengen met de fusierichtlijn. De wijzigingen hebben met name betrekking op de antimisbruikbepaling. Voorts is de bedrijfsfusie op een aantal punten verduidelijkt.

Net als onder het huidige artikel 14 moet zijn voldaan aan een aantal vereisten om van de faciliteit gebruik te kunnen maken. De vereisten zijn de volgende. Het moet gaan om de overdracht tegen uitreiking van aandelen. De overgedragen vermogensbestanddelen dienen samen of de gehele onderneming van de belastingplichtige, dan wel een zelfstandig onderdeel van de onderneming te vormen.

Indien de overnemer recht heeft op voorwaartse verrekening van verliezen, op de overdrager en de overnemer voor het bepalen van de winst niet dezelfde bepalingen van toepassing zijn of de latere heffing niet is verzekerd, zal net als onder de huidige regeling de belastingplichtige moeten verzoeken om toepassing van de faciliteit. Aan de inwilliging van

het verzoek kunnen voorwaarden worden gesteld. Dit is geregeld in het tweede lid.

Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat het voor toepassing van de faciliteit niet noodzakelijk is dat de overdracht, zonder toepassing van de faciliteit, ook feitelijk zou leiden tot winst. Te denken valt aan de situatie waarin er geen stille reserves in de overgedragen vermogensbestanddelen besloten liggen. Wel kan in zo'n situatie een voorwaarde worden gesteld die met name ten doel heeft te voorkomen dat de latente verliezen die in de overgedragen vermogensbestanddelen besloten zitten, door de overnemer kunnen worden teruggewenteld naar in het verleden gemaakte winsten. Indien dit wel mogelijk zou zijn zou dit tot gevolg hebben dat aan de fusie in materiële zin terugwerkende kracht wordt verleend.

De delegatiebepaling op grond waarvan de voorwaarden kunnen worden gesteld, is aangepast. Teneinde onduidelijkheden in de praktijk weg te nemen. Geregeld dat ook voorwaarden kunnen worden gesteld die betrekking hebben op de verrekening van buitenlandse resultaten.

In het derde lid is geregeld dat het voor de aandelen opgeofferde bedrag wordt vastgesteld op de fiscale boekwaarde van het overgedragen vermogen verminderd met eventueel tot dat vermogen behorende fiscale reserves. Deze bepaling van het opgeofferde bedrag is reeds bekend uit de standaardvoorwaarden bij het huidige artikel 14.

De antimisbruikbepaling is opgenomen in het vierde lid en is, voor wat betreft de eerste twee volzinnen, gelijkloidend aan de regeling die is opgenomen in het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 voor aandelenfusie. Misbruik is aanwezig indien de fusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan dan wel uitstellen van belastingheffing. Dit wordt geacht het geval te zijn indien de fusie niet plaatsvindt op zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden van de overdrager en de overnemer. De term actieve werkzaamheden is gekozen teneinde een onderscheid te kunnen maken tussen vennootschappen bij wie de werkzaamheden niet uitgaan boven normaal vermogensbeheer (passieve vennootschappen) en vennootschappen die materieel een onderneming drijven. Ingeval de vennootschap als passief kan worden aangemerkt, zal worden aangenomen dat de fusie niet is gericht op de herstructurering of rationalisering van de actieve werkzaamheden. Deze actieve werkzaamheden worden immers niet door een dergelijke vennootschap verricht. De faciliteit is in een dergelijke situatie dan ook niet van toepassing, tenzij belastingplichtige aannemelijk maakt dat de fusie niet is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. In de derde volzin van dit lid is een bepaling opgenomen die betrekking heeft op de situatie dat de aandelen in de overdrager of de overnemer worden vervreemd aan een niet-verbonden lichaam. In dat geval wordt aangenomen dat de vervreemding van de aandelen samenhangt met de overdracht van de vermogensbestanddelen waarvoor de faciliteit is verkregen. Dit samenstel van rechtshandelingen zou het mogelijk maken om verkoopwinsten om te zetten in onbelaste koerswinsten op aandelen, waardoor de belastingheffing wordt uitgesteld. Teneinde deze vorm van oneigenlijk gebruik te keren, wordt aan de bedrijfsfusie geacht geen zakelijke overwegingen ten grondslag te liggen indien de aandelen in de overnemer of de overdrager binnen een periode van drie jaar worden vervreemd aan een niet-verbonden lichaam. De woorden direct of indirect zijn opgenomen teneinde duidelijk te maken dat ook wanneer de aandelen eerst aan een verbonden lichaam worden verkocht en vervolgens aan een niet-verbonden lichaam, de antimisbruikbepaling van toepassing is.

Niet alleen de verkoop van aandelen in de overnemer, maar ook de verkoop van aandelen in de overdrager aan een niet-verbonden lichaam kan leiden tot het omzetten van verkoopwinsten in onbelaste koerswinsten. Met betrekking tot de verkoop van aandelen in de overdrager kan

worden gedacht aan de volgende structuur. Aan het overnemende lichaam worden juist die vermogensbestanddelen overgedragen die het concern wenst te behouden. Door de aandelen in de overnemende vennootschap binnen het concern te verhangen, zijn de aandelen in de overdragende vennootschap verkoopklaar gemaakt. Ook op deze wijze kan van de bedrijfsfusie faciliteit gebruik worden gemaakt om belastingheffing uit te stellen. Door verkoop van de aandelen worden immers de stille reserves die in de achtergebleven activa besloten liggen gerealiseerd.

De belastingplichtige wordt de mogelijkheid geboden om tegenbewijs te leveren. De belastingplichtige zal slagen in dit tegenbewijs indien bijvoorbeeld zowel de aandelen in de overdrager als de aandelen in de overnemer aan dezelfde belastingplichtige worden verkocht. Die situatie kan immers worden vergeleken met de situatie dat de bedrijfsfusie niet heeft plaatsgevonden. Had de bedrijfsfusie niet plaatsgevonden, dan hadden de aandelen ook kunnen worden verkocht zonder dat dit zou leiden tot heffing. De belastingplichtige wordt de mogelijkheid geboden om zekerheid vooraf te krijgen omtrent de vraag of de voorgenomen vervreemding van de aandelen leidt tot het van toepassing zijn van de antimisbruik bepaling. De inspecteur beslist omtrent deze vraag bij voor bezwaar vatbare beschikking.

M

De belangrijkste wijzigingen van dit artikel hebben betrekking op de antimisbruikbepaling. Die bepaling is aangepast en in lijn gebracht met de fusierichtlijn. In het eerste lid is de omschrijving aangepast. Voor dit begrip wordt niet meer verwezen naar het Burgerlijk Wetboek. De aangepaste antimisbruikbepaling is opgenomen in het zesde lid.

Ook voor deze faciliteit geldt dat deze ook van toepassing is ingeval de spitsende of de verkrijgende rechtspersonen niet in Nederland zijn gevestigd maar in een andere lidstaat van de Europese Unie.

In het vierde lid is een bepaling opgenomen voor het geval dat het splitsende lichaam bij een afsplitsing de aandelen in het verkrijgende lichaam krijgt uitgereikt. De bepaling heeft betrekking op het voor die aandelen opgeofferde bedrag. Gebleken is dat daarover in de praktijk aanleiding onduidelijkheden bestonden. Het opgeofferd bedrag wordt vastgesteld op de fiscale boekwaarde van het vermogen dat in het kader van de splitsing overgaat verminderd met tot dat vermogen behorende fiscale reserves.

De faciliteit is net als onder de huidige wetgeving automatisch van toepassing ingeval aan de vereisten is voldaan. Indien niet aan deze vereisten is voldaan, de verkrijgende vennootschap heeft bijvoorbeeld recht op voorwaartse verliescompensatie, kan de faciliteit op verzoek worden verkregen. Aan de inwilliging van het verzoek kunnen voorwaarden worden verbonden. De delegatiebepaling daarvoor is opgenomen in het vijfde lid. Die bepaling is aangepast teneinde buiten enige twijfel te stellen dat de voorwaarden ook betrekking kunnen hebben op de verrekening van gestalde buitenlandse resultaten. Ook ingeval de splitsing niet leidt tot winst, kan gebruik worden gemaakt van de faciliteit. Wel kan hieraan een nadere voorwaarde worden gesteld ingeval de waarde in het economische verkeer van de overgedragen vermogensbestanddelen lager is dan de boekwaarde van die vermogensbestanddelen. Voor een nadere toelichting op deze voorwaarde wordt verwezen naar hetgeen bij de bedrijfsfusie is opgemerkt.

De antimisbruikbepaling is opgenomen in het zesde lid. Voor een nadere toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar hetgeen bij de bedrijfsfusie is opgemerkt.

In het twaalfde lid is opgenomen dat met aandelen gelijk worden gesteld winstbewijzen, bewijzen van deelgerechtigdheid en lidmaatschaps-

rechten. De gelijkstelling voor bewijzen van deelgerechtigdheid en lidmaatschapsrechten ziet met name op de situatie dat een buitenlandse rechtspersoon splitst. Het is immers goed denkbaar dat bij een buitenlands rechtsstelsel een splitsing van andere rechtspersonen dan een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal ook mogelijk is, indien de aandelen in de gesplitste vennootschap of in een verkrijgende vennootschap binnen een periode van drie jaar worden vervreemd. Voor een nadere toelichting op dit punt wordt verwezen naar hetgeen bij de bedrijfsfusie is opgemerkt.

N

De onderhavige bepaling is aangepast in de lijn van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001. De wijzigingen hebben grotendeels een technisch karakter. De antimisbruikbepaling is aangepast. Voor een nadere toelichting op de antimisbruikbepaling wordt verwezen naar hetgeen daaromtrent in de toelichting bij artikel 3.2.2.45 is opgemerkt. Voorts wordt de faciliteit eveneens opengesteld voor lichamen die niet in Nederland zijn gevestigd doch in een andere lidstaat van de Europese Unie.

Net als in de huidige wet kan de belastingplichtige, indien aan de vereisten is voldaan, zonder een daartoe strekkend verzoek, gebruik maken van de faciliteit. Alsdan treedt het verkrijgende lichaam in de plaats van het verdwijnende lichaam. Indien niet aan alle wettelijke vereisten is voldaan, kan de faciliteit toch nog worden verkregen. Op verzoek van de verdwijnende en de verkrijgende rechtspersoon wordt het als gevolg van de fusie genoten voordeel alsnog buiten aanmerking blijven. Hieraan kunnen voorwaarden worden gesteld. Voor een verdere toelichting op deze bepaling wordt verwezen naar hetgeen bij artikel 14a is opgemerkt.

O

De verwijzing in artikel 15, vijfde lid, onderdeel b, onder 3°, wordt aangepast aan de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

P

artikel 15c

Deze bepaling hangt samen met de regeling die is opgenomen in het voorgestelde artikel 3.2.2.50 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en heeft ten doel buiten enige twijfel te stellen dat indien de vennootschap haar werkelijke leiding overbrengt naar het buitenland, moet worden afgerekend over de vermogensbestanddelen die zijn overgebracht naar een door de belastingplichtige gedreven onderneming buiten Nederland. Juist over dit aspect blijkt in de praktijk verschil van mening te zijn.

artikel 15d

Het huidige artikel 16 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is in het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 opnieuw geformuleerd omdat in dat artikel het begrip «belastbare winst» niet meer kan worden gebruikt. Dit vormt de aanleiding de eindafrekening zelfstandig in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te regelen.

Q, R, S

De voorgestelde wijzigingen hebben een technisch karakter. Als gevolg van de gewijzigde systematiek voor de heffing van inkomstenbelasting, bleek het noodzakelijk de regels inzake de buitenlandse belastingplicht aan te passen. Als voorbeeld wordt genoemd de situatie dat een buitenlandse entiteit als commanditair vennoot participeert in een besloten commanditaire vennootschap. Voor de heffing van inkomstenbelasting wordt een dergelijke participatie in beginsel aangemerkt als inkomen uit sparen en beleggen, terwijl een dergelijke participatie voor de heffing van vennootschapsbelasting behoort tot de winst uit onderneming.

Voorts is de formulering aangepast teneinde zoveel als mogelijk aan te sluiten bij het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001. De systematiek van de regeling is de volgende. In artikel 17 wordt aangegeven welke vermogensbestanddelen behoren tot het belastbare Nederlandse bedrag. Net als in de huidige regeling behoort daartoe de winst uit een Nederlandse onderneming en het inkomen uit aanmerkelijk belang. Vervolgens wordt in artikel 17a aangegeven welke vermogensbestanddelen in ieder geval worden gerekend tot het een Nederlandse onderneming. In onderdeel b, van deze regeling is de medegerechtigdheid tot het vermogen van een in Nederland gedreven onderneming opgenomen. Op deze wijze is zeker gesteld dat ook commanditaire participaties leiden tot in Nederlands belastbaar inkomen.

In artikel 18 wordt vervolgens aangegeven op welke wijze het belastbaar inkomen berekend dient te worden. Voor de bepaling voor het inkomen uit aanmerkelijk belang is daarbij verwezen naar de regeling daaromtrent in hoofdstuk 7, derde afdeling.

T, U, V, W

Deze bepalingen betreffen slechts een wijziging van de terminologie naar analogie van de wijzigingen in de inkomstenbelasting. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

X

Aangezien het bijzondere tarief bij een gefacilieerde herkapitalisatie in het wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 is vervallen, is de sanctiebepaling voor het ongedaan maken van een zodanige herkapitalisatie verplaatst naar de overgangsbepalingen en wel in artikel 34.

Y

De verwijzingen in artikel 23a worden aangepast aan het wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Z

Bij de invoering van een forfaitaire rendementsheffing in de Wet inkomstenbelasting 2001 worden de specifieke rentevrijstelling en de specifieke dividendvrijstellingen voor participatiemaatschappijen omgezet in vrijgestelde bezittingen voor de bepaling van de rendementsgrondslag. In aansluiting op deze wijziging is de sanctiebepaling voor het niet meer voldoen aan de voorwaarden, die op basis van een ministeriële regeling gesteld zijn, aangepast. Deze sanctiebepaling wordt nu gebaseerd op de bezittingen van de participatiemaatschappij tegen de waarde in het economische verkeer, gedurende de periode van het niet voldoen aan de voorwaarden. Net als de participatiemaatschappijen zijn de krediet-

instellingen en de beleggingsinstellingen, die tot de vrijgestelde bezittingen voor de bepaling van de rendementsgrondslag worden gerekend, onder deze bepaling gebracht.

AA

Het nieuwe tweede lid van artikel 25 strekt ertoe bepaalde vormen van dividendstripping tegen te gaan. Onder dividendstripping wordt in dit verband verstaan de situatie waarin de aandeelhouder de op hem drukkende dividendbelasting tracht te ontgaan door zijn recht op dividend (al dan niet tezamen met de onderliggende aandelen) voorafgaand aan het moment van dividendvaststelling, over te dragen aan een belastingplichtige die de dividendbelasting volledig kan verrekenen met verschuldigde inkomsten- of vennootschapsbelasting. Het gaat hier met name om situaties waarbij buitenlandse aandeelhouders betrokken zijn, aangezien voor hen de Nederlandse dividendbelasting geen voorheffing maar eindheffing is.

Belangrijk aspect van dividendstripping is dat de aandeelhouder de heffing van Nederlandse dividendbelasting tracht te vermijden zonder definitief afstand te doen van de onderliggende aandelen: bij alle bekende vormen van dividendstripping blijkt de aandeelhouder het recht op dividend over te dragen hetzij zonder overdracht van de onderliggende aandelen, hetzij met overdracht van die aandelen maar onder zodanige condities dat hij binnen afzienbare tijd weer eenzelfde positie in die aandelen verwerft. Het beschikbare instrumentarium op de financiële markten – met name de handel in effecten en derivaten – maakt dit mogelijk.

In procedures heeft de fiscus getracht onder andere aan de hand van een economische benadering van het begrip opbrengstgerechtigde, deze vormen van dividendstripping tegen te gaan. Die bestrijding is evenwel tot op heden zonder succes gebleven aangezien in jurisprudentie steeds een strikt formeel juridische benadering is gevolgd. Daarbij is erop gewezen dat de wet niet de eis bevat dat slechts degene die als economisch gerechtigde tot het dividend kan worden aangemerkt, dividendbelasting als voorheffing kan verrekenen. Om enerzijds de onduidelijkheid en onzekerheid op dit punt over de reikwijdte van de wet weg nemen – de Hoge Raad heeft zich in deze nog niet uitgesproken – en anderzijds deze vormen van dividendstripping zo snel mogelijk tegen te gaan om toekomstige derving van dividendbelasting te voorkomen, wordt in het nieuwe tweede lid van artikel 25 de dividendbelasting onder omstandigheden niet als voorheffing aangemerkt. Als vertrekpunt wordt uitgegaan van een materieel criterium: de dividendbelasting wordt niet als een voorheffing op de vennootschapsbelasting aangemerkt indien de belastingplichtige niet de uiteindelijk gerechtigde is tot het dividend. Onder uiteindelijk gerechtigde wordt in dit verband verstaan degene die economisch als genietter van het dividend kan worden aangemerkt aangezien de dividendbetaling geacht kan worden ten bate van zijn vermogen te zijn gekomen; aan de economische werkelijkheid wordt voorrang gegeven boven een afwijkende juridische werkelijkheid. Hiervan is bijvoorbeeld sprake indien de aandeelhouder voor de dividendbetaling zijn dividendbewijzen overdraagt aan een derde en als tegenprestatie een dividendvervangende betaling geniet. Overigens is een met het nieuwe tweede lid van artikel 25 overeenkomstige bepaling opgenomen in artikel 9.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Bij een aantal transactievormen zal relatief eenvoudig kunnen worden vastgesteld of de genietter tevens economisch gerechtigde is zoals bijvoorbeeld in het geval van repurchase-agreements. In dat geval valt uit een overeenkomst op te maken dat rondom dividenddatum aandelen met verplichting tot teruglevering worden verhandeld waarbij dividendvervangende betalingen deel uit maken van de transactiesommen.

Partijen kunnen echter hun toevlucht nemen tot meer complexe transactievormen waarbij de civieljuridische band tussen belegger en de aandelen volledig wordt verbroken, maar die belegger niettemin in staat is binnen een relatief korte periode wederom eenzelfde positie in die aandelen in te nemen. Om ook die situaties het hoofd te bieden is het materiële criterium aangevuld met een formeel bezitsvereiste. Dit criterium sluit aan bij het feitelijke aandelenbezit. Voordeel daarvan is dat het aan de degenen die betrokken zijn bij effectentransacties houvast biedt over de vraag of dividendbelasting als voorheffing wordt aangemerkt.

De bezitseris houdt in dat de feitelijke ontvanger van het dividend niet als economisch gerechtigde wordt aangemerkt indien hij de onderliggende aandelen niet ten minste 10 dagen voorafgaand aan de datum van dividenddeclaratie en niet in totaal ten minste gedurende een periode van 3 maanden in zijn bezit heeft gehad.

Overigens zij erop gewezen dat de bezitstermijn van 3 maanden al wordt gehanteerd in artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting 1965 die het recht op teruggaaf van dividendbelasting ontnemt aan vrijgestelde lichamen die niet aan de bezitstermijn voldoen.

AB

Op grond van dit onderdeel kan een lichaam de status van beleggingsinstelling niet verkrijgen of behouden indien dat lichaam een lening verstrekt aan een aanmerkelijk-belanghouder. Indien dit wel mogelijk zou zijn, zou dit kunnen leiden tot onbedoeld gebruik. Dit kan als volgt worden toegelicht.

Indien een vermogende belastingplichtige beschikt over voldoende middelen om een eigen woning te financieren, zou hij er niettemin voor kunnen kiezen die middelen in een beleggingsinstelling te laten of te storten en ter financiering van de eigen woning een hypotheek op te nemen bij diezelfde beleggingsinstelling. De hypotheekrente zou dan bij de aanmerkelijk-belanghouder aftrekbaar zijn in box I tegen het progressieve tarief. De hypotheekrente vormt bij de beleggingsinstelling een bate die aan de aandeelhouder moet worden doorgestoten. Deze bate is belast in box II tegen het proportionele tarief 30%. Op deze wijze zou de aanmerkelijk-belanghouder een onbedoeld belastingvoordeel kunnen construeren. Er is dan in feite sprake van een louter fiscaal geïndiceerde kasstroom binnen het vermogen van één belastingplichtige of tussen gelieerde partijen. Door voor te schrijven dat een beleggingsinstelling geen geldlening kan verstrekken aan een aanmerkelijk-belanghouder, wordt dit onbedoelde gebruik voorkomen.

Overigens dienen het doel en de feitelijke werkzaamheden van een beleggingsinstelling te bestaan uit het beleggen van vermogen. Meer in zijn algemeenheid zou kunnen worden gesteld dat indien een lichaam zich bezighoudt met kredietverstrekking aan een aanmerkelijk-belanghouder, dit niet kan worden beschouwd als het beleggen van vermogen. Ook om die reden is de bepaling niet beperkt tot de verstrekking van hypothecaire leningen, maar ziet deze op elke vorm van verstrekking van een geldleningen.

AC

Artikel 29a is in de huidige wetssystematiek niet meer nodig.

AD, AE, AF

De voorgestelde wijzigingen hebben een technisch karakter en betreffen aanpassingen van de verwijzingen naar de inkomstenbelasting. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Deze bepaling is ontleend aan het huidige artikel 23 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Aangezien het bijzondere tarief bij een gefaciliteerde herkapitalisatie in het wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 is vervallen, is de sanctiebepaling voor het ongedaan maken van een zodanige herkapitalisatie verplaatst van hoofdstuk V van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar hoofdstuk VIII, waarin de overgangsbepalingen zijn opgenomen. De in het derde en vierde lid opgenomen verhoging tot 50% van de kapitaalsvergroting vormt een vertaling van de in het huidige artikel 23 opgenomen verhoging tot 45% van de ter zake van de herkapitalisatie bedoelde zuivere inkomsten. Onder die zuivere inkomsten wordt in artikel 23 begrepen een met het oog op die inkomsten uitgekeerd contant dividend van ten hoogste een negende deel van het bedrag van de herkapitalisatie. In totaal komt dit uit op 50% (45% plus een negende van 45%). Met de gewijzigde formulering van het artikel is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel IX Conjunctuurwet

Het derde lid van artikel 2 vervalt, omdat het vanwege de intrekking van de Wet op de vermogensbelasting 1964 geen betekenis meer heeft.

Artikel X Wet op belastingen van rechtsverkeer

A

De verplichtingen, bedoeld in artikel 4, tweede lid, betreffen het verstrekken van gegevens over derden door bepaalde lichamen. Aan de hand van deze gegevens kan de belastingdienst bepalen of overdrachtsbelasting verschuldigd is voor de verkrijging van aandelen in het lichaam of voor de verkrijging van lidmaatschapsrechten. Bij deze gegevens behoeven niet de sociaal-fiscale nummers van die derden te worden vermeld. Daarom is bepaald dat met betrekking tot deze verplichtingen artikel 53, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen buiten toepassing blijft. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat daarmee ook niet wordt toegekomen aan de toepassing van de artikelen 47b, tweede lid, en 52a van die wet.

B

Met deze bepaling wordt de verwijzing naar artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewijzigd in een verwijzing naar de overeenkomstige bepaling in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

C

Degene die de economische eigendom van een onroerende zaak of van een zakelijk recht daarop overdraagt, is ingevolge artikel 54 verplicht eigener beweging deze overdracht te melden. Daarbij moet hij gegevens verstrekken, waaronder het sociaal-fiscaalnummer van de verkrijger. Indien de vervreemder een administratieplichtige als bedoeld in artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is, zouden zonder nadere regelgeving ook de artikelen 47b, tweede lid, en 52a van die wet toepassing vinden. Toepassing van deze artikelen blijft, zoals in het algemene deel van deze memorie van toelichting reeds is opgemerkt, beperkt tot massale rensenimenten die eigener beweging moeten worden verstrekt en moeten worden voorzien van het sociaal-fiscaalnummer van degene op wie de inlichtingen en gegevens betrekking

hebben. Aangezien de melding, bedoeld in artikel 54, niet valt te rangschikken onder de categorie massale reñseignementen blijven de artikelen 47b, tweede lid, en 52a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen buiten toepassing.

Artikel XI Wet verruiming vervroegde afschrijving, investeringsaftrek en verliescompensatie

De wet van 29 augustus 1975 tot verruiming van de vervroegde afschrijving, de investeringsaftrek en de verliescompensatie in het belang van de werkgelegenheid (Stb. 467) heeft haar belang verloren en wordt daarom ingetrokken.

Artikel XII Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

Artikel 4, onderdeel c, vervalt in verband met de intrekking van de Wet op de vermogensbelasting 1964.

Artikel XIII Invorderingswet 1990

A

De introductie van een zelfstandige, eigensoortige, conserverende belastingaanslag in de inkomstenbelasting noopt tot enkele aanpassingen in de Invorderingswet 1990. In dit onderdeel wordt de uitwerking van het begrip «belastingaanslag» in artikel 2, eerste lid, onderdeel m, verruimd met de voorlopige conserverende aanslag, de conserverende aanslag en de conserverende navorderingsaanslag. Verwezen wordt ook naar de toelichting op onderdeel C.

B

De wijziging van artikel 7, tweede lid, beoogt de aard en strekking van dit artikel in stand te laten. In artikel 9.1, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 is bepaald dat als een belastingplichtige voor de inkomstenbelasting tevens premieplichtig is voor de volksverzekeringen, de heffing van inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen geschiedt door middel van één aanslag. De onderhavige wijziging heeft tot gevolg dat onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 betalingen op een belastingaanslag evenals onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 eerst worden toegerekend aan de inkomstenbelasting en vervolgens aan de premie volksverzekeringen.

C

De onderhavige wijziging ziet op de aanpassing van artikel 9 aan de intrekking van de Wet op de vermogensbelasting 1964 alsmede de introductie van de conserverende belastingaanslag in de inkomstenbelasting. Onderdeel C, eerste lid, voorziet erin dat de conserverende navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting invorderbaar is na dezelfde periode als de (gewone) navorderingsaanslag: een maand na de dagtekening van het aanslagbiljet. Onderdeel C, tweede lid, ziet op het vervallen van een bepaling ter zake van het invorderbaar zijn van een (voorlopige) aanslag vermogensbelasting. Daarnaast wordt geregeld dat de huidige bepaling ter zake van het invorderbaar zijn van een voorlopige aanslag in de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting die een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld, ook geldt voor de voorlopige conserverende aanslag in de inkomstenbelasting die een dagtekening heeft die ligt in het jaar waarover deze is vastgesteld.

Onderdeel C, derde lid, past een verwijzing aan die als gevolg van de aanpassing in het tweede lid niet langer accuraat is.

D

Als gevolg van de intrekking van de Wet op de vermogensbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2001 vervalt in artikel 10, tweede lid, de regeling betreffende de invordering van een voorlopige aanslag een aanslag in de vermogensbelasting.

E

Artikel 23 regelde het verhaalsrecht van de ontvanger ter zake van de vermogensbelasting die is verschuldigd over met fideï-commis bezwaarde goederen, dan wel goederen die voor de toepassing van de Wet op de vermogensbelasting 1964 werden aangemerkt als bezittingen van de vruchtgebruiker of de gebruiker. De ontvanger kon deze belasting op de bezwaarde goederen verhalen alsof ze in volle eigendom van de fideï-commissair-bezwaarde, de vruchtgebruiker of de gebruiker zijn.

De wijziging van artikel 23 heeft enerzijds te maken met het intrekken van de Wet op de vermogensbelasting 1964 en anderzijds de introductie van een forfaitaire rendementsheffing in de inkomstenbelasting. De verhaalsregeling is zodanig geredigeerd dat de ontvanger een verhaalsrecht heeft ter zake van de forfaitaire rendementsheffing die is verschuldigd over vermogensbestanddelen die de belastingplichtige niet in volle eigendom heeft.

F

De wijziging in artikel 24 houdt verband met de vernummering van de leden van artikel 25 Invorderingswet 1990.

G

artikel 25, vierde lid

In de Wet inkomstenbelasting 2001 is bepaald dat een conserverende belastingaanslag inkomstenbelasting wordt opgelegd aan de belastingplichtige met pensioenopbouw die emigreert, alsmede aan degene die ten laste van Nederlands inkomen een pensioen- of lijfrentekapitaal heeft opgebouwd bij of een dergelijk kapitaal heeft overgedragen aan een buitenlandse uitvoerder of verzekeraar die niet is aangewezen in de zin van artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 of artikel 3.7.4, eerste lid, onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (maar die wel als een toegelaten aanbieder in de zin van de loon- of inkomstenbelasting kan worden beschouwd). Zie de artikelen 3.3.4, 3.8.2, 3.8.5 en 7.2.1. Het is echter niet noodzakelijk dat de verschuldigde belasting in deze gevallen direct wordt afgerekend omdat om uitstel van betaling kan worden verzocht; bij het opleggen van de belastingaanslag zal vrijwel nooit sprake zijn van oneigenlijke afwikkeling van pensioenkapitaal maar zal de belastingplichtige de opbouw van pensioen willen voortzetten. Verwacht mag worden dat in veel van deze gevallen het pensioen later tot normale uitkering van pensioentermijnen zal leiden. In door de ontvanger te beoordelen situaties zal dat uitstel slechts kunnen worden verleend indien zekerheid wordt gesteld voor de eventueel in de toekomst te betalen belasting. Het gaat dan om de volgende situaties. Ten eerste de situaties van overdracht van pensioenkapitaal aan een niet aangewezen buitenlands fonds of buitenlandse verzekeraar in het kader van het aanvaarden van een dienstbetrekking buiten Nederland als bedoeld in artikel 19b, vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

Ten tweede de situatie waarbij een lijfrenteverplichting overgaat naar een verzekeraar als bedoeld in artikel 3.8.2, tweede lid, onderdeel h, van de Wet inkomstenbelasting 2001 ter verwerving van pensioenrechten in het kader van de aanvaarding van een dienstbetrekking buiten Nederland. Verder valt hieronder de situatie, bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964, ingeval een immigrant zijn pensioenopbouw bij een buitenlands fonds of buitenlandse verzekeraar wenst voort te zetten en dat fonds of die verzekeraar niet is aangewezen op de voet van onderdeel f van dat artikel. Ook de in dit opzicht vergelijkbare regeling van artikel 3.7.4, eerste lid, onderdeel d, in verbinding met artikel 3.8.2, tweede lid, onderdeel j, van de Wet inkomstenbelasting 2001 valt hieronder (de belastingplichtige die premies betaalt ter vrijwillige voortzetting van een pensioenregeling of lijfrente die gedurende ten minste drie jaar voor het ontstaan van de binnenlandse belastingplicht is verzekerd bij dat fonds of dat lichaam). Het uitstel van betaling wordt beëindigd als binnen een periode van tien jaar na de dagtekening van de conserverende belastingaanslag, het pensioenkapitaal op oneigenlijke wijze wordt afgewikkeld zoals bijvoorbeeld in geval van afkoop. Is de periode van tien jaar verstreken zonder dat tussentijds een einde is gekomen aan de uitstel van betaling, dan wordt op verzoek van de belastingschuldige voor het bedrag waarvoor uitstel van betaling is verleend, kwijtschelding verleend op de voet van artikel 26, tweede lid, van de Invorderingswet 1990.

Artikel 25, vijfde lid

In de toelichting op artikel 3.6.7, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 is opgemerkt dat de belasting over het voordeel uit kapitaalverzekering eigen woning die bij emigratie verschuldigd is, onder omstandigheden op een later moment ingevorderd kan worden. Gedoeld wordt op die situaties waarbij de emigrant zijn eigen woning in Nederland verlaat, maar deze nog niet heeft kunnen verkopen. Door de toepassing van artikel 3.6.2, tweede lid van de Wet inkomstenbelasting 2001 kan de desbetreffende woning nog maximaal twee jaar als een eigen woning aangemerkt worden. Bij eerdere verkoop is er uiteraard op dat eerdere moment al geen sprake meer van een eigen woning. De onderhavige uitstelregeling voorziet in de mogelijkheid van invordering van de belastingschuld over het voordeel uit kapitaalverzekering eigen woning op het moment dat de woning wordt verkocht, maar in ieder geval aan het eind van genoemde tweejaarsperiode. Zonodig kan de ontvanger ter zake van het te verlenen uitstel zekerheidstelling vragen.

artikel 25, zevende lid

Het zevende lid regelt het betalingsuitstel voor het in een conserverende belastingaanslag begrepen inkomen uit aanmerkelijk belang. De bepaling, die een voortzetting is van de uitstelregeling zoals die met ingang van 1 januari 1997 in artikel 25, zesde lid, van de Invorderingswet 1990 was opgenomen, ziet op verschuldigde inkomstenbelasting in grensoverschrijdende situaties. De verwijzingen naar de betrokken bepalingen uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn «omgezet» naar de corresponderende bepalingen uit de Wet inkomstenbelasting 2001.

artikel 25, achtste lid

Deze bepaling is ontleend aan artikel 25, zevende lid, van de Invorderingswet 1990 zoals dat luidde met ingang van 1 januari 1997. Wat betreft de begrippen «partner» en «echtgenoot» is aansluiting gezocht bij de inhoud

die aan deze begrippen is gegeven in hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

artikel 25, negende lid

Dit betreft een nieuw lid waarin de gelijkstelling van koopopties alsmede genotsrechten op aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen wordt geregeld. Deze bepaling is ontleend aan artikel 5 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en trekt de gelijkstellingsregeling van de artikelen 4.2.2 en 4.2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 door naar de betrokken bepalingen in de Invorderingswet 1990.

artikel 25, tiende lid

Deze bepaling is ontleend aan artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990, zoals dat luidde met ingang van 1 januari 1997. De wijzigingen ten opzichte van laatstgenoemde bepaling houden verband met het omzetten van de verwijzingen naar de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in verwijzingen naar de Wet inkomstenbelasting 2001. Een inhoudelijke wijziging ten opzichte van laatstgenoemde bepaling betreft het schrappen van de gelijkstelling van ongehuwd samenwonenden met echtgenoten voor de toepassing van het bestaande artikel 25, zevende lid, van de Invorderingswet 1990. Deze wijziging houdt verband met het hanteren van de termen «partner» en «echtgenoot» in laatstgenoemde bepaling. Verwezen wordt naar de toelichting op artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990.

H

artikel 26, tweede lid

Na verloop van tien jaar na het opleggen van de conserverende belastingaanslag als bedoeld in artikel 25, vierde lid, kan kwijtschelding worden verleend. In dat geval komt eventueel verleende zekerheid te vervallen.

artikel 26, derde lid

Deze bepaling is ontleend aan artikel 26, tweede lid, van de Invorderingswet 1990, zoals dat luidde met ingang van 1 januari 1997. De wijzigingen ten opzichte van laatstgenoemde bepaling houden verband met het omzetten van de verwijzingen naar de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in verwijzingen naar de Wet inkomstenbelasting 2001. Een inhoudelijke wijziging ten opzichte van laatstgenoemde bepaling betreft het toevoegen van de schuldvorderingen aan onderdeel a. Dit houdt verband met het feit dat de reguliere voordelen ter zake van schuldvorderingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 onder het aanmerkelijkbelangregime zijn gebracht.

artikel 26, vierde lid

Dit betreft een nieuw lid waarin de gelijkstelling van koopopties alsmede genotsrechten op aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen wordt geregeld. Deze bepaling is ontleend aan artikel 5 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en trekt de gelijkstellingsregeling van artikel 4.2.2 en 4.2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 door naar de betrokken bepalingen in de Invorderingswet 1990.

I

Het derde lid van artikel 27 is overbodig geworden in de nieuwe systematiek.

J

Het tweede lid van artikel 28 is in overeenstemming gebracht met de gewijzigde nummering van de leden van de artikelen 25 en 26 van de Invorderingswet 1990.

K

In artikel 40 is de aansprakelijkheid geregeld van de vervreemder van aandelen in een vennootschap voor de door die vennootschap verschuldigde vennootschapsbelasting. Een van de voorwaarden voor aansprakelijkheid van een natuurlijke persoon is dat deze persoon direct of indirect een aanmerkelijk belang in de vennootschap moet hebben. Nu de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt ingetrokken en vervangen door de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de verwijzing naar de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in artikel 40, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 dienovereenkomstig aangepast.

L

In artikel 44 is een aansprakelijkheidsbepaling opgenomen die de aansprakelijkheid regelt van derden voor de inkomstenbelasting ter zake van inkomensbestanddelen van die derde die aan de belastingschuldige zijn toegerekend. Als gevolg van de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 wijzigt ook de toerekeningssystematiek voor bepaalde inkomensbestanddelen. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is de toerekening van inkomensbestanddelen geregeld in artikel 5. Onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn de bepalingen 2.4.2 en 2.4.4 van belang voor de toerekening van bepaalde inkomensbestanddelen. Overigens is beoogd de bestaande systematiek met betrekking tot het bepalen van de omvang van de aansprakelijkheid in stand te laten.

In artikel 2.4.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de toerekening van de inkomensbestanddelen van een minderjarig kind geregeld. In het voorgestelde artikel 44, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 wordt bepaald dat het kind aansprakelijk kan worden gesteld voor een gedeelte van de verschuldigde inkomstenbelasting. In de tweede volzin wordt aangegeven hoe dit gedeelte moet worden bepaald. De omvang van de aansprakelijkheid hangt af van de verhouding tussen de aan de belastingschuldige toegerekende inkomensbestanddelen van het minderjarige kind en de verschillende componenten van het verzamelinkomen van de belastingschuldige dat heeft geleid tot een door de belastingschuldige te betalen bedrag aan belasting.

In artikel 2.4.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de toerekening van inkomensbestanddelen tussen de belastingplichtige en zijn (ex-)partner geregeld. In het voorgestelde artikel 44, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 wordt bepaald dat een derde door de ontvanger aansprakelijk kan worden gesteld voor een gedeelte van de verschuldigde inkomstenbelasting. Deze derde is de partner of de ex-partner van de belastingschuldige. In de tweede volzin wordt aangegeven hoe dit gedeelte moet worden bepaald. De omvang van de aansprakelijkheid hangt af van de verhouding tussen de aan de belastingschuldige toegerekende inkomensbestanddelen van de derde en de verschillende componenten van het verzamelinkomen van de belastingschuldige dat

heeft geleid tot een door de belastingschuldige te betalen bedrag aan belasting.

Waar bij het bepalen van de omvang van de aansprakelijkheid onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 het begrip inkomen wordt gehanteerd, worden onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 de verschillende componenten van het verzamelinkomen gehanteerd. Het gaat hierbij om inkomensbegrippen voor verliesverrekening. Dit om te voorkomen dat de omvang van de aansprakelijkheid op ongewenste wijze door verliesverrekening wordt beïnvloed. Het derde lid verwijst naar artikel 2.4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001. In dat verband wordt voor de bepaling van het bedrag waarvoor een ouder verhaal kan nemen op een kind wegens het feit dat inkomensbestanddelen van het kind zijn toegerekend aan de ouder voorzien in de gevolgen van het aan de orde zijn van te conserveren inkomen. In dat geval moet worden uitgegaan van de verschuldigde inkomstenbelasting op een gewone belastingaanslag, berekend op de voet van artikel 2.3.1a respectievelijk van het bedrag aan verschuldigde belasting op een conserverende aanslag, bepaald op de voet van artikel 2.3.1b van de Wet inkomstenbelasting 2001, en de in beide gevallen deels dus verschillende inkomensbestanddelen. Op deze manier wordt het verhaal met betrekking tot de «gewone» belastingheffing dus ook geheel afgezonderd van die met betrekking tot de conserverende heffing. Hetzelfde vindt nu toepassing bij de bepaling van het bedrag waarvoor het kind aansprakelijk kan worden gesteld voor belasting inzake zijn aan de ouder toegerekende inkomensbestanddelen op de voet van artikel 44 Invorderingswet 1990.

M

Met deze bepaling wordt de verwijzing naar de in artikel 45c, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 genoemde oneigenlijke handelingen en de in het derde lid van dat artikel opgenomen emigratiebepaling gewijzigd in een verwijzing naar de daarmee corresponderende bepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001. Voorts wordt de aansprakelijkheid van verzekeraars uitgebreid met verzekeraars van beroeps-pensioenen waaraan deelneming verplicht is op grond van de Wet betreffende verplichte deelneming in een bedrijfspensioenfonds, de Wet tot invoering van een leeftijdsgrens voor het notarisambt en oprichting van een notarieel pensioenfonds, de Wet op de kansspelen of de Wet betreffende verplichte deelneming in een beroepspensioenregeling. Ingevolge het aldus aangepaste artikel 44a en de na dat artikel ingevoegde artikelen 44b en 44c van de Invorderingswet 1990 worden, zoals thans al het geval is voor de verzekeraars van lijfrenten (artikel 44a), de verzekeraars van lijfrenten, pensioenen en kapitaalverzekeringen tot aflossing van de hypothecaire leningen betreffende de eigen woning aansprakelijk gesteld voor de voldoening van aan afkoop en dergelijke toe te rekenen belasting en, voorzover van toepassing, voor de daarmee samenhangende revisierente. De vraag kan dan opkomen in hoeverre er sprake zou kunnen zijn van een als overkill aan te merken cumulatie van «veiligheidsmaatregelen», te weten zowel aansprakelijkheid van de verzekeraar als zekerheidstelling door degene uitstel van betaling wenst van de hem opgelegde conserverende aanslag. Wij menen dat van een dergelijke overkill geen sprake is. In genoemde artikelen 44b en 44c wordt, zoals dat ook in andere opzichten veelal het geval is, de lijn doorgetrokken die in het kader van de Brede Herwaardering heeft geleid tot de totstandkoming van het huidige artikel 44a van de Invorderingswet 1990. Het is een doeltreffende en doelmatige maatregel om de invorderingsmogelijkheden van de ingevolge de verboden handeling verschuldigde belasting zeker te stellen. De aansprakelijkheidsbepalingen zien op alle gevallen waarin zich met betrekking tot genoemde rechten een zogenoemde verboden handeling

heeft voltrokken en bestrijken dus een ruimer gebied dan alleen de conserverende aanslagen. Zoals indertijd is opgemerkt, is het niet de bedoeling in de praktijk daadwerkelijk tot aansprakelijkstellingen te komen, maar mag worden aangenomen dat de aansprakelijkheidsregeling preventief afdoende zal werken. Dit omdat het bestaan van de regeling zal bewerkstelligen dat pensioenfondsen en professionele verzekeraars minder snel geneigd zullen zijn aan afkoop en andere verboden handelingen mee te werken.

Wat de voorwaarde van zekerheidstelling ter verkrijging van uitstel van betaling voor conserverende aanslagen betreft, wijzen wij er op dat niet in alle gevallen zekerheid behoeft te worden gesteld. Waar dat wel het geval is, overlapt de werking van de genoemde aansprakelijkheidsbepalingen slechts in theorie en in bepaalde gevallen de werking van de voorwaarde van zekerheidstelling voor uitstel van betaling. Feitelijk is in ieder geval geen overlap aanwezig tussen het tijdstip waarop de zogenoemde verboden handeling plaatsvindt en het tijdstip waarop de belastingaanslag verschuldigd wordt waarin de fiscale gevolgen van de verboden handeling tot uitdrukking worden gebracht.

Daar waar, in de tijd gezien, de voor uitstel van betaling verschafte zekerheid en de aansprakelijkheid van de verzekeraar formeel naast elkaar bestaan, is slechts in theorie sprake van cumulatie, vanwege de rangorde die feitelijk bestaat tussen beide maatregelen. De aansprakelijkstelling van de verzekeraar is immers pas mogelijk als redelijkerwijs vast is komen te staan dat invordering van de belasting in kwestie bij de belastingplichtige zelf niet mogelijk blijkt. Maar, juist omdat de belastingplichtige voor de voldoening van de conserverende aanslag zekerheid heeft gesteld, zal het zelden voorkomen dat de verzekeraar in die gevallen nog zal moeten worden aangesproken.

Uit het voorgaande kan de conclusie worden getrokken dat de aansprakelijkheid van de verzekeraars vooral een functie heeft ten behoeve van de afwikkeling van puur binnenlandse situaties en de zekerheidstelling ten behoeve van conserverende aanslagen voor de juiste afwikkeling van conserverende aanslagen naar aanleiding van grensoverschrijdende situaties.

Wat betreft het derde lid zij verwezen naar de toelichting op artikel 44, derde lid. De aldaar geregelde bepaling van het bedrag waarvoor een kind aansprakelijk is, wordt overeenkomstig toegepast op de verzekeraar.

N

Met de nieuwe artikelen 44b en 44c worden verzekeraars van arbeidspensioenen onderscheidenlijk verzekeraars van kapitaalverzekeringen eigen woning, evenals voor de verzekeraars van lijfrenten reeds het geval is en waarop in de toelichting bij onderdeel M uitgebreid is ingegaan, aansprakelijk gesteld voor de verschuldigde belasting en, voorzover van toepassing, voor de verschuldigde revisierente.

Wat betreft het derde lid van de artikelen 44b en 44c zij verwezen naar de toelichting op artikel 44, derde lid. De aldaar geregelde bepaling van het bedrag waarvoor een kind aansprakelijk is, wordt overeenkomstig toegepast op de verzekeraar.

O

In artikel 45 is een aansprakelijkheidsbepaling opgenomen die ziet op de aansprakelijkheid – onder bepaalde voorwaarden – van derden ter zake van verschuldigde vermogensbelasting. Nu de Wet op de vermogensbelasting 1964 wordt ingetrokken, wordt een dergelijke bepaling overbodig.

Aangezien artikel 45 vervalt wordt de verwijzing naar dit artikel in artikel 50, tweede lid, geschrapt. Aan artikel 50, vierde lid, onderdeel a, worden toegevoegd het in de Algemene wet inzake rijksbelastingen voorgestelde artikel 52a en het nieuwe tweede en derde lid van artikel 53. Deze voorgestelde bepalingen bevatten verplichtingen voor bepaalde administratieplichtigen. De toevoeging in deze bepaling betekent dat de verzwaring van de bewijslast niet geldt indien het niet aan de aansprakelijk gestelde is te wijten dat aan deze verplichtingen niet volledig is voldaan door de desbetreffende administratieplichtige.

Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt de verwijzing naar de relevante artikelen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen aan te passen aan de wijzigingen in laatstgenoemde wet die hebben plaatsgevonden ingevolge de Wet van 29 juni 1994, Stb. 499, strekkende tot aanpassing van administratieve verplichtingen.

Opgemerkt zij dat is uitgegaan van de tekst van artikel 50, vierde lid, onderdeel a, zoals die luidt indien het bij koninklijke boodschap van 23 december 1996 ingediende wetsvoorstel tot aanpassing van het fiscale procesrecht aan de Algemene wet bestuursrecht en wijziging van een aantal fiscale en andere wetten (herziening van het fiscale procesrecht) (25 175), dat reeds tot wet is verheven (Stb. 1998, 621), in werking is getreden.

Artikel XIV Wet op de accijns

Met deze bepaling wordt de verwijzing naar de inflatiecorrectie in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewijzigd in een verwijzing naar de inflatiecorrectie in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XV Wet waardering onroerende zaken

Deze wijziging houdt verband met de uitbreiding van artikel 53 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met een nieuw tweede en derde lid (eigener beweging verstrekken van gegevens en inlichtingen met de bijbehorende sociaal-fiscale nummers). Het is niet de bedoeling dat inzake de verstrekking van gegevens ten behoeve van de waardebepaling en waardevaststelling in het kader van de Wet waardering onroerende zaken bij algemene maatregel van bestuur deze leden geheel of gedeeltelijk van toepassing kunnen worden verklaard of dat regels kunnen worden gesteld die hiermee overeenkomen. Daarom wordt in artikel 31 van de Wet waardering onroerende zaken volstaan met een aanhaling van artikel 53, eerste en vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Artikel XVI Wet belastingen op milieugrondslag

Met deze bepaling wordt de verwijzing naar de inflatiecorrectie in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewijzigd in een verwijzing naar de inflatiecorrectie in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XVII Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen

A

Met deze bepaling worden de verwijzing naar enige begrippen in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewijzigd in verwijzingen naar dezelfde begrippen in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

B

Met deze bepaling wordt de jaarlijkse vervanging van de in het artikel 15a, eerste lid, vermelde bedragen gewijzigd in verband met de inwerking-treding van de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De gewijzigde bepaling werkt voor het eerst bij het begin van het kalenderjaar 2001 zodra bij het begin van dat kalenderjaar de in artikel 10.1.1. genoemde bedragen op grond van die bepaling worden vervangen door andere.

C

Met deze bepaling wordt de jaarlijkse vervanging van de in het artikel 16, eerste lid, vermelde bedrag gewijzigd in verband met de inwerking-treding van de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De gewijzigde bepaling werkt voor het eerst bij het begin van het kalenderjaar 2001 zodra bij het begin van dat kalenderjaar de in artikel 10.1.1. genoemde bedragen op grond van die bepaling worden vervangen door andere.

Artikel XVIII Kaderwet financiële verstrekkingen Financiën

Met deze bepaling wordt aangesloten bij de bepaling over het begrip ondernemer in artikel 3.2.1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel XIX Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken

Artikel IV van de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken wijzigt onder meer de artikelen 42a en 66e van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2001. In verband met de intrekking van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 per 1 januari 2001 vervalt artikel IV. De desbetreffende in artikel IV voorgestelde wijziging is overigens geïncorporeerd in artikel 3.6.3, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel VI van de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken betreft een wijziging van artikel 9 van de Wet op de vermogensbelasting 1964. Op grond van artikel 4 van het Besluit van 20 december 1996 tot vaststelling van de tijdstippen van inwerking-treding van de artikelen III, IV, V en VI van de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken treedt deze wijziging in werking met ingang van 1 januari 2002. Daar met ingang van 1 januari 2001 de Wet op de vermogensbelasting 1964 wordt ingetrokken, kan artikel VI van de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken komen te vervallen.

Artikel XX Wet overgang belastingheffing in euro's

A

Door het intrekken van de Wet op de vermogensbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2001 is de bijzondere bepaling in het tweede lid overbodig. Deze bepaling is namelijk gericht op de heffing van de vermogensbelasting over het kalenderjaar 2002.

Voor het overige blijft de Wet overgang belastingheffing in euro's inhoudelijk ongewijzigd. Dit betekent onder meer dat de heffing en invordering van inkomstenbelasting over het kalenderjaar 2001 in beginsel in guldens plaatsvindt (artikel 2). Op basis van de op artikel 3 gebaseerde ministeriële regeling kan de belastingplichtige er echter voor kiezen dat de heffing en invordering van inkomstenbelasting over dat jaar plaatsvindt in euro's.

Met het oog op de heffing en invordering over het kalenderjaar 2001 zijn in de Wet inkomstenbelasting 2001 bij de eurobedragen steeds de guldenbedragen tussen haakjes vermeld. Deze guldenbedragen zijn berekend overeenkomstig artikel 5, eerste lid, van de Wet overgang belasting heffing in euro's.

B

In verband met het intrekken van de Wet op de vermogensbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2001 kan het zinsdeel vervallen dat verwijst naar het vaststellen van belastingaanslagen en het nemen van beschikkingen met betrekking tot de vermogensbelasting over het kalenderjaar 2002.

C

Met deze bepaling wordt de verwijzing naar de bepaling van de jaarwinst in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewijzigd in een verwijzing naar de bepaling van de jaarwinst in de Wet inkomstenbelasting 2001. Hiermee wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel XXI Wet inkomstenbelasting 2001

A, B

In het algemeen deel van de toelichting is aangegeven dat de figuur van de zogenoemde conserverende aanslag door middel van een afzonderlijke belastingaanslag zal worden vorm gegeven naast de aanslag die betrekking heeft op het «gewone» niet te conserveren inkomen. Bij aanwezigheid van te conserveren inkomen wordt de verschuldigde belasting daarom niet berekend op de voet van artikel 2.3.1 maar op de voet van de artikelen 2.3.1a en 2.3.1b.

Ingevolge artikel 2.3.1a wordt de belasting die betrekking heeft op het «gewone» inkomen berekend door de belastbare inkomens te verminderen met het daarin begrepen te conserveren inkomen. In het tweede lid zijn de (positieve) inkomensbestanddelen opgenomen die als te conserveren inkomen worden aangemerkt. Dit houdt in dat – voorzover sprake is van belastbaar inkomen uit werk en woning – het te conserveren inkomen niet van invloed is op de tariefstelling voor de gewone aanslag.

In de artikelen 3.3.4, zevende lid, 3.6.7, vierde lid, slotzin, 3.3.8 en 7.2.1, achtste lid, onderdeel d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn voorts bepalingen opgenomen om te voorkomen dat het in aanmerking nemen van te conserveren inkomen leidt tot ongewenste gevolgen bij inkomensafhankelijke regelingen (verzamelinkomen), bij de verliesverrekening, de middeling en de verrekening van de voorheffingen. Genoemde bepalingen zullen vervallen (onderdelen E, F, H en L), zonder dat hiermee

overigens een inhoudelijke wijziging op dit punt wordt beoogd. Een en ander zal namelijk in de nieuwe systematiek bij de desbetreffende regeling zelf worden bepaald (zie onderdelen D, I, J, K, O en P). De belasting die betrekking heeft op te conserveren inkomen wordt ingevolge artikel 2.3.1b berekend als de belasting die betrekking heeft op de belastbare inkomens waaronder het te conserveren inkomen, verminderd met de belasting die betrekking heeft op niet te conserveren inkomen. Hiermee wordt bereikt dat – voorzover sprake is van belastbaar inkomen uit werk en woning – het inkomen dat wordt begrepen in de normale aanslag, in aanmerking wordt genomen bij de berekening van de belasting op het te conserveren inkomen (progressie). De aldus berekende belasting wordt ten minste gesteld op het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn indien het te conserveren inkomen het enige inkomen zou zijn. Hiermee wordt voorkomen dat negatief overig inkomen uit werk en woning of negatief overig inkomen uit aanmerkelijk belang het te conserveren inkomen zou verminderen. Zie ook de toelichting op de vervallen artikelen 3.3.4, zevende lid, en 3.8.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

C

Met deze wijzigingen wordt de formulering van het voorgestelde artikel 2.4.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 in overeenstemming gebracht met die van het in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen nieuwe artikel 44 van de Invorderingswet 1990. Deze wijziging is redactioneel van aard.

Zowel bij de ouder aan wie inkomensbestanddelen van een kind moeten worden toegerekend als bij het kind kan zich het genieten van te conserveren inkomen voordien. In dat geval – hierop ziet het nieuwe derde lid – dient zowel de beperking van de verschuldigde inkomstenbelasting op de gewone aanslag als die op de conserverende aanslag, zoals geregeld in de artikelen 2.3.1a en 2.3.1b, het uitgangspunt te zijn voor de toerekening van het gedeelte van de belasting dat op het kind kan worden verhaald.

D

De voorgestelde toevoeging aan artikel 2.5.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bepaalt dat het te conserveren inkomen niet wordt begrepen in het verzamelinkomen. Het begrip te conserveren inkomen wordt nader omschreven in het voorgestelde artikel 2.3.1a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (zie onderdeel B). Het verzamelinkomen is van belang voor de toepassing van diverse inkomensafhankelijke regelingen, zoals de drempels bij de giften en de buitengewone lasten. Met de voorgestelde bepaling wordt bereikt dat voor de bepaling van deze drempels het te conserveren inkomen niet meetelt. Aldus wordt voorkomen dat de conserverende aanslag, hoewel (nog) geen niet-toegestane handeling is verricht, de positie van de belastingplichtige ongunstig zou beïnvloeden.

E

Artikel 3.3.4, zevende lid, (nieuw). Ingeval van emigratie of het onderbrengen van pensioenkapitaal bij een niet toegelaten verzekeraar wordt aan de belastingplichtige een conserverende aanslag opgelegd. Er kunnen zich echter later omstandigheden voordoen waardoor de handhaving van zo'n conserverende aanslag niet meer gerechtvaardigd is. In de eerste plaats kan daarbij gedacht worden aan de situatie van remigratie waarbij het pensioenkapitaal is ondergebracht bij een toegelaten verzekeraar. Daarnaast kan zich de situatie voordoen dat een belastingplichtige zijn pensioenkapitaal aanvankelijk heeft ondergebracht bij een niet toegelaten

verzekeraar (bijvoorbeeld in een voortzettingssituatie), maar hij het kapitaal alsnog onderbrengt bij een toegelaten verzekeraar. Het zevende lid bewerkstelligt dat in situaties waarin geen aanleiding meer bestaat voor het handhaven van een conserverende aanslag en aan de voorwaarden voor uitstel van betaling als bedoeld artikel 25, vierde lid, van de Invorderingswet 1990 is voldaan, het inkomen uit werk en woning en de desbetreffende aanslag op verzoek van de belastingplichtige bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt verminderd. Artikel 3.3.4, zevende lid, (oud) is in verband met de gewijzigde vormgeving van de regeling rond de conserverende aanslag vervallen. Verwezen wordt naar de toelichting bij de onderdelen F. en H.

F, H

In de toelichting bij onderdeel A is aangegeven dat de belasting over het te conserveren inkomen zal worden geheven door middel van een separate belastingaanslag, en dat de gevolgen van het in aanmerking nemen van te conserveren inkomen voor het verzamelinkomen, de verliesverrekening, de middeling en de verrekening van voorheffingen zal worden geregeld bij de desbetreffende regelingen. In verband met deze gewijzigde vormgeving van de regeling rond de conserverende aanslag kunnen de in de onderdelen F en H genoemde bepalingen vervallen.

L

Artikel 7.2.1, achtste lid, onderdeel d, (nieuw) bewerkstelligt dat in de situatie waarin een buitenlands belastingplichtige zijn pensioenkapitaal van een niet toegelaten verzekeraar overdraagt aan een toegelaten verzekeraar de conserverende aanslag op verzoek van de belastingplichtige bij voor bezwaar vatbare beschikking kan worden verminderd indien wordt voldaan aan de voorwaarden voor uitstel van betaling als bedoeld in artikel 25, vierde lid, van de Invorderingswet 1990. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat een buitenlands belastingplichtige in Nederland een dienstbetrekking gaat vervullen en de pensioenverplichting na verloop van tijd van een niet toegelaten verzekeraar overgaat op een toegelaten verzekeraar. In dat geval is er geen reden voor het handhaven van de opgelegde conserverende aanslag. Artikel 7.2.1, achtste lid, onderdeel d (oud) is in verband met de gewijzigde vormgeving van de regeling rond de conserverende aanslag vervallen. Verwezen wordt naar de toelichting bij de onderdelen F. en H.

G

Het nieuwe onderdeel k van artikel 3.8.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 strekt ertoe te voorkomen dat ter compensatie van pensioentekorten binnen de arbeidsrelatie lijfrenten worden afgesloten en die pensioentekorten vervolgens in een latere fase alsnog binnen de arbeidsrelatie worden gecompenseerd. Daarbij zou het voor de hand liggen om die latere inkoop van dit pensioentekort in de arbeidsrelatie als een oneigenlijke handeling te bestempelen en tot loon te rekenen. Dit zou echter tot gevolg kunnen hebben dat voor een deel van een zuivere pensioenregeling, die ook na de inkoop van ontbrekende dienstjaren dan wel diensttijd binnen de in hoofdstuk IIA van de Wet op de loonbelasting 1964 gestelde begrenzings blijft, geen fiscale faciëring wordt verleend voorzover het pensioentekort reeds is gecompenseerd in de lijfrentesfeer. Dit zou ook in de uitkeringsfase tot een splitsing van het pensioen leiden in een deel dat in box 1 opkomt en een deel dat in box III aan de belastingheffing wordt onderworpen. Om dit gevolg te voorkomen is ervoor gekozen niet de inkoop of verbetering van pensioenaanspraken binnen de arbeidsrelatie maar de achteraf bezien in het verleden ten onrechte

verleende lijfrentepremie-af trek als een handeling in strijd met de voorwaarden aan te merken. Dit betekent dat voorzover de lijfrenten als gevolg van de inkoop van of een verbetering van de pensioenaanspraken binnen een arbeidsrelatie de in artikel 3.7.5. gestelde begrenzingeren te boven gaan het daarmee corresponderende deel van de premies en van het daarop behaalde rendement wordt teruggenomen. Inkoop van pensioentekorten of een verbetering van de pensioenaanspraken binnen de arbeidsrelatie dient via de inhoudingsplichtige plaats te vinden. Ingevolge artikel 28, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de loonbelasting 1964 moet de inhoudingsplichtige ingevolge bij ministeriële regeling te stellen regels ondermeer opgaaf aan de inspecteur verstrekken van gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van de inkomstenbelasting. De loonbelastingkaart is het middel waarmee die verlangde gegevens worden verstrekt. Aan de loonbelastingkaart wordt een speciale verplichte codering toegevoegd waaruit blijkt of een inkoop of verbetering van pensioenrechten heeft plaatsgevonden. Daarnaast zal op geautomatiseerde wijze door de belastingdienst het gebruik van de lijfrente-af trek worden geregistreerd. De door de werkgever aangeleverde gegevens inzake de inkoop of verbetering van pensioenrechten kunnen in samenhang met de geautomatiseerde registratie van verleende lijfrente-af trek voor de inspecteur aanleiding vormen de belastingplichtige aannemelijk te laten maken dat de lijfrente-af trek achteraf bezien terecht heeft plaatsgevonden.

Voorts kunnen ingevolge het nieuwe vijfde lid van artikel 3.8.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld ter bepaling van de waardering van de pensioen- en lijfrenteaanspraken ter compensatie van het pensioentekort.

Met de voorgestelde wijziging van artikel 3.8.2, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 1964 wordt beter tot uitdrukking gebracht dat de fictie dat geen negatieve uitgaven in aanmerking zijn genomen, specifiek is bedoeld voor een reguliere verdere fiscale behandeling van de aanspraak. Zolang bij een conserverende aanslag uitstel van betaling geldt, en de belasting dus niet wordt ingevorderd, wordt de lijfrente fiscaal behandeld als een reguliere lijfrente waarvan de premies in aftrek zijn gebracht. Zolang geen niet-toegestane handeling wordt verricht, gaat het immers slechts om een conserverende maatregel. Zie hiervoor verder de toelichting op het voorgestelde artikel 3.8.2, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 1964.

Ga

Deze wijziging van artikel 3.8.5, tweede lid, Wet inkomstenbelasting 2001 heeft dezelfde strekking als de hiervoor toegelichte wijziging van artikel 3.8.2, vierde lid (onderdeel G).

Gb

De strekking van het voorgestelde artikel 3.8.7, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 stemt overeen met die van het eveneens in dit wetsvoorstel voorgestelde nieuwe artikel 3.3.4, zevende lid. De bepaling ziet op situaties waarin weliswaar een conserverende aanslag is opgelegd – bij emigratie of bij opbouw of het onderbrengen van een aanspraak bij een niet-aangewezen buitenlandse verzekeraar – maar waarbij zich vervolgens omstandigheden voordoen waardoor het handhaven van deze conserverende aanslag niet meer nodig is. Het gaat dan om de terugkeer naar een situatie waarin op zichzelf geen conserverende aanslag wordt opgelegd. Als meest voor de hand liggend voorbeeld kan worden gedacht aan de remigratie van een belastingplichtige met een lijfrente die is verzekerd bij een binnenlandse verzekeraar. De concrete gevallen waarin, en de voorwaarden waaronder een conserverende aanslag op grond van

de onderhavige bepaling wordt verminderd, zullen nader worden uitgewerkt bij ministeriële regeling.

I

Ingevolge het voorgestelde artikel 3.12.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 blijft voor de toepassing van de verliesverrekening bij de box inkomen uit werk en woning het te conserveren inkomen buiten beschouwing. Het begrip te conserveren inkomen is nader omschreven in het in onderdeel B voorgestelde artikel 2.3.1a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

De onderhavige bepaling leidt ertoe dat de regeling inzake de verliesverrekening wordt toegepast alsof de te conserveren inkomensbestanddelen, zoals bij voorbeeld de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen bij emigratie, niet in aanmerking zijn genomen. In concreto betekent dit dat een uit het gewone inkomen voortvloeiend verlies – dus uit het inkomen dat is geschoond van te conserveren inkomen – kan worden verrekend met positief gewoon inkomen uit andere jaren. Dit positieve gewone inkomen uit andere jaren wordt uiteraard eveneens bepaald zonder rekening te houden met te conserveren inkomen.

Met deze systematiek wordt bereikt dat indien tien jaar lang geen niet-toegestane handeling wordt verricht, en de conserverende aanslag wordt kwijtgelaten, het opleggen van de conserverende aanslag geen gevolgen heeft gehad voor de fiscale positie van de belastingplichtige op dit punt. Zie voorts de toelichting op onderdeel A hiervoor. Tevens zij verwezen naar de toelichting op de artikelen 3.3.4, zevende lid, en 3.8.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001, en het in de toelichting op laatstgenoemde artikel opgenomen voorbeeld 2. Hoewel genoemde bepalingen ingevolge de onderdelen E en H zullen vervallen, en in de thans voorgestelde regeling op een aantal punten een andere systematiek wordt gevolgd, behoudt genoemde toelichting voor een belangrijk deel haar waarde.

Het uitsluiten van het te conserveren inkomen van de verliesverrekening is, anders dan in de vervallen artikelen 3.3.4, zevende lid, en 3.8.8, niet beperkt tot de situaties dat voor de daarover verschuldigde belasting uitstel van betaling is verkregen. Hierbij is er van uitgegaan dat voor een conserverende aanslag vrijwel steeds uitstel van betaling zal worden verleend. Ook indien in een later stadium bij een niet-toegestane handeling de belasting alsnog wordt ingevorderd, kan geen (meer) gebruik worden gemaakt van nog te verrekenen verliezen. In de toelichting op artikel 3.8.8 is in dit kader reeds opgemerkt dat mocht blijken dat dit in de praktijk tot problemen leidt, wij zullen bezien of hier een oplossing voor kan worden gevonden.

J

Volgens de voorgestelde toevoeging aan artikel 3.13.1 blijft voor de toepassing van de middelingsregeling het te conserveren inkomen en de daarover verschuldigde belasting buiten aanmerking. Dit houdt in dat de middeling wordt toegepast alsof de te conserveren inkomensbestanddelen niet in aanmerking zijn genomen.

K

Artikel 4.11.1 is voor de verrekening van het verlies uit aanmerkelijk belang het evenbeeld van artikel 3.12.1 voor de verrekening van verlies uit werk en woning. In verband daarmee zij verwezen naar de toelichting op laatstgenoemd artikel in onderdeel I hiervoor.

M

In dit onderdeel wordt artikel 8.2.2 van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting verder gestroomlijnd. Naast een aantal redactionele aanpassingen is een derde lid toegevoegd. In het derde lid wordt bepaald dat de arbeidskorting die op grond van de Wet op de loonbelasting 1964 is toegekend niet wordt teruggenomen indien blijkt dat op grond van artikel 8.2.2, eerste en tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 geen of een geringer recht op arbeidskorting bestaat. Tevens is bepaald dat het totaal aan arbeidskorting in aanmerking te nemen bedrag nooit meer kan zijn dan één volledige arbeidskorting. Thans is dat € 697 (f 1536). Hiervoor is gekozen omdat anders het stimulerend effect van de arbeidskorting zou verminderen. Immers een instromer moet als gevolg van de jaarbenadering in de Wet inkomstenbelasting 2001 in het kalenderjaar waarin hij de arbeidsmarkt betreedt, meer dan 50% van het fiscale equivalent van het wettelijk minimumloon verdienen om recht te hebben op de arbeidskorting. Nu in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt bepaald dat – binnen zekere marges – niet wordt teruggekomen op in de Wet op de loonbelasting 1964 toegekende arbeidskorting, hoeft een instromer door de tijdvakbenadering in de loonbelasting slechts een tijdvakloon te verdienen dat hoger is dan 50% van het fiscale equivalent van het wettelijk minimumloon om in aanmerking te komen voor toepassing van de arbeidskorting. Het bedrag dat het fiscale equivalent van 50% van het wettelijk minimumloon weergeeft, is evenals het arbeidskortingpercentage als gevolg van een technische bijstelling aangepast. Voorts is uit doelmatigheidsoverwegingen (minder aanslagen en correcties alsmede lagere administratieve lasten) voor deze systematiek gekozen.

N

Zoals aangegeven in het algemene deel van de toelichting is er voor gekozen om de conserverende belastingaanslag te verzelfstandigen. Daartoe wordt in artikel 9.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een onderscheid gemaakt tussen de «gewone» aanslag en de conserverende aanslag. In de «gewone» aanslag van het eerste lid wordt, globaal gezegd, de belasting over het gewone, niet te conserveren, inkomen opgenomen, bepaald volgens de artikelen 2.3.1 en 2.3.1a. In het nieuwe tweede lid is vervolgens bepaald dat de belasting over het te conserveren inkomen wordt geheven bij wege van een – separate – conserverende aanslag.

O

Het voorgestelde artikel 9.2, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 bepaalt dat de voorheffingen, zoals de loonbelasting en de dividendbelasting, alleen worden verrekend met de belasting over het «gewone» inkomen als bedoeld in de artikelen 2.3.1 en 2.3.1a. De conserverende aanslag speelt bij de verrekening derhalve geen rol. Is het bedrag van de voorheffingen hoger dan de verschuldigde belasting op de gewone aanslag dan volgt teruggaaf, ook al is tevens een conserverende aanslag opgelegd met een te betalen bedrag. Op deze wijze wordt voorkomen dat een teruggaaf vanwege een aftrekpost weg zou vallen tegen de belasting over te conserveren inkomen waarvoor anders veelal uitstel van betaling zou worden verleend (en die na tien jaar reguliere uitvoering voor kwijtschelding in aanmerking zou komen). Zie ook voorbeeld 1 in de toelichting op het vervallen artikel 3.8.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Opgemerkt zij overigens dat het vorenstaande uiteraard geen afbreuk doet aan de mogelijkheid om een dergelijke teruggaaf van belasting bij de «gewone» aanslag in de invorderings sfeer te verrekenen met verschul-

digde belasting over een conserverende aanslag waarvoor geen uitstel van betaling wordt verkregen, of waarvoor het uitstel is beëindigd.

P

Volgens het nieuwe artikel 9.3, zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt bij de bepaling van een voorlopige teruggaaf geen rekening gehouden met inkomensbestanddelen waarvan de daaraan toe te rekenen belasting wordt begrepen in een conserverende aanslag (te conserveren inkomen). Deze bepaling houdt verband met de voorziening in de sfeer van de te verrekenen voorheffingen in onderdeel N. Hiermee wordt bereikt dat, ook wanneer een conserverende aanslag zal worden opgelegd, al gedurende het jaar door middel van een voorlopige teruggaaf kan worden vooruitgelopen op een te verwachten teruggaaf op de «gewone» aanslag.

Q

Als gevolg van de wijziging van artikel 8.2.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met deze bepaling ook de indexeringsbepaling die ziet op de indexering van het maximumbedrag voor de arbeidskorting aangepast.

R

In artikel 10.1.7 wordt geregeld hoe het percentage van de arbeidskorting jaarlijks wordt berekend. Voorts wordt bepaald hoe de minimumdrempel waarboven arbeidskorting wordt opgebouwd, wordt geïndexeerd. Zowel de minimumdrempel als het arbeidskortingpercentage worden jaarlijks afgeleid van het op 1 januari van dat jaar geldende wettelijk minimumloon volgens de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag. De minimumdrempel wordt berekend door 50% te nemen van het fiscale equivalent van het wettelijk minimumloon. Het arbeidskortingpercentage wordt berekend door een fiscaal equivalent af te leiden van het wettelijk minimumloon en vervolgens het maximale arbeidskortingbedrag na toepassing van artikel 10.1.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 te delen door het verschil tussen 50% van het fiscale minimumloon en 100% van het fiscale minimumloon.

S

Artikel 10.2.1 is een delegatiebepaling op grond waarvan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur administratieplichtigen kunnen worden aangewezen die verplicht zijn eigener beweging gegevens en inlichtingen, voorzien van het sociaal-fiscaalnummer, te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing over het inkomen van degene op wie die gegevens en inlichtingen betrekking hebben. Welke gegevens en inlichtingen verstrekt moeten worden, wordt eveneens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur bepaald. Het betreft gegevens die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing over winst uit onderneming, het resultaat uit overige werkzaamheden, loon, inkomsten uit eigen woning, periodieke uitkeringen en verstrekkingen, negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen en inkomen uit sparen en beleggen. Voorts kunnen gegevens benodigd zijn ter bepaling van uitgaven voor inkomensvoorzieningen, uitgaven voor kinderopvang en persoonsgebonden aftrekposten. In ieder geval kan daarbij gedacht worden aan renseignering van spaarsaldi, stand van effectendepots, rente en dividend door financiële instellingen en de waarde van kapitaalverzekeringen, al dan niet gekoppeld aan de eigen woning, en lijfrenten door verzekeraars. Verder zullen regels worden gesteld omtrent het tijdstip en de wijze waarop en aan wie deze gegevens

en inlichtingen verstrekt moeten worden. Tevens is van belang dat in nadere regelgeving wordt opgenomen op welk tijdstip degene op wie de gegevens en inlichtingen betrekking hebben, verplicht is om zijn sociaal-fiscaalnummer aan de administratieplichtige te verstrekken en verplicht is zich te identificeren bij de administratieplichtige en een kopie van zijn identificatiedocument te laten opnemen in de administratie van de administratieplichtige.

AFDELING B

Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid

Artikel I Pensioen- en spaarfondsenwet

Zoals aangegeven in de algemene toelichting op het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 streeft Nederland naar het wegnemen van fiscale belemmeringen voor pensioenopbouw in grensoverschrijdende situaties – zoals bij migrerende werknemers, maar wil het daarbij tevens komen tot goede waarborgen voor het behoud van fiscale claims en het voorkomen van oneigenlijk gebruik. Voor de goede orde wordt daarbij opgemerkt dat in het kader van het ontwerp van een nieuwe Pensioen- en spaarfondsenwet zal worden bezien welke belemmeringen die in het verleden vanuit pensioenbeleid wenselijk zijn gebleken, gehandhaafd dienen te blijven. Ingevolge het voorgestelde artikel 3.3.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt, onder meer, bij emigratie van de pensioengerechtigde en bij waardeoverdracht van pensioen aan een op grond van de loonbelasting kwalificerende buitenlandse pensioen-uitvoerder – die niet aan de te stellen voorwaarden inzake informatieverstrekking en het stellen van zekerheid voldoet – een zogenoemde conserverende aanslag opgelegd. Voor de aldus verschuldigde belasting zal in beginsel uitstel van betaling worden verleend (zolang met betrekking tot het pensioen geen niet-toegelaten handeling, zoals afkoop, vervreemding of zekerheidstelling, wordt verricht). In een aantal gevallen zal de belastingplichtige hiervoor echter zekerheid moeten stellen. In de toelichting op genoemd artikel wordt in dit kader opgemerkt dat om te voorkomen dat die zekerheidstelling een beperking zou vormen voor de overdracht van pensioenkapitaal naar het buitenland, de mogelijkheid zal worden geboden om het pensioenkapitaal aan de Belastingdienst te verpanden, en dat artikel 32 van de Pensioen- en spaarfondsenwet daartoe wordt gewijzigd. Met de onderhavige wijziging wordt hieraan uitvoering gegeven. Die verpanding zal vervolgens in een overeenkomst tussen de Belastingdienst, de buitenlandse pensioenuitvoerder en de betrokken deelnemer worden gerealiseerd.

Op basis van het voorgestelde artikel 25, vierde lid, van de Invorderingswet 1990 zullen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld over het uitstel van betaling en het stellen van zekerheid. Daarbij zal onder meer worden bepaald in welke gevallen zekerheid moet worden gesteld, en op welke wijzen dit kan geschieden.

Artikel II Coördinatiewet Sociale Verzekering

De wijzigingen in de Coördinatiewet Sociale Verzekering houden verband met de wijzigingen van onderscheidenlijk de premiespaarregeling en de spaarloonregeling in de Wet op de loonbelasting 1964. De premiespaarregeling en de spaarloonregeling hebben met ingang van 1 januari 2001 een gezamenlijk maximum. Tevens zijn met ingang van 1 januari 2001 de mogelijkheden tot onbelast deblokken van spaargelden binnen vier jaar na de inhouding, gewijzigd. De bestaande mogelijkheden tot onbelaste deblokking binnen vier jaar zijn in tact gebleven, met uitzondering van het verzekeringssparen. De onbelaste deblokkingmogelijkheden zijn

uitgebreid met respectievelijk de start van een eigen onderneming, de opname van verlof en de financiering van eigen scholingsuitgaven. Voor een meer uitgebreide toelichting op de wijzigingen per 1 januari 2001 in de werknemersspaarregelingen wordt verwezen naar de toelichting op Artikel V, onderdelen D, E, AA en AB van hoofdstuk 1 van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel III Wet financiering volksverzekeringen

A, B

Met deze bepalingen wordt het heffingssysteem van de Wet financiering volksverzekeringen in overeenstemming gebracht met het heffingssysteem van de Wet inkomstenbelasting 2001.

HOOFDSTUK 2

OVERGANGSRECHT

Artikel I Overgangsrecht inkomstenbelasting

A. Staking bij einde ondernemerschap

Het ondernemersbegrip kent onder de Wet inkomstenbelasting 2001 een nieuwe afbakening ten opzichte van andere bronnen. Op grond van artikel 3.2.1.2 wordt het ondernemerschap beperkt tot personen voor de rekening van wie een of meer ondernemingen worden gedreven. Dat leidt ertoe dat belastingplichtigen die uitsluitend medegerechtigd zijn tot het vermogen van een onderneming, niet langer als ondernemer worden aangemerkt. Doorgaans vallen de inkomsten uit de medegerechtigdheid voortaan in het regime voor inkomen uit sparen en beleggen (box III).

Zonder nadere regeling zou de fiscale claim op de stille reserves en de fiscale reserves die op 31 december 2000 aanwezig zijn bij belastingplichtigen die door het inwerkingtreden van de Wet inkomstenbelasting 2001 geen ondernemer meer zijn, mogelijk verloren gaan. De fiscale claim op de oudedagsreserve zou, indien voor rekening van de belastingplichtige geen andere onderneming wordt gedreven, eveneens verloren gaan.

De voorgestelde overgangsbepaling strekt er toe de fiscale claims in de belastingheffing te betrekken door een staking per 31 december 2000 aan te nemen. De Wet op de inkomstenbelasting 1964 is daarbij zoveel mogelijk van toepassing. Dit betekent bijvoorbeeld dat op de stakingswinst de stakingsvrijstelling van artikel 8, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in mindering kan worden gebracht. Voorts is geregeld dat het bijzondere tarief van 45% kan worden toegepast. De stakingswinst wordt begrepen in het inkomen uit werk en woning van het jaar 2001. Daarmee wordt voorkomen dat de herziening van het ondernemersbegrip per 1 januari 2001 reeds feitelijke gevolgen zou hebben voor de verschuldigde belasting van het jaar 2000. Om mogelijke liquiditeitsproblemen te voorkomen, wordt in artikel V, onderdeel B, van hoofdstuk 2, voorzien in een betalingsregeling in de invorderings sfeer.

In het eerste lid wordt een staking van een onderneming aangenomen, indien de belastingplichtige ten aanzien van de onderneming niet langer als ondernemer wordt aangemerkt. De formulering «ten gevolge van de inwerkingtreding» is opgenomen om te voorkomen dat een onttrekking van vermogensbestanddelen aan of een staking van een voor eigen rekening gedreven onderneming ultimo van het jaar 2000 onder deze bepaling zou vallen. Aangezien de bepaling er toe strekt de fiscale claims per 31 december 2000 in de belastingheffing te betrekken, is het stakings-

moment eveneens gesteld op 31 december 2000. De vermogensbestanddelen die voorheen de fictief gestaakte onderneming vormden, vallen met ingang van 1 januari 2001 onder het regime van box III. Volgens het tweede lid wordt het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gevolgd voor wat betreft de bepaling van de omvang van de winst. Daardoor kan de stakingsvrijstelling van artikel 8, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in mindering worden gebracht. Om onredelijke gevolgen te voorkomen is, volgens het eerste en tweede lid, de desinvesteringsbijtelling bij het bepalen van de stakingswinst uitgesloten. Dat is echter niet het geval wanneer in het jaar 2001 alsnog een vervreemding plaatsvindt die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zou leiden tot een desinvesteringsbijtelling. De fictieve staking heeft geen gevolgen voor de toepassing van de oudedagsreserve tot die datum.

In het derde lid is bepaald dat de winst ten gevolge van de fictieve staking wordt vermeerderd met de oudedagsreserve en eventueel verminderd met premies voor lijfrenten. Deze systematiek wijkt af van de systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, waarbij de oudedagsreserve en de premies voor lijfrenten niet in de winst worden begrepen, maar afzonderlijke ten laste of ten bate van het inkomen worden gebracht. De in aanmerking te nemen oudedagsreserve is volgens het vierde lid de oudedagsreserve per 31 december 2000, verminderd met het deel van de stakingsvrijstelling dat nog niet is benut voor de stakingswinst. Hierdoor valt de oudedagsreserve voor dit niet benutte deel van de stakingsvrijstelling onbelast vrij.

Volgens het vijfde lid wordt de vermindering met lijfrentepremies beperkt tot ten hoogste het gezamenlijke bedrag van de oudedagsreserve en vijfde tranche van artikel 45a, vijfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Hiermee wordt aangesloten bij de systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Het is mogelijk dat de belastingplichtige naast zijn onderneming die hij op grond van dit onderdeel moet staken, over nog een onderneming beschikt waarvoor hij wel de ondernemersstatus heeft. Voor die situatie voorziet het zesde lid in de mogelijkheid de oudedagsreserve nog niet (volledig) op te heffen, maar naar de andere onderneming(en) mee te nemen. In deze situatie kan de belastingplichtige bij zijn aangifte over het jaar 2000 aangeven dat hij de oudedagsreserve of een deel daarvan doorschuift en het andere gedeelte toevoegt aan de winst ten gevolge van de fictieve staking.

Volgens het zevende lid wordt de op grond van dit onderdeel behaalde winst begrepen in het inkomen uit werk en woning over het jaar 2001. Hierdoor zijn onder meer de tarieven van de Wet inkomstenbelasting 2001 van toepassing. Door de werking van de onderdelen W en X is verliesverrekening met het jaar 2000 en eerdere jaren mogelijk. Verder bepaalt het zevende lid dat de verschuldigde belasting geheven wordt bij wege van conserverende aanslag. Voor de op grond van dit onderdeel verschuldigde belasting kan uitstel van betaling worden verleend.

In het achtste en negende lid is geregeld dat over het bij deze fictieve staking behaalde voordeel voor het deel dat uitkomt boven de derde schijf van de tarieftabel een tarief van 45% inkomstenbelasting verschuldigd is. Dit is gelijk aan het stakingstarief van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

B. Doorschuiving van onderneming naar een werkzaamheid

Deze bepaling voorkomt dat over vermogensbestanddelen die door de herziening van het ondernemersbegrip in de Wet inkomstenbelasting 2001 worden aangemerkt als vermogensbestanddelen van een werkzaamheid en die daarvoor ondernemingsvermogen waren, volgens onderdeel A moet worden afgerekend. Daartoe wordt voor deze vermogensbestand-

delen in het eerste lid een waarderingsvoorschrift gegeven voor de berekening van de stakingswinst volgens onderdeel A. Dit waarderingsvoorschrift houdt in dat deze vermogensbestanddelen op de eindbalans worden gesteld op de boekwaarde in plaats van de waarde in het economische verkeer. Het waarderingsvoorschrift heeft geen betrekking op aan de vermogensbestanddelen gerelateerde fiscale reserves, aangezien deze fiscale reserves niet kunnen voorkomen in het regime van een werkzaamheid. Het voorgestelde tweede lid strekt er toe de fiscale claim op de stille reserves in deze vermogensbestanddelen door te schuiven naar het regime van resultaat uit een werkzaamheid. Dit wordt bereikt doordat vermogensbestanddelen op de openingsbalans van de desbetreffende werkzaamheid gewaardeerd moeten worden tegen dezelfde boekwaarde als die op de eindbalans van de onderneming.

C. Geen staking bij einde ondernemerschap van onderneming met winst uit zeescheepvaart aan de hand van tonnage

Het einde van het ondernemerschap bij de bepaling van de winst aan de hand van de tonnage vergt een specifieke bepaling, aangezien er in dit geval door de wijze waarop de winstgrondslag wordt vastgesteld in beginsel geen fiscale claim op de stille reserves rust.

Daarom bewerkstelligt het eerste lid, ter voorkoming van onduidelijkheden, dat de fictieve staking van onderdeel A niet van toepassing is op ondernemingen die de winst bepalen aan de hand van de tonnage. In dit geval gaat men derhalve zonder afrekening over naar box III.

In het geval dat de verplichte keuze van tien jaar – anders dan door overlijden – niet wordt vol gemaakt als gevolg van een gehele of gedeeltelijke staking van de activiteiten waaruit de oorspronkelijke onderneming bestond, strekt het tweede lid er toe, dezelfde sanctie van toepassing te doen zijn als was opgenomen in artikel 8c, achtste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

D. Staking zeescheepvaartonderneming

Zonder nadere regeling kunnen voor medegerechtigden in zeescheepvaartondernemingen die niet hebben gekozen voor het tonnageregime nadelige gevolgen door de voorgestelde versnelde eindafrekening ontstaan indien schepen nog niet lang geleden zijn aangeschaft, met als gevolg dat er nog niet zoveel stille reserves zijn ontstaan voor een volledige benutting van de stakingsvrijstelling. Om aan dit nadeel van de versnelde eindafrekening tegemoet te komen is in de onderhavige bepaling een voorziening opgenomen. De voorziening houdt in dat de te belasten stakingswinst wordt verminderd met het bedrag van de nog niet benutte stakingsvrijstelling, maar ten hoogste met het bedrag van de nog niet in aanmerking genomen afschrijving op een schip.

In het tweede lid is een voorziening opgenomen voor de situatie dat men met het oog op de temoetkoming van het eerste lid een schip aanschaft en dat binnen redelijk korte termijn weer vervreemdt. In zo'n situatie wordt de tegemoetkoming van het eerste lid teruggedragen.

E. Afgegeven beschikkingen bestemmingswijzigingswinst voor landbouwgronden

De bepaling continueert artikel 70 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De volgens dat artikel getroffen beschikkingen blijven derhalve betekenis houden voor de toepassing van de landbouwvrijstelling voor de Wet inkomstenbelasting 2001.

F. Verwijzingen naar te verrekenen verliezen

Met deze bepaling wordt bewerkstelligd dat de verwijzingen naar te verrekenen verliezen bij winst uit een onderneming gecontinueerd worden.

G. Voor bepaling van de winst aan de hand van de tonnage is 1996 het eerste jaar

De bepaling continueert artikel 70b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

H. Gevolgen wijziging waarderingsstelsel pensioenverplichtingen ultimo 1994

De bepaling continueert artikel 70a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

I. Tegemoetkoming voor de kosten van het invoeren van de euro in 2001

Deze bepaling is ontleend aan artikel XVI van de wet van 17 december 1998, Stb. 725, houdende Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (belastingplan 1999). Zij strekt ertoe de tijdelijke maatregel om met name kleine bedrijven tegemoet te komen voor de kosten van het invoeren van de euro, om te zetten naar de Wet inkomstenbelasting 2001.

J. Scholingsbijtelling en reserves

Op grond van artikel 3.2.2.40, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 vinden de scholingsaftrek en scholingsbijtelling plaats volgens de regels voor het tijdvak waarin kosten en lasten van scholing bij het bepalen van de winst in aanmerking zijn genomen. Dat houdt in dat met betrekking tot de kosten en lasten die in aanmerking zijn genomen vóór 2001 het regime van de scholingsaftrek en scholingsbijtelling van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing blijft. Met ingang van het jaar 2001 is een scholingsbijtelling een winstbestanddeel, ook indien de aftrek destijds onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is genoten. Het eerste lid strekt hiertoe. De investeringsaftrek, desinvesteringsbijtelling en scholingsaftrek bestonden als zodanig al onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de desbetreffende bepalingen werken op grond van artikel 3.2.2.40 van de Wet inkomstenbelasting 2001 reeds door naar latere jaren.

Het tweede lid strekt ertoe egaliseringsreserves, assurantiereserves, exportrisicoreserves en vervangingsreserves te continueren voor de Wet inkomstenbelasting 2001.

K. Oudedagsreserve bij begin van 2001

Voortaan maakt de oudedagsreserve deel uit van de winstbepaling. De onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gevormde oudedagsreserve zal derhalve onder de nieuwe systematiek van de Wet inkomstenbelasting 2001 moeten worden gebracht. Dit betekent dat de reeds gevormde oudedagsreserve op de balans van een onderneming moet worden opgevoerd.

Het eerste lid bewerkstelligt dat de onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgebouwde oudedagsreserve wordt aangemerkt als een oudedagsreserve die onder de Wet inkomstenbelasting 2001 is gevormd en dat de oudedagsreserve naar de stand van 31 december 2000 op de balans per 1 januari 2001 van de onderneming wordt opgevoerd. In de laatste volzin van het eerste lid is opgenomen dat het te boek stellen van

de oudedagsreserve niet kan worden beschouwd als een toevoeging die ten laste van de winst kan worden gebracht.

Indien sprake is van meer dan één onderneming, dient er een toedeling van de oudedagsreserve aan die ondernemingen plaats te vinden, aangezien de oudedagsreserve voortaan per onderneming op de balans staat. Het tweede lid bepaalt dat de ondernemer in dat geval kan kiezen aan welke ondernemingen hij de reeds gevormde oudedagsreserve toedeelt. Hierdoor kan overigens de oudedagsreserve van een onderneming het vermogen van die onderneming overschrijden.

Het voorgestelde derde lid bewerkstelligt dat voorzover de oudedagsreserve volgens onderdeel A reeds wordt afgerekend bij de overgang naar de Wet inkomstenbelasting 2001, er geen doorschuiving naar een voortgezette onderneming of ondernemingen van de belastingplichtige plaatsvindt.

Volgens artikel 3.2.2.55, eerste lid, laatste volzin, van de Wet inkomstenbelasting 2001, treedt bij het bepalen van de winst over een gebroken boekjaar het boekjaar in de plaats van het kalenderjaar. Aangezien het onderhavige onderdeel K uitsluitend per 1 januari 2001 moet worden toegepast, wordt volgens het vierde lid artikel 3.2.2.55, eerste lid, laatste volzin, van de Wet inkomstenbelasting 2001, expliciet uitgesloten voor de werking van deze bepaling.

L. Doorschuiving oudedagsreserve bij staking in het jaar 2000

Indien een belastingplichtige in een bepaald jaar een onderneming of een gedeelte van een onderneming staakt, blijft op grond van artikel 44f, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op verzoek een vrijval van de oudedagsreserve bij het einde van dat jaar achterwege, indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat aan het einde van het daaropvolgende jaar voldoende ondernemingsvermogen aanwezig is.

Voorzover de aldus doorgeschoven reserve het ondernemingsvermogen aan het einde van het daaropvolgende kalenderjaar overtreft, wordt volgens artikel 44f, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de oudedagsreserve alsnog belast.

De voorgestelde bepaling strekt ertoe de werking van deze doorschuifregeling voor het jaar 2001 te continueren, zij het op een aan de nieuwe systematiek van de oudedagsreserve aangepaste wijze.

Het eerste lid ziet op het geval waarin na de staking van een onderneming of een gedeelte van een onderneming in het jaar 2000 nog een of meer ondernemingen resterend. Onderdeel K kan dan worden toegepast aangezien er bij het begin van het jaar 2001 een balans is waarop de oudedagsreserve kan worden opgevoerd. Wel dient per 31 december 2001, evenals bij artikel 44f, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, te worden getoetst of op dat moment voldoende ondernemingsvermogen aanwezig is. Dit wordt bewerkstelligd door aan te nemen dat in het jaar 2001 een onderneming is gestaakt, met gevolg dat aan het einde van 2001 toetsing van de oudedagsreserve aan het ondernemingsvermogen dient plaats te vinden.

Het tweede lid ziet op het geval waarin na de staking van een onderneming in het jaar 2000 er niet een onderneming resteert. De oudedagsreserve kan dan niet worden doorgeschoven. In dat geval wordt de oudedagsreserve begrepen in het inkomen uit werk en woning van het jaar 2001.

Het derde lid bepaalt in afwijking van het tweede lid dat deze opname in het inkomen uit werk en woning van het jaar 2001 achterwege kan blijven indien de belastingplichtige in het jaar 2001 alsnog een onderneming voor zijn rekening gaat drijven. Door het van overeenkomstige toepassing verklaren van onderdeel K, wordt bewerkstelligd dat de oudedagsreserve wordt opgevoerd op de openingsbalans van deze onderneming. Het tijdstip waarop de oudedagsreserve wordt opgevoerd is daarbij niet

1 januari 2001, maar het tijdstip waarop hij ondernemer wordt. Door de voorgestelde tweede volzin wordt, evenals bij het eerste lid, per 31 december 2001 getoetst of voldoende ondernemingsvermogen aanwezig is.

Voor een toelichting op het vierde lid wordt verwezen naar de toelichting op onderdeel K, vijfde lid.

M. Waardering vermogensbestanddelen bij overgang van inkomsten uit arbeid naar een werkzaamheid

Een aantal van de belastingplichtigen die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 inkomsten uit arbeid genoten in de zin van artikel 22, eerste lid, van die wet, gaat over naar het nieuwe regime van resultaat uit overige werkzaamheden van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voor het verrichten van de arbeid kan de belastingplichtige gebruik maken van activa en passiva. Hierbij kan gedacht worden aan een computer, vakliteratuur, een auteursrecht, of een schuld die ter financiering van activa is aangegaan. Bepaalde activa en passiva vallen door de maatregelen ter voorkoming van ongewenste arbitrage onder het regime van overige werkzaamheden. Het betreft hierbij vermogensbestanddelen die ter beschikking worden gesteld aan de onderneming van een gelieerd persoon.

Voor het bepalen van het resultaat uit een werkzaamheid wordt aangesloten bij het winstregime. De activa en passiva die dienstbaar zijn aan de werkzaamheid zullen dus voor de bepaling van jaarlijkse resultaat worden opgenomen op de balans van de werkzaamheid. Deze bepaling regelt de waardering van de activa en passiva die door de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 overgaan naar het regime van overige werkzaamheden en moeten worden opgevoerd op de beginbalans van de werkzaamheid.

Volgens het eerste lid worden de activa en passiva gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Hiermee wordt aangesloten bij de hoofdregel die geldt voor de waardering van activa en passiva bij inbreng in een onderneming vanuit het privé-vermogen.

In een aantal situaties zou waardering tegen de waarde in het economische verkeer echter tot een ongewenste uitkomst leiden. Om dit te voorkomen, wordt in de aanhef van het tweede lid bepaald dat de activa en passiva worden gewaardeerd op de historische kostprijs van de activa, verminderd met het deel daarvan dat onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op enigerlei wijze als kosten ten laste van het belastbare inkomen is gebracht. Deze systematiek ligt in het verlengde van de jurisprudentie omtrent het inbrengen van activa vanuit de sfeer van inkomsten uit arbeid naar de winstsfeer (BNB 1994/178 en BNB 1997/404). In de eerste volzin van het tweede lid zijn de situaties opgesomd waarin deze alternatieve waarderingmethode moet worden toegepast.

Het betreft in de eerste plaats de inbreng van goodwill en immateriële activa zoals auteursrechten, rechten op merken, octrooien en vergunningen. Bij inbreng tegen de waarde in het economische verkeer zou tegen die waarde kunnen worden afgeschreven, waarmee kosten in aftrek komen die in feite nooit zijn gemaakt en voortkomen uit arbeidsprestaties van de belastingplichtige zelf die niet in de belastingheffing zijn betrokken. Het tweede lid heeft daarnaast betrekking op de inbreng van activa waarvan de waardeverhogingen bij realisatie onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zouden zijn belast als inkomsten uit arbeid. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om activa waarin met een specifieke deskundigheid of kennis wordt gehandeld. Inbreng tegen de waarde in het economische verkeer zou bij deze activa betekenen dat ongerealiseerde waardeverhogingen die voor het tijdstip van inbreng zijn ontstaan, onbelast blijven.

De tweede volzin van het tweede lid geeft een bijzondere waarderingregel voor activa die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geheel

of gedeeltelijk als beroepskosten of als buitengewone lasten in aftrek zijn gebracht of die door de werkgever ter beschikking zijn gesteld in het kader van de uitoefening van de dienstbetrekking. Bij inbreng van de activa tegen de waarde in het economische verkeer zouden deze kosten nogmaals als afschrijvingen in aftrek kunnen komen. Voor wat betreft activa die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 reeds werden gebruikt voor het verrichten van arbeid is dit ongewenst. Daarom bepaalt de tweede volzin van het tweede lid dat waardering plaatsvindt voor de historische kostprijs verminderd met de afgetrokken dan wel onbelast gebleven bedragen, maar niet verder dan nihil. Kosten die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in de sfeer van de inkomsten uit vermogen in aftrek zijn gebracht, vallen niet onder deze bepaling.

Het derde lid heeft betrekking op vermogensbestanddelen waarop vóór 1 januari 2001 een genotsrecht ten behoeve van de onderneming van een gelieerd persoon is gevestigd. Deze vermogensbestanddelen vallen op grond van artikel 3.4.1.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 onder het regime van overige werkzaamheden van hoofdstuk 3, afdeling 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001. De waarde in het economische verkeer van het genotsrecht is onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 uitgaande van een tijdelijk genotsrecht belast geweest bij de blote eigenaar. Op grond van de in het eerste lid geformuleerde hoofdregel zou het vermogensbestanddeel op het moment van inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 te boek worden gesteld voor de waarde in het economische verkeer van de blote eigendom. Dit zou betekenen dat de waardeaan groei vanaf die datum nog een keer zal worden belast, namelijk als resultaat uit een werkzaamheid.

Om dubbele heffing bij de blote eigenaar te voorkomen, wordt volgens het derde lid de volgens het eerste of tweede lid vastgestelde boekwaarde, vermeerderd met het bedrag dat bij de vestiging van het genotsrecht bij de belastingplichtige belast is geweest, voorzover laatstgenoemd bedrag betrekking heeft op de periode na inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001.

N. Handhaving voorwaarden met betrekking tot stamrechten van voor 1 januari 1992

De bepaling continueert artikel 80b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

O. Bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen

De Wet inkomstenbelasting 2001 bevat onder meer een aanscherping van de criteria op grond waarvan belastingplichtigen de door hen betaalde premies voor lijfrenten ten laste van het inkomen kunnen brengen. Zoals in het algemene deel van deze memorie reeds is opgemerkt, bevat deze overgangsregeling in beginsel eerbiedigende werking voor op 31 december 2000 bestaande lijfrenten en rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen. Deze zogenoemde eerbiedigende werking heeft vooral betrekking op de bepaling van het inkomen uit dergelijke lijfrenten en rechten genoten termijnen en uitkeringen alsmede op de wijze waarop de bestaande rechten worden behandeld, bij voorbeeld bij omzetting en vervreemding daarvan. Enerzijds wordt daarmee de fiscale behandeling voortgezet die de belanghebbenden voor ogen stond ten tijde van het sluiten van de overeenkomsten. Anderzijds heeft die eerbiedigende werking tot gevolg dat de fiscale claim die vóór de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 rustte op de onderhavige rechten, niet verloren gaat.

Op deze wijze wordt recht gedaan aan overeenkomsten die door belanghebbenden zijn gesloten met het oog op reële toekomstvoorzieningen. Aan bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en

verstrekkingen zijn evenwel dermate grote mogelijkheden tot uitstel van belastingheffing in de toekomst verbonden, dat mede gelet op de doelstellingen die zijn verbonden aan de invoering van het stelsel van box III, het niet aanvaardbaar zou zijn die mogelijkheden volstrekt onbeperkt in de toekomst te blijven honoreren.

De eerbiedigende werking geldt uitsluitend voorzover het desbetreffende recht is tot stand gekomen als gevolg van premies die zijn betaald vóór 1 januari 2001. De eerbiedigende werking geldt derhalve niet voor de regels van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor de aftrek van premies voor lijfrenten en dergelijke. Indien een belastingplichtige premies voor inkomensvoorzieningen ten laste van zijn inkomen wil brengen, zal de op 31 december 2000 bestaande overeenkomst dienen te voldoen aan de voorwaarden die daarvoor gelden op grond van hoofdstuk 3, afdeling 7, van de Wet inkomstenbelasting 2001. In het algemeen is dat het geval met betrekking tot na 31 december 1991 tot stand gekomen lijfrenten. In andere gevallen zal na 31 december 2000 een nieuwe overeenkomst dienen te worden aangegaan.

In de hierna te behandelen leden van het onderhavige onderdeel is het resultaat van de afweging van een en ander tot uitdrukking gebracht. In het eerste lid van onderdeel O is de hoofdregel van het overgangsregime voor op 31 december 2000 bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen, opgenomen. Het gaat hierbij om de tot de inkomsten uit vermogen behorende uitkeringen en verstrekkingen artikel 25 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en niet om de uitkeringen en verstrekkingen bedoeld in artikel 30 van die wet. Voor dit laatste type uitkeringen is geen overgangsregime noodzakelijk aangezien de Wet inkomstenbelasting 2001 voor deze uitkeringen niet tot inhoudelijke wijzigingen leidt. Het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 blijft in beginsel na 31 december 2000 op de genoemde rechten van toepassing voorzover die rechten betrekking hebben op premies die zijn betaald vóór 1 januari 2001. Dit geldt ook voor artikel 75 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, in welke bepaling het overgangsregime is opgenomen ter zake van de invoering van de zogenoemde Brede herwaarderding op 1 januari 1992. De eerbiedigende werking geldt, zoals hiervoor gesteld, niet voor het regime voor de aftrek van premies die na 31 december 2000 worden betaald. Daarvoor geldt het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001. Ter voorkoming van misverstand zij opgemerkt dat de huidige mogelijkheid om voor 1 juli betaalde premies voor lijfrenten op grond van artikel 45b, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten laste van het inkomen van het voorgaande jaar te brengen, in beginsel blijft bestaan, ook in 2001. Wel zal in het Belastingplan 2000 de reikwijdte van deze regeling voor 2001 worden beperkt; terugwenteling van in 2001 betaalde eerste tranche lijfrentepremies naar het jaar 2000 is niet mogelijk.

Het van toepassing blijven van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 heeft onder meer tot gevolg dat na 31 december 2000 ontvangen termijnen van lijfrente en periodieke uitkeringen aan de belastingheffing zijn onderworpen op grond van de zogenoemde saldomethode van artikel 25, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Voorts is op dergelijke uitkeringen en verstrekkingen het regime van toepassing zoals dat op 31 december 2000 gold voor de toerekening van inkomsten tussen echtgenoten en tussen minderjarige kinderen en hun ouders. In dit verband zij gewezen op de specifieke werking van artikel 69 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Voorzover de genoemde saldomethode zou leiden tot inkomsten uit vermogen, worden de uitkeringen en verstrekkingen op grond van de tweede volzin van onderdeel O, eerste lid, aangemerkt als belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen uit een inkomensvoorziening als

bedoeld in artikel 3.5.1 en artikel 7.2.1, tweede lid, onderdeel d, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (onderworpen aan de heffing in box I). Deze aanwijzing heeft tot doel de uitkeringen en verstrekkingen voorzover deze belastbaar zijn, deel uit te laten maken van de inkomensopbouw van die wet. Op die wijze is onder meer een juiste tarief-toepassing gewaarborgd en is ook de bepaling met betrekking tot de buitenlandse belastingplicht voor bepaalde uitkeringen en verstrekkingen van toepassing. Zie hierna ook de toelichting op het vierde lid van onderdeel O.

Ter voorkoming van misverstand zij opgemerkt dat met het gebruiken van de terminologie «belastbare» periodieke uitkeringen en verstrekkingen in de tweede volzin is beoogd te voorkomen dat voor de desbetreffende uitkeringen en verstrekkingen op grond van het slot van artikel 3.5.1, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zou moeten worden getoetst in hoeverre de daarvoor betaalde premies als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen. Die toets is niet aan de orde; hetgeen belastbaar is op grond van de saldomethode van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, is vervolgens integraal belast op grond van genoemd artikel 3.5.1 of artikel 7.2.1, tweede lid, onderdeel d.

In onderdeel O, tweede lid, is bepaald dat de eerbiedigende werking van het eerste lid niet van toepassing is op rechten voorzover de daarvoor vanaf 14 september 1999 betaalde premies niet voor aftrek als persoonlijke verplichtingen of als premies voor een beroepspensioenregeling in aanmerking konden worden genomen. Met deze bepaling wordt beoogd te voorkomen dat belastingplichtigen onbegrensd en ongeclausuleerd zouden kunnen inspelen op de eerbiedigende werking die op grond van het eerste lid wordt geboden. Voor zogenoemde saldolijfrenten – rechten zonder premie-aftrek – zou de heffing over het rente-element in het recht namelijk tot in de verre toekomst kunnen worden uitgesteld door de werking van de eerder genoemde saldomethode; zie ook de toelichting op het derde lid hierna. Die eerbiedigende werking bewerkstelligt namelijk ook dat deze rechten geen onderdeel uitmaken van de grondslag van heffing van box III. Dit zou geen aanvaardbaar gevolg zijn voor een recht dat op zichzelf geen box I status toekomt.

Het tweede lid heeft niet alleen gevolgen voor rechten die zijn tot stand gekomen vanaf 14 september 1999, maar ook voor voordien bestaande overeenkomsten op grond waarvan na die datum premies worden betaald die niet voor aftrek in aanmerking komen. In een dergelijk geval dient derhalve een splitsing plaats te vinden voor de fiscale behandeling van het recht na 31 december 2000. Op de waarde van het recht die betrekking heeft op de premies betaald na de genoemde datum is het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 – box III – van toepassing. Op de resterende waarde die voortvloeit uit premiebetalingen van eerdere datum, is de eerbiedigende werking van onderdeel O, eerste lid van toepassing. Uitkeringen uit dergelijke rechten dienen derhalve te worden gesplitst naar rato van de waarde tot 14 september 1999 en de waarde van de met ingang van die datum betaalde premies.

Om te voorkomen dat fiscale claims verloren gaan bij de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001, is voor de genoemde saldolijfrenten een afrekenverplichting opgenomen in onderdeel O, eerste lid. Zie de toelichting aldaar.

Met het derde lid van onderdeel O is beoogd de eerbiedigende werking van het eerste lid voor bepaalde rechten in de tijd te beperken op zodanige wijze dat de tenuitvoerlegging van reële verzorgingscontracten daarvan naar verwachting geen negatieve fiscale gevolgen zal onderkennen. Het betreft de rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen voorzover de daarvoor betaalde premies op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op geen enkele wijze voor aftrek in aanmerking konden komen of waarvoor ter zake van de verkrijging geen stamrecht-

vrijstelling heeft gegolden. Het gaat derhalve in zoverre om de bij de behandeling van het tweede lid zogenoemde saldolijfrenten. Dergelijke rechten zijn op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op geen enkele wijze aan voorwaarden met betrekking tot hoogte, begunstiging en looptijd gebonden. Het gevolg is dat dergelijke rechten op aanzienlijke schaal zijn benut om belastingheffing met gebruikmaking van de saldomethode naar de zeer verre toekomst uit te stellen. In sommige gevallen wordt bovendien beoogd het in de saldolijfrente gestoken vermogen door te schuiven naar nieuwe generaties. Om aan deze vormen van taxplanning in zekere mate een begrenzing te stellen, is in het derde lid bepaald dat de eerbiedigende werking van onderdeel O, eerste lid, 20 jaar na de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 komt te vervallen. Als gevolg daarvan gaat een resterende waarde van het recht onderdeel uitmaken van de heffingsgrondslag van box III. Om te voorkomen dat die overgang gepaard zou gaan met verlies van fiscale claims, is in onderdeel Q, tweede lid, een afrekenverplichting opgenomen. Zie de toelichting aldaar.

In de toelichting op het eerste lid van onderdeel O is aangegeven dat de belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen op grond van «oude» rechten worden aangemerkt als uitkeringen en verstrekkingen uit een inkomensvoorziening en dat deze aanwijzing onder meer tot gevolg heeft dat die uitkeringen en verstrekkingen ook voorwerp van de buitenlandse belastingplicht uitmaken onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze buitenlandse belastingplicht is geregeld in artikel 7.2.1, tweede lid, onderdeel d, van die wet. Deze bepaling scheidt evenwel uitsluitend een buitenlandse belastingplicht voorzover de betaalde premies op enigerlei wijze op grond van het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 ten laste van het inkomen zijn gekomen. In overeenstemming met dat uitgangspunt neemt het vierde lid van onderdeel O de buitenlandse belastingplicht terug van uitkeringen en verstrekkingen op grond van voor 1 januari 2001 bestaande rechten voorzover de betaalde premies niet als zodanig op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in aanmerking konden worden genomen dan wel voor de verkrijging van het recht geen (stamrecht)vrijstelling heeft plaatsgevonden.

De bepaling van onderdeel O, vijfde lid, beoogt de heffing zeker te stellen over afkoopsommen en dergelijke van rechten waarop artikel 75, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 na 31 december 2000 nog van toepassing is. Het gaat daarbij om rechten die zijn tot stand gekomen vóór de invoering van de zogenoemde Brede herwaardering op 1 januari 1992. Onder het regime dat gold vóór die datum werden afkoopsommen en dergelijke, anders dan het geval is onder het regime met ingang van 1 januari 1992, niet aangemerkt als een periodieke uitkering of verstrekking. Om aansluiting tot stand te brengen naar onderdeel O, eerste lid, worden dergelijke afkoopsommen dan ook, voorzover noodzakelijk, aangemerkt als een periodieke uitkering of verstrekking.

Het zesde lid van onderdeel O behandelt de bijzondere situatie waarin stakingswinst wordt behaald louter als gevolg van het door de invoering van het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 ophouden ondernemer te zijn, zoals bij deelname aan commanditaire vennootschappen. Zie de toelichting op onderdeel A. Op grond van onderdeel A, derde lid, kan ter zake van de aldus behaalde stakingswinst in het jaar 2001 nog een lijfrente worden bedongen op grond van het regime zoals dat gold onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het zesde lid verklaart de systematiek van fiscale behandeling van onderdeel O, eerste lid, ook van toepassing op dergelijke lijfrenten.

P. Afrekenoptie voor bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen

In onderdeel P wordt de optie geboden voor bepaalde bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen de werking van onderdeel O, eerste lid, achterwege te laten. Het gaat hierbij om rechten ter zake waarvan op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geen enkele premie-af trek mogelijk is geweest of ter zake van de verkrijging daarvan geen vrijstelling heeft gegolden. Indien de belanghebbende dit aantrekkelijker oordeelt, maakt deze bepaling het op grond van een bij de aangifte over het jaar 2001 gedaan verzoek mogelijk geen eerbiedigende werking te verkrijgen voor dergelijke rechten. Als gevolg daarvan gaat de waarde van het recht met ingang van 1 januari 2001 onderdeel uitmaken van de grondslag van heffing van box III. Om te voorkomen dat ter zake een fiscale claim op het rente-element dat ligt besloten in het recht verloren gaat, wordt op grond van onderdeel P, tweede lid, een uitkering of verstrekking in aanmerking genomen tot het bedrag van de waarde van het recht verminderd met de ter zake betaalde premies. Gelet op het feit dat de afrekening van de fiscale claim naar voren wordt gehaald, kan de belanghebbende verzoeken om toepassing van een tarief van 45%. Ter voorkoming van misverstand zij opgemerkt dat deze afrekenoptie niet geldt voor een recht ter zake waarvan in het verleden enige premie-af trek en dergelijke mogelijk is geweest. Teneinde in de praktijk lastige splitsingen van rechten te voorkomen, geldt voor dergelijke rechten integraal de «eerbiedigende werking» van onderdeel O, eerste lid.

Q. Afrekenverplichting ter zake van bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen

In de toelichting op onderdeel O, tweede lid, is aangegeven dat de eerbiedigende werking van onderdeel O, eerste lid, niet geldt voor rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen voorzover de daarvoor vanaf 14 september 1999 betaalde premies niet voor aftrek op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in aanmerking konden komen. Met ingang van 1 januari 2001 gaat de waarde van een dergelijk recht in zoverre onderdeel uitmaken van de heffingsgrondslag van box III. Om te voorkomen dat een fiscale claim op vanaf 14 september 1999 behaalde rendementen verloren gaat, legt onderdeel Q, eerste lid, de verplichting op in zoverre af te rekenen over de waarde van dat recht verminderd met – niet aftrekbare – vanaf 14 september 1999 betaalde premies.

Eenzelfde afrekenverplichting bewerkstelligt onderdeel Q, tweede lid, voor rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen waarvan de eerbiedigende werking op grond van onderdeel O, derde lid, op 1 januari 2021 verloren gaat.

R. Beëindiging eerbiedigende werking voor bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen bij emigratie

In de toelichting op onderdeel O, derde lid, is aangegeven dat zogenoemde saldolijfrenten met name na de invoering van de Brede herwaardering op 1 januari 1992 onder meer gebruikt zijn om met gebruikmaking van de saldomethode belast inkomen naar de verre toekomst te verschuiven. Met oog daarop beperkt onderdeel O, derde lid, de eerbiedigende werking voor dergelijke saldolijfrenten dan ook tot 1 januari 2021. Op saldolijfrenten rust een fiscale claim tot het bedrag van het volgens de saldomethode te betalen rente-element. Door het verlenen van eerbiedigende werking tot de genoemde datum kan die claim naar de toekomst worden verschoven. Zonder de verleende eerbiedigende werking zou de fiscale claim op 1 januari 2001 dienen te worden

afgerekend en zou het recht vervolgens onderdeel gaan uitmaken van de heffingsgrondslag van box III. Gelet op deze achtergrond zijn in onderdeel R enkele bepalingen opgenomen die moeten voorkomen dat de onderhavige fiscale claim op rechten die na de invoering van de Brede herwaardering zijn gesloten, als onderdeel van taxplanning, kan worden ontlopen door tijdelijk of definitief te emigreren.

In het eerste lid van onderdeel R is bepaald dat de eerbiedigende werking van onderdeel O, eerste lid, een einde neemt zodra de meest belanghebbende bij de saldolijfrente ophoudt anders dan door overlijden binnenlands belastingplichtige te zijn. De meest belanghebbende is in beginsel de verzekeringnemer, tenzij een ander onherroepelijk begunstigde is en de uitkeringen reeds zijn ingegaan. Indien de verzekeringnemer is overleden, zal in het algemeen de begunstigde de meest belanghebbende zijn. Teneinde saldolijfrenten waarop nog het regime daterend van vóór 1 januari 1992 van toepassing is, niet met verzwaren te belasten, is in het eerste lid bepaald dat de emigratiebepaling uitsluitend geldt voor rechten waarop artikel 75, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet of niet meer van toepassing is.

Ingevolge het eerste lid geldt de emigratiebepaling niet voorzover de premies die werden betaald voor het recht ten laste van het inkomen konden worden gebracht. Hierbij is de gedachte dat voorzover daarvan sprake is, het recht in het algemeen de functie van een reële onderhoudsvoorziening heeft, zodat er minder aanleiding is het rente-element in het recht bij emigratie af te rekenen. Bovendien geldt voor aftrekbare premies die zijn betaald op grond van met ingang van 1 januari 1992 gesloten overeenkomsten, dat daarvoor onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en van de Wet inkomstenbelasting 2001 specifieke emigratiebepalingen gelden.

Ingevolge het derde lid van onderdeel R wordt een uitkering of verstrekking in aanmerking genomen op het onmiddellijk aan emigratie voorafgaande tijdstip. Teneinde te bereiken dat geheven wordt over het rente-element in het recht, wordt de uitkering of verstrekking gesteld op de waarde in het economische verkeer van het recht die vervolgens wordt verminderd met het totaal van de betaalde premies voorzover die niet reeds bij een eerdere uitkering of verstrekking in aanmerking zijn genomen.

S. Omzetting stakingswinst in lijfrente; rekening houden met bestaande rechten

Onderdeel S is opgenomen om te bewerkstelligen dat bij de vaststelling van de ruimte in de Wet inkomstenbelasting 2001 voor het bedingen van lijfrenten in verband met behaalde stakingswinst, ook rekening wordt gehouden met voorzieningen die zijn opgebouwd onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals die wet luidde met ingang van 1 januari 1992. Zie verder de toelichting op artikel 3.7.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

T. Inpassen van betaalde lijfrentepremies

Onderdeel T, eerste lid, maakt een uitzondering op de eerbiedigende werking van onderdeel O, eerste lid, voor rechten op periodieke uitkeringen of verstrekkingen waarop het regime van de Wet op inkomstenbelasting 1964 van toepassing is, zoals die wet luidde met ingang van 1 januari 1992, de werking van artikel 75, eerste lid, van die wet daaronder niet begrepen. De uitzondering is uitsluitend gemaakt voor de toepassing van hoofdstuk 3, afdeling 8, van de Wet inkomstenbelasting 2001. In deze afdeling is geregeld welke gevolgen optreden indien met betrekking tot een overeenkomst met aftrekbare premies wordt gehandeld in strijd met de voorwaarden van de aftrek of indien de belanghebbende door

emigratie ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn. De uitzondering houdt in dat de aftrekbare premies die werden betaald voor de onderhavige rechten, voor de toepassing van de genoemde afdeling 8 worden aangemerkt als uitgaven voor inkomensvoorzieningen als bedoeld in de Wet inkomstenbelasting 2001. Het regime van de negatieve uitgaven is daarmee ten volle van toepassing op premies die aftrekbaar waren op grond van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met ingang van 1 januari 1992 (alsmede op premies die voor die datum zijn afgetrokken indien voor het desbetreffende recht de eerbiedigende werking van artikel 75, eerste lid, niet (meer) geldt). Dit is verantwoord aangezien de voorwaarden voor premie-aftrek op grond van dat regime nagenoeg identiek zijn aan de voorwaarden die ter zake gelden in de Wet inkomstenbelasting 2001.

Het tweede lid van onderdeel T strekt er uitsluitend toe een begripsmatige aansluiting tot stand te brengen tussen het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen die werden aangegaan onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Het derde lid, eerste volzin, beoogt dubbele heffing te voorkomen in de situatie waarin premies als bedoeld in het eerste lid – en het daarover behaalde rendement – in aanmerking zijn genomen als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. De premies dienen voor de toepassing van de saldomethode op grond van onderdeel O, eerste lid, op uitkeringen of verstrekkingen op grond van het desbetreffende recht niet meer te worden aangemerkt als premies die voor aftrek in aanmerking konden komen. Het in aanmerking genomen rendement wordt aangemerkt als onderdeel van de tegenprestatie. Dit leidt op grond van het derde lid, tweede volzin, uitzondering in de situatie van zogenoemde conserverende aanslagen waarin ter zake van de negatieve uitgaven uitstel van betaling heeft plaatsgevonden als bedoeld in artikel 3.8.2, vierde lid, en artikel 3.8.5, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

U. Aangewezen periodieke uitkeringen en verstrekkingen

Deze bepaling is ontleend aan artikel 72 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met de gewijzigde formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd. De vrijwillige verzekering voor ontwikkelingswerkers ingevolge artikel 59a van de Algemene Arbeidsongeschiktheidswet (AAW) is met ingang van 1 januari 1998 omgezet in een vrijwillige verzekering ingevolge artikel 81, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering (WAO). Omdat daardoor de premies voor die vrijwillige verzekering voor de inkomstenbelasting aftrekbaar zijn geworden (regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964), zou in de overgangssituatie een probleem kunnen ontstaan met betrekking tot de heffing over de uitkeringen. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn de uitkeringen ingevolge de vrijwillige WAO-verzekering evenals de uitkeringen ingevolge de vrijwillige AAW-verzekering volledig belast. Indien de uitkeringen WAO echter (deels) voortvloeien uit de vrijwillige AAW-verzekering van vóór 1 januari 1998 waarvoor de premie niet aftrekbaar was, zou in zoverre een situatie kunnen ontstaan waarbij niet de gehele uitkering belast is, maar waarbij (deels) saldering met de niet afgetrokken premies zou moeten plaatsvinden. Om zeker te stellen dat WAO-uitkeringen ingevolge deze verzekeringen integraal belast blijven, zijn deze uitkeringen voorzover zij zijn ontstaan door premiebetaling vóór 1998 in artikel 72 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aangemerkt als periodieke uitkeringen van publiekrechtelijke aard. Dit resultaat komt overeen met de vergelijkbare bepaling in artikel 30a, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals dat artikel luidde tot 1 januari 1998. De overgangsbepaling van artikel 72 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is ook onder de Wet inkomstenbelasting 2001

van belang. Zonder deze bepaling zouden de desbetreffende uitkeringen ook onder deze wet niet integraal worden belast. Op grond van artikel 3.5.1, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn de uitkeringen immers alleen belast voorzover premieaftrek heeft plaatsgevonden. Voorzover de WAO-uitkeringen voortvloeien uit de vrijwillige AAW-verzekering van vóór 1 januari 1998 heeft geen premieaftrek plaatsgevonden. Daardoor zou ook onder deze wet een situatie kunnen ontstaan waarbij niet de gehele uitkering belast is. Daarom zijn in dit onderdeel de uit de vrijwillige AAW-verzekering ontstane WAO-uitkeringen aangewezen als periodieke uitkeringen en verstrekkingen die worden ontvangen op grond van een publiekrechtelijke regeling, bedoeld in artikel 3.5.2, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

V. Tijdstip genieten

Deze bepaling is ontleend aan artikel 71 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Dit artikel houdt verband met de Wet van 24 december 1993, Stb 733 (wijziging van de loon- en inkomstenbelasting in verband met uitsel van loon). Deze wetswijziging negeert ongebruikelijke overeenkomsten waarbij het salaris wordt uitgesteld. Dit is opgenomen in artikel 13a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. In artikel 39 van de Wet op de loonbelasting 1964 is een overgangsregeling opgenomen die er op neer komt dat loon dat voor 1 januari 1994 is uitgesteld nog op het genietingsmoment, bedoeld in artikel 13a, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 in aanmerking wordt genomen. Teneinde de anti-uitstelbepaling in de loonbelasting ook te laten werken in de inkomstenbelasting, is in artikel 3.11.1, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (voorheen artikel 33, vijfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) bepaald dat artikel 13a, tweede lid, van overeenkomstige toepassing is. Als gevolg hiervan valt het genietingsstijdstip voor de inkomstenbelasting samen met het inhoudingsstijdstip voor de loonbelasting. Om ook hier de anti-uitstelbepaling niet van toepassing te laten zijn op oude gevallen van loonuitstel, is dit artikel (voorheen artikel 71 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) opgenomen.

W. Voorwaartse verliesverrekening

Verliezen ontstaan onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 die niet meer verrekenbaar zijn met aan het jaar 2001 voorafgaande kalenderjaren, kunnen zondere nadere regeling niet meer worden verrekend. Dit onderdeel geeft die nadere regeling waarbij uitgangspunt is geweest dat de verliesverrekening in beginsel plaatsvindt volgens het regime van het jaar waarin het verlies is ontstaan. Conform dit uitgangspunt is in het eerste lid bepaald dat verliezen als bedoeld in hoofdstuk IV van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 die niet verrekenbaar zijn met aan het jaar 2001 voorafgaande kalenderjaren, worden verrekend met inkomen uit werk en woning van kalenderjaren na 2001. Het eerste lid geldt derhalve ook voor verliezen die zijn voortgevloeid uit vermogensinkomsten. Deze inkomsten kennen onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 immers geen eigen regime. De beperking tot inkomen uit werk en woning is een nuancering van het genoemde uitgangspunt, omdat verliezen onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ook met inkomsten uit vermogen en winst uit aanmerkelijk belang worden verrekend. Door de verrekening tot inkomen uit werk en woning te beperken, is de regeling praktisch eenvoudig uitvoerbaar en voor veruit de meeste belastingplichtige ook het voordeligste. Door het gebruik van de formulering «verliezen als bedoeld in hoofdstuk IV van de Wet op de inkomstenbelasting 1964» worden de verliezen uit

aanmerkelijk belang uitgesloten. Voor deze verliezen is in het vierde tot en met achtste lid een afzonderlijke regeling opgenomen. Onder verliezen als bedoeld in hoofdstuk IV van de wet op de inkomstenbelasting 1964 vallen:

- a. verliezen die op grond van artikel 51a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn vastgesteld;
- b. verliezen die op grond van artikel III van de Wet van 23 december 1994 tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (onbeperkte voorwaartse verrekening van ondernemingsverliezen en vaststelling van verliezen bij beschikking) zijn vastgesteld en op grond van het vierde lid van dat artikel worden aangemerkt als ondernemingsverliezen, bedoeld in artikel 51, derde lid van de Wet op de inkomstenbelasting 1964;
- c. verliezen die slechts beperkt voorwaarts worden verrekend (met inkomens van acht kalenderjaren) en die tevens betrekking hebben op kalenderjaren vóór 1995 en derhalve niet begrepen zijn onder b;
- d. aanloopverliezen die betrekking hebben op kalenderjaren vóór 1995, die bij voor bezwaar vatbare beschikking zijn vastgesteld en niet begrepen zijn onder b.

Door de toevoeging aan het eerste lid van de zinsnede «van het jaar waarin deze zijn ontstaan» kan er geen misverstand over bestaan wanneer de zogenaamde achtjaarstermijn voor verliezen die slechts beperkt voorwaarts verrekenbaar zijn, begint te lopen. Tevens wordt duidelijk dat de artikelen 3.12.4 en 3.12.5 van hoofdstuk 3, afdeling 12, toepassing missen. Artikel 3.12.4 ziet immers op nieuwe verliezen, terwijl het in deze overgangsregeling gaat om reeds bestaande verliezen. Artikel 3.12.5 heeft betrekking op de achterwaartse verliesverrekening die voor de onderhavige verliezen, los van de vraag of achterwaartse verliesverrekening feitelijk mogelijk was, reeds onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 heeft plaats gevonden. Door in het eerste lid te verwijzen naar artikel 7.2.1, vierde lid, wordt zeker gesteld dat buitenlandse belastingplichtigen de onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ontstane verliezen (zowel de verliezen die betrekking hebben op de jaren van binnenlandse belastingplicht als de verliezen die betrekking hebben op de jaren van buitenlandse belastingplicht) die niet meer verrekenbaar zijn met aan het kalenderjaar 2001 voorafgaande kalenderjaren, kunnen verrekenen met inkomen uit werk en woning in Nederland. Door de verwijzing in het eerste lid naar artikel 9.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt bereikt dat de in het eerste lid bedoelde verliezen in beginsel meegenomen kunnen worden bij het vaststellen van een voorlopige teruggaaf. De artikelen 3.12.3 en 3.12.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn vernummerd tot de artikelen 3.12.4 en 3.12.5. Zie artikel XXI, onderdelen I en K, van hoofdstuk I van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

In het tweede en het derde lid zijn met betrekking tot de verliesverrekening in situaties van huwelijksontbinding twee bijzondere regelingen opgenomen. Beide regelingen zien op het gedeelte van het verlies van een (gewezen) echtgenoot dat is voortgevloeid uit inkomensbestanddelen die niet behoren tot het persoonlijke arbeidsinkomen c.q. de persoonlijke vermeerderingen en verminderingen van het onzuivere inkomen. De regelingen van het tweede en derde lid zijn ontleend aan artikel 51, vijfde en zesde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd. In het tweede lid, is bepaald dat het verlies van een belastingplichtige voorzover dit is voortgevloeid uit andere bestanddelen van het inkomen dan zijn bedoeld in artikel 5, tweede en derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en niet kan worden verrekend met inkomens van de jaren waarin het huwelijk heeft bestaan, ingeval het huwelijk door overlijden van de belastingplichtige wordt ontbonden, wordt verrekend met inkomens van de echtgenoot mits zowel de belastingplichtige als zijn echtgenoot op het tijdstip van ontbinding van het huwelijk binnenlands belastingplichtig

was. In het derde lid is bepaald dat het verlies van een belastingplichtige voorzover dit is voortgevloeid uit bestanddelen van zijn inkomen die van de zijde van zijn echtgenoot zijn opgekomen en niet kan worden verrekend met inkomens van de jaren waarin het huwelijk heeft bestaan, ingeval het huwelijk anders dan door overlijden wordt ontbonden, uitsluitend wordt verrekend met inkomens van de gewezen echtgenoot. Voor de toepassing van het derde lid wordt met ontbinding van het huwelijk gelijkgesteld het duurzaam gescheiden gaan leven. Van de verliezen die onder de overgangsregeling vallen, zijn de ondernemingsverliezen reeds vastgesteld. Aan een bepaling vergelijkbaar met die in artikel 51, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bestaat derhalve in deze overgangsregeling geen behoefte. Geldt voor de verrekening van verliezen uit werk en woning onder het regime Wet inkomstenbelasting 2001 globaal hetzelfde systeem als voor de verrekening van verliezen onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964, voor de verrekening van verliezen uit aanmerkelijk belang is dit niet het geval. Verliezen uit aanmerkelijk belang worden onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als belastingkorting (berekend tegen 25%) verrekend met de belasting achtereenvolgens over het jaar waarin het verlies is geleden, de drie voorgaande en de acht volgende jaren. Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 worden verliezen uit aanmerkelijk niet via het belastingbedrag verrekend, maar via het inkomen. Dit heeft een uitgebreidere overgangsregeling tot gevolg omdat niet kan worden aangesloten bij het systeem van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze overgangsregeling is opgenomen in het vierde tot en met achtste lid en handhaaft voor verliezen uit aanmerkelijk belang van vóór de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 waarin verliezen uit aanmerkelijk belang door middel van een tax-credit worden verrekend met de verschuldigde belasting over alle inkomensbronnen. In het vierde lid is de kern van de regeling vastgelegd: een belastingkorting ter zake van een verlies uit aanmerkelijk belang van de jaren vóór 2001 die niet verrekenbaar is met belasting over aan het jaar 2001 voorafgaande kalenderjaren, wordt verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting over de gezamenlijke boxen (verminderd met de heffingskorting), bedoeld in de artikelen 2.3.1, eerste lid, en 2.3.1a van de Wet inkomstenbelasting 2001. De belastingkorting is conform artikel 60, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 verrekenbaar gedurende maximaal acht kalenderjaren nadat het verlies uit aanmerkelijk belang is ontstaan. De tweede volzin van het vierde lid is ontleend aan artikel 60, eerste lid, tweede volzin, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en beoogt in de eerste plaats dat het verlies voor de toerekening aan de echtgenoot op dezelfde wijze plaatsvindt als winst uit aanmerkelijk belang. In de tweede plaats beoogt de tweede volzin van het vierde lid, dat de inkomenspositie in het jaar waarin het verlies is geleden bepalend is voor het antwoord op de vraag wie bij voorwaartse verrekening van het verlies dat verlies geldend kan maken. Het laatste gedeelte van de tweede volzin houdt verband met artikel 5, elfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 waar de winst uit aanmerkelijk belang van een kind jonger dan 18 jaar, wordt aangemerkt als bestanddelen van het inkomen van de ouder die het gezag over het kind uitoefent. Deze toerekening is in de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen in artikel 2.4.2, tweede lid. Zowel het vijfde als het zesde lid zijn ontleend aan artikel 60, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Een inhoudelijke wijziging is niet beoogd. In het vijfde lid is de regeling van het tweede en derde lid betreffende twee bijzondere regelingen in situaties van huwelijksontbinding van overeenkomstige toepassing verklaard. Verwezen wordt naar de toelichting op het tweede en derde lid. Het zesde lid regelt de volgorde van de verrekening. Het zevende en achtste lid zijn ontleend aan artikel 60, vijfde en zesde lid,

van de Wet inkomstenbelasting 2001. Inhoudelijke wijzigingen zijn niet beoogd. Het zevende lid bepaalt dat het voorwaarts gewentelde te verrekenen bedrag ter zake van een verlies uit aanmerkelijk belang bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt verrekend met de aanslag over het kalenderjaar. Tegen deze beschikking staan de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep open. Daarbij is uitgesloten dat de hoegrootheid van het verlies wederom aan het rechterlijk oordeel wordt onderworpen. Artikel 60, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geeft de belastingplichtige namelijk de gelegenheid zijn bezwaren tegen de grootte van het verlies ter discussie te stellen in het jaar waarin het verlies opkomt. Het achtste lid bepaalt dat het geleden verlies uit aanmerkelijk belang niet alleen wordt verrekend met het bedrag aan verschuldigde inkomstenbelasting doch tevens met het in de aanslag begrepen bedrag aan premies volksverzekeringen.

X. Achterwaartse verliesverrekening

Verliezen ontstaan in 2001, 2002 en 2003 onder het regime Wet inkomstenbelasting 2001 kunnen zonder nadere regeling niet worden verrekend met inkomens berekend onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor de drie voorafgaande kalenderjaren. Dit onderdeel geeft die nadere regeling waarbij uitgangspunt is geweest dat de verliesverrekening in beginsel plaatsvindt volgens het regime van het jaar waarin het verlies is ontstaan Conform dit uitgangspunt bepaalt het eerste lid dat verliezen uit werk en woning worden verrekend met de belastbare inkomens zoals vastgesteld onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voorzover die niet bestaan uit winst uit aanmerkelijk belang. Consequentie daarvan is dat verliezen uit werk en woning (deels) gecompenseerd worden met in de belastbare inkomens begrepen vermogensinkomsten. Het is echter praktisch niet goed uitvoerbaar de vermogensinkomsten uit de jaren 1998, 1999 en 2000 uitsluitend ten behoeve van deze verliesverrekening alsnog af te splitsen van de belastbare inkomens.

Evenals dat onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 het geval was, wordt onder belastbare inkomens tevens begrepen belastbare binnenlandse inkomens.

In het tweede lid is een vergelijkbare regeling als die in het eerste lid opgenomen voor verliezen uit aanmerkelijk belang. Deze kunnen achterwaarts verrekend worden met belastbare inkomens onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voorzover deze bestaan uit winst uit aanmerkelijk belang. Deze regeling is praktisch uitvoerbaar omdat winst uit aanmerkelijk belang onder het regime Wet op de inkomstenbelasting 1964 ook al een eigen behandeling kent.

De artikelen 3.12.2 en 4.11.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn vernummerd tot de artikelen 3.12.3 en 4.11.3. Zie artikel XXI, onderdelen I en K, van hoofdstuk I van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

Y. Middeling

Een lopend middelingstijdvak onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 kan niet onder de Wet inkomstenbelasting 2001 worden voortgezet in verband met de omzetting van het onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geldende systeem van belastingvrije sommen in een stelsel met heffingskortingen.

Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden belastbare sommen gemiddeld, dat wil zeggen belastbare inkomens verminderd met de belastingvrije sommen. Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 kunnen alleen belastbare inkomens (uit werk en woning) worden gemiddeld, omdat de heffingskorting niet op het belastbaar inkomen in mindering wordt gebracht zoals de belastingvrije som, maar

op de verschuldigde inkomstenbelasting. Door deze verschillende uitgangspunten kunnen beide regelingen niet op één noemer worden gebracht. Het laatste middelingstijdvak onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 betreft de jaren 1998, 1999 en 2000. Het eerste middelingstijdvak onder de Wet inkomstenbelasting 2001 betreft de jaren 2001, 2002 en 2003. Zonder overgangsregeling zou het eerst mogelijke middelingstijdvak het tijdvak 2001–2002–2003 zijn. Om de overgang van het ene systeem op het andere soepel te laten verlopen is een overgangsregeling getroffen die is gebaseerd op de destijds bij de invoering van de Oort-wetgeving ontworpen overgangsregeling (Wet vereenvoudiging tariefstructuur en aftrekposten in de loon- en inkomstenbelasting; wet van 27 april 1989, Stb. 122). Het eerste lid houdt in dat over de jaren 1999 en 2000 middeling kan plaatsvinden op basis van het tot 1 januari 2001 geldende artikel 66a Wet op de inkomstenbelasting 1964, mits 1998 als laatste jaar is begrepen in een tijdvak waarover reeds een middelingsteruggaaf is verleend. De wijze waarop over dit korte middelingstijdvak de middeling wordt geëffectueerd is, afgezien van het middelingstijdvak, gelijk aan de regeling van artikel 66a Wet op de inkomstenbelasting 1964. Voor de situatie dat voor de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 slechts één jaar resteert dat in de middelingsregeling kan worden betrokken, wordt geen bijzondere voorziening voorgesteld. Immers de termijn, waarbinnen een verzoek om middeling moet worden gedaan is voor de belastingplichtige voldoende om te kunnen beoordelen welk herrekentijdvak van drie jaar voor hem het gunstigst is. Indien over het kalenderjaar 1996 als laatste jaar is gemiddeld, resteren er voor de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 nog vier kalenderjaren. De belastingplichtige kan dan kiezen voor een herrekentijdvak 1997–1998–1999 of 1998–1999–2000. Hij heeft echter niet de vrijheid om 1997 en 1998 niet in een middeling te betrekken en voor 1999 en 2000 de onderhavige tweejaarsmiddeling op de voet van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 toe te passen. Tevens zijn twee andere gevallen waarin het eveneens onmogelijk is het kalenderjaar 1998 in een middelingsverzoek te betrekken onder de werking van het eerste lid gebracht. Het betreft in de eerste plaats het geval waarin in 1998 binnenlandse belastingplicht ontstaat en in de tweede plaats gaat het om het geval waarin de belastingplichtige in 1998 de 65-jarige leeftijd bereikt. Het kalenderjaar 1998 kan in deze gevallen niet in een middelingsverzoek worden betrokken. Bij middeling moet het immers gaan om een tijdvak van drie aaneengesloten kalenderjaren van binnenlandse belastingplicht. Degene die in 1998 binnenlands belastingplichtig wordt, voldoet hier niet aan. Degene die in 1998 de 65-jarige leeftijd bereikt kan over dat jaar niet middelen omdat dat wettelijk is uitgesloten. In het derde lid is een overgangsregeling opgenomen voor de belastingplichtige in 2003 is overleden en de belastingplichtige die in 2003 is opgehouden binnenlands belastingplichtig te zijn en tevens het keuzerecht, bedoeld in artikel 2.2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet geldend kan maken. In deze gevallen is het niet mogelijk het jaar 2003 in een middelingsverzoek te betrekken. Zoals reeds opgemerkt moet het bij middeling gaan om een tijdvak van drie aaneengesloten kalenderjaren van binnenlandse belastingplicht. Belastingplichtigen die in 2003 ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn of in dat jaar zijn overleden voldoen niet aan deze voorwaarde. Zonder overgangsregeling zou het voor de in het derde lid bedoelde belastingplichtigen iniet mogelijk zijn een verzoek om middeling in te dienen over het middelingstijdvak 2001–2003. De overgangsregeling bestaat erin dat ten aanzien van deze belastingplichtigen een middelingstijdvak van twee jaar, te weten de jaren 2001 en 2002 in aanmerking wordt genomen. Deze regeling voor de belastingplichtige die in 2003 is overleden is ontleend aan een regeling in de uitvoeringssfeer bij de invoering van de Oort-wetgeving (Besluit van 6 september 1995, nr. DB95/2958, BNB 1995/330). In tegenstelling tot de Wet

op de inkomstenbelasting 1964 kan onder de Wet inkomstenbelasting 2001 het kalenderjaar waarin de belastingplichtige 65 jaar wordt, in de middelingsregeling worden betrokken. Het is dus niet meer nodig, zoals in het Belsuit van 6 september 1995 deze omstandigheid in het derde lid opt te nemen. Voor de belastingplichtige die in 2003 ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn is tevens de eis gesteld dat hij het keuzerecht, bedoeld in artikel 2.2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001, niet geldend kan maken. Voorkomen moet worden dat een buitenlandse belastingplichtige die opteert voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige over een kort tijdvak (2001–2002) zou kunnen middelen door over het jaar 2003 niet meer te opteren en derhalve op te houden binnenlands belastingplichtige te zijn. Ten slotte zijn in het tweede en vierde lid de drempelbedragen aangepast aan het korte middelingstijdvak. Zij zijn bepaald op $\frac{2}{3}$ van de drempelbedragen die gelden bij een volledig herrekentijdvak.

Z. Gelijikstelling koopopties met onderliggende waarde

Onderdeel Z is ontleend aan artikel 4.2.3 Wet inkomstenbelasting 2001. Het onderdeel strekt ertoe voor de genoemde overgangsbepalingen ter zake van aanmerkelijke belangen te regelen dat koopopties op aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen worden gelijkgesteld met de onderliggende waarde. De gelijkstelling geldt eveneens voor koopopties ter zake van overige vermogensbestanddelen die aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of een aan hem gelieerd persoon een aanmerkelijk belang heeft. Hierdoor wordt de toegankelijkheid van de overige artikelen verhoogd.

AA. Participaties open fondsen voor gemene rekening

Dit onderdeel is ontleend aan artikel 4.2.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en strekt ertoe voor de genoemde overgangsbepalingen ter zake van het aanmerkelijk belang te regelen dat participaties in open fondsen voor gemene rekening worden gelijkgesteld met aandelen.

AB. Verkrijgingsprijs aanmerkelijk belang

Door de invoering van een geheel nieuw stelsel van inkomstenbelasting, komt de vraag op of de verkrijgingsprijs die voor belastingplichtigen gold onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 automatisch doorschuift voor de bepalingen van het aanmerkelijkbelangregime van de Wet inkomstenbelasting 2001. Ter vermijding van misverstanden is een bepaling opgenomen die ertoe dient dit zeker te stellen. In onderdeel a, is daarom een bepaling opgenomen die is ontleend aan artikel 70c, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De bepaling regelt dat de verkrijgingsprijs die gold voor de toepassing van het aanmerkelijkbelangregime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ook geldt voor de bepalingen inzake het inkomen uit aanmerkelijk belang in de Wet inkomstenbelasting 2001.

Daarnaast is het uiteraard mogelijk dat een belastingplichtige op grond van de bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 aanmerkelijkbelanghouder wordt terwijl hij dit op grond van de bepalingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet was. In een dergelijk geval dient uiteraard te worden geregeld welke verkrijgingsprijs in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het inkomen uit aanmerkelijk belang. De hoofdregel is dat de wetwijziging niet kan leiden tot het met terugwerkende kracht doen ontstaan van claims op reeds bestaande posities. Anderzijds dient uiteraard ook te worden voorkomen dat de wetwijziging ertoe leidt dat claims verloren gaan.

In het eerste lid, onderdeel b, is bepaald dat de verkrijgingsprijs van reeds

tot het vermogen van een belastingplichtige behorende aandelen in, winstbewijzen van of schuldvorderingen op een vennootschap die door de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 tot een aanmerkelijk belang gaan behoren, wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van deze vermogensbestanddelen per 1 januari 2001.

Niet-tijdelijke genotsrechten op aanmerkelijkbelangaandelen vielen in het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals dat met ingang van 1 januari 1997 gold, onder de aanmerkelijkbelangregeling. Deze systematiek wordt doorgetrokken in de Wet inkomstenbelasting 2001. Ten aanzien van deze categorie genotsrechten schuift de historische verkrijgingsprijs derhalve door voor de bepalingen van het aanmerkelijkbelangregime van de Wet inkomstenbelasting 2001. Indien het een niet-tijdelijk genotsrecht betreft op aandelen die in het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet, en in het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 wel als aanmerkelijkbelang kwalificeerden, geldt de waarde in het economische verkeer (van het genotsrecht) per 1 januari 2001 als verkrijgingsprijs. Om dit te regelen bepaalt het tweede lid dat de waarderingsregeling van het eerste lid ten aanzien van niet-tijdelijke genotsrechten op aandelen van overeenkomstige toepassing is. In het derde lid is geregeld dat de verkrijgingsprijs van zogenoemde tijdelijke winstbewijzen wordt gesteld op de door de belastingplichtige in het verleden voldane tegenprestatie of, indien deze lager is, de waarde in het economische verkeer van die winstbewijzen per 1 januari 2001. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 werden de uitkeringen op een tijdelijk winstbewijs in de heffing betrokken. Bij vervreemding van een tijdelijk winstbewijs werd echter ook indien sprake was van een zogenoemde «sfeerovergang» de verkoopopbrengst belast. Door de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 kunnen bepaalde tijdelijke winstbewijzen die thans niet onder het aanmerkelijkbelangregime vallen daar alsnog onder komen te vallen. Gevolg daarvan is dat ter zake van dergelijke winstbewijzen voortaan zowel de reguliere voordelen – zoals jaarlijkse winstuitkeringen – als de vervreemdingsvoordelen in de heffing worden betrokken. Voor tijdelijke winstbewijzen die vanwege de systeemwijziging met ingang van 1 januari 2001 tot een aanmerkelijk belang gaan behoren, is wat betreft de in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs een overgangsregeling nodig. Uitgangspunt daarbij is dat ter zake van tijdelijke winstbewijzen in beginsel de historische verkrijgingsprijs in aanmerking kan worden genomen. Om echter te voorkomen dat deze tijdelijke winstbewijzen, waarvan de waarde gedurende de looptijd per definitie tot uiteindelijk nihil zal dalen, het aanmerkelijkbelangregime binnenkomen met een potentieel vervreemdingsverlies, wordt de verkrijgingsprijs niet hoger gesteld dan de waarde in het economische verkeer op 1 januari 2001.

AC. Genotsrechten en aanmerkelijk belang

Bestaande genotsrechten – algemeen

Genotsrechten en forfaitaire rendementsheffing

In de Wet inkomstenbelasting 2001 vindt in box III geen separate heffing meer plaats ter zake van de vestiging van een genotsrecht dan wel een waarde-aangroei van blote naar volle eigendom. De genotsgerechtigde en de blote eigenaar worden naar rato van de waarde in het economische verkeer van het genotsrecht resp. de blote eigendom in de forfaitaire rendementsheffing betrokken. De op de datum van inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 bestaande genotsrechten en blote eigendommen kunnen zonder overgangsbepaling naar box III worden overgeheveld. Uit de waarderingsystematiek van de forfaitaire rendementsheffing volgt dat er een instap geldt voor de waarde in het economische verkeer per 1 januari 2001.

De waarde-aangroei van blote eigendommen die betrekking hebben op niet-tijdelijke genotsrechten was in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 onbelast; in de Wet inkomstenbelasting 2001 behoren dergelijke blote eigendommen tot de grondslag van de forfaitaire rendementsheffing. Eerbiedigende werking voor de op de datum van inwerkingtreding van deze wet bestaande blote eigendommen is niet nodig, aangezien dit samenhangt met de berekeningswijze van de forfaitaire rendementsheffing, namelijk als percentage van de vermogensgrondslag.

Genotsrechten en eigenwoningregeling

In de Wet inkomstenbelasting 2001 kwalificeert een woning die de belastingplichtige krachtens vruchtgebruik ter beschikking staat niet als eigen woning, tenzij het vruchtgebruik krachtens erfrecht is verkregen. Door deze systeemwijziging zullen per de datum van inwerkingtreding van deze wet bestaande vruchtgebruiken en andere genotsrechten niet meer onder de eigenwoningregeling vallen, hetgeen zonder nadere begeleiding kan plaatsvinden.

Genotsrechten en erfrecht

In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gold voor tijdelijke genotsrechten die zijn ontstaan krachtens erfrecht een defiscalisering: de vestiging van een tijdelijk genotsrecht krachtens erfrecht wordt in beginsel als een vestiging om niet aangemerkt en de waarde-aangroei van de krachtens erfrecht opgekomen blote eigendommen is onbelast.

In de Wet inkomstenbelasting 2001 worden de genotsgerechtigde en de blote eigenaar naar rato van de waarde in het economische verkeer van het genotsrecht respectievelijk de blote eigendom in de forfaitaire rendementsheffing betrokken. Dit geldt zonder nadere overgangsregeling ook voor de op de datum van inwerkingtreding van deze wet bestaande genotsrechten en blote eigendommen die krachtens erfrecht zijn ontstaan. Voor de op de datum van inwerkingtreding van deze wet bestaande tijdelijke genotsrechten is geen eerbiedigende werking nodig. De vestiging is in het verleden onbelast gebleven en daardoor bestaat geen recht op aftrek van de «koopsom» van het genotsrecht.

Voor de op de datum van inwerkingtreding van deze wet bestaande blote eigendommen die krachtens erfrecht zijn verkregen, is geen eerbiedigende werking opgenomen in verband met de berekeningswijze van de forfaitaire rendementsheffing, namelijk als percentage van de vermogensgrondslag. Op grond daarvan worden alle (blote) eigendommen belast met een forfaitair rendement, dus ook de krachtens erfrecht opgekomen blote eigendommen.

Het voorgaande geldt mutatis mutandis ook voor genotsrechten die zijn ontstaan krachtens verdeling van een huwelijksgemeenschap als gevolg van de ontbinding van een huwelijk.

Onderdeel AC

Het eerste lid van dit onderdeel regelt de verkrijgingsprijs van genotsrechten op tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen.

Tijdelijke genotsrechten op aanmerkelijkbelangaandelen vallen in de Wet inkomstenbelasting 2001 onder het aanmerkelijkbelangregime. Voor bestaande tijdelijke genotsrechten ontstaat deze positie op het moment van systeemwijziging. Hiervoor is dus geen overgangsbepaling nodig. Ten aanzien van de verkrijgingsprijs van de op 1 januari 2001 bestaande tijdelijke genotsrechten is het niet gewenst om de waarde in het economische verkeer per 1 januari 2001 als verkrijgingsprijs te nemen. Het gaat immers om de gerechtigden tot de (toekomstige) dividenden, die als zodanig geen belang bij het achterliggende aanmerkelijkbelangpakket hebben.

Wel zal een vorm van eerbiedigende werking moeten worden geregeld voor het gedeelte van de koopsom van tijdelijke genotsrechten dat op grond van artikel 38, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op 31 december 2000 nog niet is afgetrokken. Dit gedeelte vormt de verkrijgingsprijs van het tijdelijke genotsrecht.

Voor tijdelijke genotsrechten op winstbewijzen en schuldvorderingen – die zich in de «inkomstensfeer» afspelen – is om dezelfde reden als ten aanzien tijdelijke genotsrechten op aanmerkelijkbelangaandelen geen ruimte voor toepassing van een verkrijgingsprijs ter grootte van de waarde in het economische verkeer. Het gedeelte van de koopsom van tijdelijke genotsrechten dat op grond van artikel 38, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op 31 december 2000 nog niet is afgetrokken vormt de verkrijgingsprijs van het tijdelijke genotsrecht. Het tweede lid regelt de verkrijgingsprijs van niet-tijdelijke genotsrechten op winstbewijzen en schuldvorderingen die door het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 tot het aanmerkelijkbelangeregime gaan behoren. Voor deze categorie genotsrechten geldt als verkrijgingsprijs de waarde in het economische verkeer per 1 januari 2001. Dit sluit aan bij de gedachte dat waardemutaties die zich hebben voorgedaan vóór 1 januari 2001 zich in de onbelaste vermogenssfeer hebben afgespeeld. Door de waarde in het economische verkeer per 1 januari 2001 als verkrijgingsprijs te nemen, wordt bereikt dat slechts de waardemutaties die zich onder het aanmerkelijkbelangeregime voordoen, in de heffing worden betrokken.

AD. Aflopend aanmerkelijk belang

Onderdeel AD bevat overgangsrecht voor zogenoemde aflopende aanmerkelijke belangen uit het aanmerkelijkbelangeregime dat gold tot 1997. Het gaat daarbij uitsluitend om aflopende aanmerkelijke belangen die noch onder de vigeur van de bepalingen voor winst uit aanmerkelijk belang zoals die golden vanaf 1 januari 1997, noch op grond van de bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 als een aanmerkelijk belang zijn aangemerkt. Dit betreft grosso modo de groep belastingplichtigen met een belang dat kleiner is dan 5% van het geplaatste aandelenkapitaal. Voor dat geval is geregeld dat een vervreemding vóór het tijdstip waarop op grond van de bepalingen van artikel 39 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet langer sprake zou zijn van een aanmerkelijk belang, leidt tot belastingheffing op de voet van het voor het overige vervallen artikel 39 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het tarief bedraagt 20%. Door de gewijzigde tariefstructuur past het niet meer – anders dan op grond van artikel 57b, eerste lid van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – te bepalen dat dat tarief pas geldt nadat de eerste schijf is volgelopen (vanaf € 21 860 (f 48 175) (1999)).

Onderdeel AF bewerkstelligt ook voor aflopende aanmerkelijke belangen als bedoeld in onderdeel AD dat ook voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 sprake is van een aanmerkelijk belang. Hierdoor wordt voorkomen dat de aanmerkelijkbelangheffing zou worden gefrustreerd doordat een aanmerkelijk belang wordt gecreëerd door verwerving van aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen e.d. In dat geval zou door de werking van artikel 4.7.2.5 de verkrijgingsprijs voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden gesteld op de waarde in het economische verkeer ten tijde van het ontstaan van dat aanmerkelijk belang. Een vervreemding van het gehele pakket zou dan niet meer tot inkomen uit aanmerkelijk belang leiden.

In situaties waarin een aflopend aanmerkelijk belang ingevolge de bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 een (gewoon) aanmerkelijk belang vormt, is in onderdeel AB geregeld dat de vaststelling van de verkrijgingsprijs op dezelfde wijze geschiedt als onder het aanmerkelijkbelangeregime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 dat vanaf 1997 gold. In dat geval wordt de verkrijgingsprijs bij vervreemding na vijf jaar

na het ontstaan van het aflopende aanmerkelijk belang opgehoogd tot de waarde in het economische verkeer per 1 januari 1997 (artikel 70c, eerste lid, onderdeel b, van de Wet).

AE. Fictieve aanmerkelijk belangen ontstaan na 1 januari 1997

Dit onderdeel bepaalt in de eerste plaats dat zogenoemde fictieve aanmerkelijke belangen zoals die bestonden onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 als een aanmerkelijk belang worden aangemerkt. In de tweede plaats regelt het artikel op welke wijze de verkrijgingsprijs van de tot deze aanmerkelijke belangen behorende vermogensbestanddelen dient te worden bepaald.

In het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was de aanmerkelijkbelangheffing op zogenoemde fictieve aanmerkelijke belangen beperkt tot de gemaximeerde vervreemdingswinst op basis van de waarde in het economisch verkeer ten tijde van het ontstaan van het fictieve aanmerkelijk belang. Bij vervreemding na het ontstaan van het fictieve aanmerkelijk belang werd derhalve belasting geheven over het bedrag dat bij de vervreemding waarbij het fictieve aanmerkelijk belang is ontstaan niet in aanmerking is genomen. Dit bij beschikking vastgestelde bedrag is het verschil tussen de verkrijgingsprijs en de waarde in het economische verkeer ten tijde van het ontstaan van het fictieve aanmerkelijk belang. Indien de vermogensbestanddelen na het ontstaan van het fictieve aanmerkelijk belang nog verder in waarde zijn gestegen, rustte op die verdere waardestijging normaliter geen aanmerkelijkbelangclaim. Indien de vermogensbestanddelen na het ontstaan van het fictieve aanmerkelijk belang in waarde waren gedaald, werd bij vervreemding geheven over het feitelijk gerealiseerde voordeel. Verlies uit aanmerkelijk belang kon echter niet meer ontstaan. Een fictief aanmerkelijk belang krachtens artikel 70d van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 behoeft – in overeenstemming met de tot en met 31 december 1996 geldende wetgeving – bij overlijden niet te worden afgerekend. Artikel 70d van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 kende een soortgelijke bepaling. In het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de belastingheffing over fictieve aanmerkelijke belangen gewijzigd. Bij een sommige vervreemdingshandelingen heeft een belastingplichtige de keuze tussen direct afrekenen van de aanmerkelijkbelangclaim of gebruikmaking van de wettelijke doorschuifregelingen. Bij een keuze voor de laatste mogelijkheid ontstaat een fictief aanmerkelijk belang. In dat geval blijft het aanmerkelijkbelangregime integraal van toepassing. In het kader van het overgangsrecht dient te worden geregeld dat geen aanmerkelijkbelangclaim verloren gaat, respectievelijk een latent aanmerkelijkbelangverlies ontstaat, ter zake van waardeontwikkelingen die zijn opgetreden na het ontstaan van het fictieve aanmerkelijk belang. Dit is geregeld in het derde en vierde lid van dit artikel. De werking van deze leden kan het beste worden toegelicht aan de hand van een drietal voorbeelden.

Voorbeeld 1

Een belastingplichtige heeft een zogenoemd fictief aanmerkelijk belang dat is ontstaan na een fictieve vervreemding. De oorspronkelijke verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang bedroeg 100. Ten tijde van het ontstaan van het fictieve aanmerkelijk belang bedroeg de waarde van het belang 400. De belastingplichtige heeft destijds verzocht op toepassing van een doorschuifregeling. De inspecteur heeft bij beschikking vastgesteld dat een bedrag ter grootte van 300 niet in aanmerking is genomen. Ten tijde van de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 bedraagt de waarde in het economisch verkeer van de tot het fictieve

aanmerkelijk belang behorende vermogensbestanddelen 600. Voor de toepassing van die wet wordt de verkrijgingsprijs door de werking van het tweede lid van dit onderdeel gesteld op 300, zijnde het verschil tussen de waarde in het economisch verkeer ten tijde van de inwerkingtreding verminderd met het bij het ontstaan van het fictieve aanmerkelijk belang niet in aanmerking genomen bedrag. Aldus is een aanmerkelijkbelangclaim ontstaan die correspondeert met het eerder doorgeschoven bedrag.

Voorbeeld 2

Het is ook mogelijk dat de waarde van de vermogensbestanddelen van het in het vorige voorbeeld bedoelde fictieve aanmerkelijke belang is gedaald, bij voorbeeld tot 250. In dat geval wordt de verkrijgingsprijs van het fictieve aanmerkelijke belang voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 gesteld op 100. Dit vloeit voort uit de toepassing van het tweede en het derde lid van het onderdeel. De hoofdregel van het tweede lid zou leiden tot een verkrijgingsprijs van $250 - 300 = -50$. De verkrijgingsprijs wordt op grond van het derde lid echter ten minste gesteld op het laagste van de oorspronkelijke verkrijgingsprijs (100) of de waarde in het economisch verkeer ten tijde van de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 (250). Met deze verkrijgingsprijs wordt de aanmerkelijkbelangclaim behouden die onmiddellijk voorafgaand aan de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 nog bestond.

Voorbeeld 3

Een andere mogelijkheid is dat de waarde van de vermogensbestanddelen van het in het eerste voorbeeld bedoelde fictieve aanmerkelijke belang is gedaald tot bijvoorbeeld 50. In dat geval wordt de verkrijgingsprijs van het fictieve aanmerkelijke belang voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 gesteld op 50. Dit vloeit voort uit de toepassing van het tweede en het derde lid van het artikel. De hoofdregel van het tweede lid zou leiden tot een verkrijgingsprijs van $50 - 300 = -250$. De verkrijgingsprijs wordt op grond van het derde lid echter ten minste gesteld op het laagste van de oorspronkelijke verkrijgingsprijs (100) of de waarde in het economisch verkeer ten tijde van de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 (50). Met deze verkrijgingsprijs wordt voorkomen dat een latent vermogensverlies als negatief inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking zou kunnen worden genomen terwijl het verlies onder de bepalingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet aftrekbaar zou zijn.

AF. Kwalificatie aanmerkelijk belang

Onderdeel AF is opgenomen om te voorkomen dat aanmerkelijkbelangclaims verloren gaan op vermogensbestanddelen die voor de toepassing van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tot een aanmerkelijk belang behoren doch op grond van de bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet meer tot een aanmerkelijk belang behoren. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan ongehuwd samenwonenden met beiden een klein pakket aandelen. Op grond van artikel 20a, negende lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden deze personen indien zij aan de daar genoemde voorwaarden voldoen aangemerkt als gehuwden. Indien hun gezamenlijke aandelenbezit groter is dan 5% van het geplaatste aandelenkapitaal, worden zij als aanmerkelijkbelanghouders aangemerkt. Voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden dergelijke belastingplichtigen echter niet meer met partners gelijkgesteld tenzij zij daar zelf voor kiezen. Zonder nadere maatregel zou in dergelijke gevallen de bestaande aanmerkelijkbelangclaim kunnen komen te vervallen. Doordat dit artikel bewerkstelligt

dat ongehuwd samenwonenden die voor de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 een aanmerkelijk belang hadden ook voor de toepassing van die wet een aanmerkelijk belang hebben, blijft de claim voor de toepassing van die wet in stand in de vorm van een fictief aanmerkelijk belang. Ongehuwd samenwonenden kunnen er echter ook voor kiezen te worden behandeld als partner. In dat geval houden zij op een fictief aanmerkelijk belang te hebben indien het gezamenlijke aandelenbezit een zodanige omvang heeft dat sprake is van een aanmerkelijk belang op grond van de hoofdregel.

AG. Keuze voor afrekenen bij toepassing onderdeel AF

Deze bepaling is opgenomen om het mogelijk te maken voor een belastingplichtige over de vermogensbestanddelen die ingevolge onderdeel AF geacht worden tot een aanmerkelijk belang te behoren in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001, af te rekenen waardoor het nieuwe aanmerkelijkbelangregime niet van toepassing is op deze vermogensbestanddelen. Indien de belastingplichtige er niet voor kiest af te rekenen, worden de vermogensbestanddelen op grond van onderdeel AF als een fictief aanmerkelijkbelang in het nieuwe aanmerkelijkbelangregime in aanmerking genomen.

AH. Voorkoming dubbele heffing over per 1 januari 2001 lopende rentetermijnen

In dit onderdeel is geregeld dat als kosten van die reguliere voordelen die voortkomen uit een schuldvordering die behoorde tot een aanmerkelijk belang wordt aangemerkt hetgeen op grond van onderdeel AK op 31 december 2000 als inkomsten uit vermogen in de heffing is getrokken. Onderdeel AH voorkomt dat lopende termijnen van rente van deze schuldvordering die worden genoten in 2001, maar waarover bij de overgang naar het nieuwe regime reeds gedeeltelijk belasting is geheven, bij dezelfde belastingplichtige dubbel in de heffing zouden worden betrokken. De tweede volzin is opgenomen omdat de hiervoor beschreven dubbele heffing niet optreedt bij vorderingen die eerst door de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 tot een aanmerkelijk belang gaan behoren. De waarde van de op het invoeringstijdstip lopende rentetermijn waarover op grond van onderdeel AK is afgerekend, is immers begrepen in de verkrijgingsprijs van de vordering.

AI. Fictieve aanmerkelijke belangen ontstaan vóór 1 januari 1997

Onderdeel AI betreft overgangsrecht voor fictieve aanmerkelijke belangen die zijn ontstaan onder het regime voor winst uit aanmerkelijk belang dat gold tot 1 januari 1997. In artikel 70d van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was overgangsrecht neergelegd voor dergelijke gevallen. In dat artikel werd onderscheid gemaakt tussen twee gevallen. In de eerste plaats het geval waarin op grond van het regime voor winst uit aanmerkelijk belang zoals dat gold tot 1 januari 1997 sprake was van een fictief aanmerkelijk belang en ook voor de toepassing van het met ingang van die datum gewijzigde regime geen sprake was van een aanmerkelijk belang op grond van de hoofdregel. Aangezien dergelijke fictieve aanmerkelijke belangen ook nog voor kunnen komen ten tijde van de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001, is in onderdeel AI voorzien in een bepaling die regelt dat deze vermogensbestanddelen geacht worden tot een aanmerkelijk belang te behoren zo zij daartoe niet reeds op grond van de hoofdregels van hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 behoren. Voorts is een bepaling opgenomen die regelt welke verkrijgingsprijs aan dergelijke vermogensbestanddelen dient te

worden toegekend. Dit is geschied door het derde en vierde lid van onderdeel AE van overeenkomstige toepassing te verklaren. Het tweede mogelijke geval betreft de situatie waarin volgens het regime zoals dat gold tot 1 januari 1997 sprake was van een fictief aanmerkelijk belang doch op grond van de met ingang van die datum herziene regeling sprake was van een aanmerkelijk belang volgens de hoofdregel. Het overgangsrecht voor dergelijke situatie is neergelegd in onderdeel AE.

AJ. Waardering vermogensbestanddelen bij overgang naar inkomen uit aanmerkelijk belang

Onderdeel AJ regelt het overgangsrecht ter zake van overige vermogensbestanddelen die door de bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 tot een aanmerkelijk belang gaan behoren. Het betreft vermogensbestanddelen zoals panden of andere – bijvoorbeeld immateriële – activa die tot het vermogen van de aanmerkelijkbelanghouder behoren maar – al dan niet tegen betaling van een vergoeding – ter beschikking staan aan de vennootschap. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 werden de inkomsten uit deze goederen in beginsel belast volgens de bepalingen van artikel 24 en volgende van die wet (inkomsten uit vermogen). In de Wet inkomstenbelasting 2001 behoren dergelijke vermogensbestanddelen tot het aanmerkelijk belang. Het inkomen wordt bepaald volgens de regels van het regime voor overige werkzaamheden.

Op grond van het eerste lid worden de bezittingen en daarmee samenhangende schulden voor de beginbalans van de werkzaamheid gewaardeerd op de waarde in het economisch verkeer. Hiermee wordt aangesloten bij de waardering van activa en passiva bij inbreng in een onderneming.

Tot de in het eerste lid bedoelde vermogensbestanddelen behoren tevens rechten uit hoofde van zogenoemde kapitaalverzekeringen die een aanmerkelijkbelanghouder jegens die vennootschap heeft. De berekening van het inkomen uit aanmerkelijk belang voorzover dit bestaat uit overige vermogensbestanddelen op grond van artikel 4.6.1. verloopt volgens bepalingen van een winststelsel.

Voor polissen die op 1 januari 2001 reeds bestonden en waarvoor onder gelijkblijvende omstandigheden een vrijstelling zou zijn genoten onder toepassing van artikel 26a, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zoals dat luidde op 31 december 2000, is in de onderdelen AL, AM, AN, AO en AP overgangsrecht opgenomen. Deze artikelen bewerkstelligen in samenhang met de vermogensrangorderegeling van artikel 2.4.1, dat voor aanmerkelijkbelanghouders die een dergelijke polis hebben afgesloten bij een vennootschap waarin zij een aanmerkelijk belang hebben, in de periode tussen 1 januari 2001 en 1 januari 2003 dezelfde vrijstelling van toepassing is als voor de overige polishouders. Met ingang van 1 januari 2003 behoort een bij de eigen vennootschap afgesloten polis voor de aanmerkelijkbelanghouder tot het aanmerkelijk belang. De polis wordt daarbij teboekgesteld op de waarde in het economisch verkeer per 1 januari 2003.

De gevolgen voor bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen die zijn bedongen bij een vennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft, zijn op hoofdlijnen vergelijkbaar met hetgeen hiervoor is opgemerkt over kapitaalverzekeringen. In de onderdelen O, P, Q, R, S, en T zijn bepalingen opgenomen die het overgangsrecht regelen voor rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen. Voorzover daarbij voor bestaande overeenkomsten een eerbiedigende werking is geregeld, leidt dit ertoe dat in box 1 is geregeld op welke wijze de uitkeringen worden belast of vrijgesteld. De vermogensrangorderegeling van artikel 2.4.1 brengt met zich dat de rechten op die uitkeringen en verstrekkingen niet tot een aanmerkelijk belang of de

grondslag van de forfaitaire rendementsheffing behoren. Indien de belastingheffing over de eerder genoemde uitkeringen en verstrekkingen niet meer volgens de regels van box 1 verloopt, gaan de rechten die zijn bedongen bij een vennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft tot een aanmerkelijk belang behoren. Deze rechten worden dan teboekgesteld op de waarde in het economische verkeer op dat tijdstip.

Bij bepaalde vermogensbestanddelen zou de hiervóór genoemde hoofdregel – waardering tegen de waarde in het economisch verkeer – tot een ongewenste uitkomst leiden. Om dit te voorkomen wordt in het tweede lid bepaald dat de ingebrachte activa en passiva worden gewaardeerd op de historische kostprijs van de activa, verminderd met het deel daarvan dat onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 op enigerlei wijze als kosten ten laste van het belastbaar inkomen is gebracht. Deze systematiek ligt in het verlengde van de jurisprudentie omtrent het inbrengen van activa vanuit de sfeer van inkomsten uit arbeid naar de winstsfeer (BNB 1994/178 en BNB 1997/404).

In de eerste volzin van het tweede lid zijn de situaties opgesomd waarin deze alternatieve waarderingsmethode moet worden toegepast. Het betreft de inbreng van goodwill en immateriële activa zoals auteursrechten, octrooien en vergunningen. Bij inbreng tegen de waarde in het economisch verkeer zou tegen die waarde kunnen worden afgeschreven, waarmee kosten in aftrek komen die in feite nooit zijn gemaakt en voortkomen uit arbeidsprestaties van de belastingplichtige zelf die niet in de belastingheffing zijn betrokken.

De tweede volzin betreft activa die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geheel of gedeeltelijk als beroepskosten of als buitengewone lasten in aftrek zijn gebracht of waarvoor een onbelaste kostenvergoeding c.q. verstrekking is ontvangen. Veelal zullen deze kosten afschrijvingen betreffen, maar het kan bijvoorbeeld ook gaan om een abonnement op vakliteratuur. Bij inbreng van de activa tegen de waarde in het economisch verkeer zouden deze kosten en lasten nogmaals als afschrijvingen in aftrek kunnen komen. Voor wat betreft activa die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 reeds werden gebruikt voor het verrichten van arbeid is dit ongewenst. Daarom bepaalt het tweede lid dat waardering plaats vindt voor de historische kostprijs, verminderd met de afgetrokken dan wel onbelast gebleven bedragen, maar niet verder dan nihil. Kosten die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in de sfeer van inkomsten uit vermogen in aftrek zijn gebracht vallen niet onder deze bepaling.

Volledigheidshalve zij er nog op gewezen dat activa waarvan de opbrengst bij vervreemding zou worden belast op grond van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, in de Wet inkomstenbelasting 2001 worden belast op grond van artikel 3.4.2.1 van die Wet. Voor die gevallen is een overgangsbepaling opgenomen in onderdeel M.

Het derde lid heeft betrekking op vermogensbestanddelen waarop vóór 1 januari 2001 een genotsrecht ten behoeve van de aanmerkelijkbelangvennootschap is gevestigd. De waarde in het economische verkeer van het genotsrecht is, uitgaande van een tijdelijk genotsrecht, onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 belast geweest bij de blote eigenaar. Op grond van de in het eerste lid geformuleerde hoofdregel zou het vermogensbestanddeel op het moment van inwerking-treding van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor de waarde in het economische verkeer van de blote eigendom op 1 januari 2001 te boek worden gesteld. Dit betekent dat de waarde-aangroei vanaf die datum nog een keer zal worden belast, namelijk als inkomen uit aanmerkelijk belang.

Om dubbele heffing bij de blote eigenaar te voorkomen, bepaalt het derde lid dat bij de overeenkomstig het eerste of tweede lid vastgestelde boekwaarde het bedrag mag worden opgeteld dat bij de vestiging van het genotsrecht bij de belastingplichtige belast is geweest, voorzover laatstgenoemd bedrag betrekking heeft op de periode na inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001.

AK. Lopende termijnen

In het nieuwe belastingstelsel wordt de belastingheffing over feitelijk genoten vermogensinkomsten vervangen door de heffing over forfaitair bepaalde inkomsten. In de vermogensrendementsheffing worden lopende termijnen als zodanig dan ook niet meer in de belastingheffing betrokken. Wel zal het vermogensbestanddeel dat ten grondslag ligt aan de lopende termijn met ingang van 1 januari 2001 onder de reikwijdte van de vermogensrendementsheffing komen te vallen. Voorzover de lopende termijn betrekking heeft op de periode na 1 januari 2001 wordt derhalve reeds voorzien in een adequate belastingheffing volgens het nieuwe, forfaitaire regime. Voorzover de lopende termijn echter betrekking heeft op de periode tot en met 31 december 2000 zou zonder nadere maatregelen sprake zijn van een niet beoogd heffingstekort, omdat de aan deze periode toe te rekenen vermogensinkomsten na 2001 (definitief) niet meer zouden kunnen worden belast. Met name wanneer sprake is van langlopende termijnen, zoals bijvoorbeeld rentespaarbrieven, kan het heffingstekort groot zijn. Een rentespaarbrief met een kostprijs van f 10 000, een rentepercentage van 5% en een looptijd van tien jaar (uitkering van f 16 280 op 1 januari 2002), is op 31 december 2000 al gerijpt tot een bedrag van f 14 770. Dit betekent dat zonder nadere regelgeving in casu f 4770 aan rente niet in de belastingheffing zou worden betrokken. De weglek zou voorts nog vergroot worden als belastingplichtigen, met het oog op de invoering van het nieuwe regime, massaal zouden besluiten om kortlopende termijnen (met een vervaldatum in het jaar 2000) te verlengen zodanig dat deze termijnen pas na 1 januari 2001 tot uitkering komen. Ook zouden, zonder nadere maatregelen, financiële producten op de markt gebracht kunnen worden die er specifiek op gericht zijn voordeel te behalen uit de overgang naar het nieuwe regime.

Om dat te voorkomen wordt een overgangsregeling geïntroduceerd. Deze overgangsregeling zorgt ervoor dat de termijnen die op 31 december 2000 lopen en in het nieuwe regime onder de vermogensrendementsheffing zouden vallen, ook na 1 januari 2001 nog worden belast volgens de oude systematiek, voorzover de termijnen althans gerijpt zijn op 31 december 2000. De feitelijke belastingheffing over het al gerijpte deel van de lopende termijn vindt vervolgens pas plaats als de lopende termijn ook in werkelijkheid tot uitkering komt of als de lopende termijn wordt vervreemd. Belastingheffing vindt dan plaats in box 1, door het te belasten gedeelte van de lopende termijn aan te merken als inkomen uit werk en woning. Voor een termijndeposito met een saldo van f 10 000 met een jaarlijks per 1 september vervallende rente van 5%, betekent dit bijvoorbeeld het volgende. De rentetermijn die loopt van 1 september 2000 tot en met 1 september 2001 is op het overgangstijdstip, te weten 31 december 2000, een lopende termijn. De termijn is op deze datum gedurende vier maanden gerijpt. Als de termijn op 31 december 2000 tot uitkering komt, zou de hoogte van de termijn derhalve f 166,- bedragen. Krachtens de voorgestelde overgangsregeling wordt over dit bedrag van f 166,- belasting geheven op het moment dat de lopende termijn daadwerkelijk tot uitkering komt, dat is in het voorbeeld op 1 september 2001. Het restant van de lopende termijn, te weten het gedeelte dat gerijpt is na het overgangstijdstip van 31 december 2000, wordt via de vermogensrendementsheffing in de belastingheffing betrokken. Dit wordt

bereikt doordat de waarde van het termijndeposito met ingang van 1 januari 2001 in de rendementsgrondslag als bedoeld in artikel 5.1.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001, wordt begrepen. Voorts wordt voor lopende termijnen die krachtens de voorgestelde overgangsregeling volgens de oude systematiek worden belast en die tot uitkering komen in 2001, de bestaande rentevrijstelling toegepast. Voor het bovengeschetste voorbeeld betekent dit dat de f 166 aan rente in aanmerking genomen wordt voor de rentevrijstelling.

Het is hiernaast echter ook mogelijk dat op 31 december 2000 lopende termijnen van rente, huur of pacht na de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 in aanmerking worden genomen als resultaat uit overige werkzaamheden of als inkomen uit aanmerkelijk belang. In die gevallen wordt eveneens op grond van onderdeel AK geheven over de waarde van op 31 december 2000 lopende termijnen op het moment dat deze tot uitkering komen of worden vervreemd. De waarde in het economisch verkeer per 1 januari 2001 van deze lopende termijnen is begrepen in het bedrag waarop deze vermogensbestanddelen te boek worden gesteld, respectievelijk de verkrijgingsprijs ervan. Daardoor treedt geen dubbele heffing op. Als resultaat uit overige werkzaamheden, respectievelijk inkomen uit aanmerkelijk belang, wordt (uiteindelijk) immers slechts het vanaf 1 januari 2001 gerijpte deel van die termijnen in aanmerking genomen. De enige uitzondering hierop betreft de lopende rente van vorderingen die op grond van de bepalingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zoals die luiden op 31 december 2000 reeds tot een aanmerkelijk belang behoorden. Om dubbele heffing over die rentetermijnen te voorkomen, is in onderdeel AH geregeld dat het op de voet van onderdeel AK belaste deel van lopende rentetermijnen in mindering kan worden gebracht op het als reguliere voordeel belaste bedrag. In het eerste lid van onderdeel AK is het bereik van het overgangsrecht geregeld. De overgangsregeling heeft betrekking op lopende termijnen van huren, pachten en renten van schuldvorderingen die op 31 december 2000 niet tot het vermogen van een (mede) voor rekening van de belastingplichtige gedreven onderneming behoorden. Hierdoor wordt bereikt dat de belastingheffing over lopende termijnen – voorzover die kunnen worden toegerekend aan de periode tot en met 31 december 2000 – die op grond van de bepalingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tot het regime van de inkomsten uit vermogen zouden behoren zoveel mogelijk gelijk verloopt, ongeacht de wijze waarop deze inkomsten na de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden behandeld. De regeling kent daarmee een ruime reikwijdte; het begrip «renten van schuldvorderingen» is namelijk een ruim begrip, zodanig dat daarin begrepen zijn «alle gevallen waarin rente aan een bepaald tijdvak kan worden toegerekend» (HR 3 mei 1995, nr. 28 582, BNB 1995/224c). Dit betekent dat de voorgestelde overgangsregeling onder meer van toepassing is op waardepapieren die met een disagio zijn uitgegeven, obligatieleningen met normale rentevergoeding, rentespaarbrieven, zerobonds, deep-discountbonds, currency-hedge/dual currency obligatieleningen, rente begrepen in huurkoopvorderingen, rentetermijnen die begrepen zijn in leasetermijnen, rentetermijnen van indexleningen en rentetermijnen van spaartegoeden.

Uitsluitend op lopende termijnen die in 2001 tot uitkering komen blijft voorts de rentevrijstelling van toepassing zoals deze geregeld was in artikel 42b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Daarmee kan grotendeels worden voorkomen dat het tot uitkering komen van met name kortlopende rentetermijnen in het jaar 2001 zou leiden tot belastingheffing bij de belastingplichtige, terwijl bij ongewijzigde voortzetting van het huidige systeem op deze termijnen een rentevrijstelling van toepassing zou zijn geweest.

Het tweede lid van onderdeel AK geeft aan dat de inkomsten die in de heffing worden betrokken volgens de oude systematiek, worden bevroren

op het bedrag dat op 31 december 2000 tot het inkomen van de belastingplichtige zou gaan behoren als de lopende termijn op dat tijdstip, tegen de waarde in het economisch verkeer, zou zijn genoten. De bepalingen in hoofdstuk 2, afdeling 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn daarbij van toepassing. Het aldus berekende bedrag komt overeen met het bedrag dat is gerijpt onder het oude regime.

Het derde lid van onderdeel AK merkt de inkomsten uit vermogen die op grond van het eerste en tweede lid volgens de oude heffingssystematiek worden belast, aan als inkomen uit werk en woning. Hierdoor wordt bereikt dat deze inkomsten belast worden in box 1 tegen het progressieve tarief.

Artikel AKa Uitgestelde termijnen

In de artikelsgewijze toelichting op artikel AK is aangegeven dat in het nieuwe belastingstelsel de belastingheffing over feitelijk genoten vermogensinkomsten wordt vervangen door de heffing over forfaitair bepaalde inkomsten. In verband daarmee is in artikel AK een specifieke maatregel getroffen voor niet tot het vermogen van een onderneming behorende termijnen van inkomsten die op 31 december 2000 lopen. In dat artikel is namelijk bepaald dat ingeval dergelijke termijnen op of na 1 januari 2001 worden genoten, het deel van de termijn dat op 31 december 2000 reeds was gerijpt, in box I – volgens de systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – in de heffing zal worden betrokken.

In het verlengde van deze bepaling regelt artikel AKa dat niet tot het vermogen van een onderneming behorende termijnen van huren, pachten en renten van schuldvorderingen die op of na 1 januari 2001 worden genoten doch betrekking hebben op tijdvakken die op of voor 31 december 2000 zijn geëindigd, op het feitelijke genietingstijdstip in box I – op basis van de voor vermogensinkomsten geldende systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – in de heffing zullen worden betrokken. Aldus wordt voorkomen dat, voor zover dit op grond van artikel 33 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 al mogelijk zou zijn, door oneigenlijk uitstel van het genietingstijdstip van dergelijke termijnen tot na 31 december 2000 belastingheffing over de feitelijke vermogensinkomsten zou kunnen worden ontgaan.

AL. Vrijgestelde kapitaalverzekeringen (2001 en 2002)

Kapitaalverzekeringen zijn overeenkomsten die recht geven op een uitkering ter zake van het in leven zijn op een bepaald moment of ter zake van (voor)overlijden. Gezien het karakter van deze overeenkomsten zijn het veelal langlopende contracten. Met deze overeenkomsten wordt vaak beoogd om ter zake van een bepaalde omstandigheid (een overlijden of bijvoorbeeld het moment van aflossing van de hypothecaire geldlening) een geldbedrag ter beschikking te krijgen. Fiscaal kan daarbij onderscheid worden gemaakt tussen polissen die recht hebben op een vrijstelling en polissen waarvan de uitkeringen, met inachtneming van de zogenoemde saldomethode, belast worden. In het verleden zijn de eerstgenoemde polissen gefacilieerd met een (gedeeltelijke) vrijstelling omdat er van uit werd gegaan dat de uitkering een functie had in de sfeer van de oudedagsvoorziening.

Het systeem van de Wet inkomstenbelasting 2001 brengt met zich dat dergelijke kapitaalverzekeringen met ingang van het jaar 2001 in beginsel onder de reikwijdte van de vermogensrendementsheffing zouden moeten komen te vallen. Om te voorkomen dat belastingplichtigen zich hierdoor genoodzaakt zouden zien deze overeenkomsten vroegtijdig af te wikkelen, wordt voorzien in een overgangperiode van twee jaar waarin belasting-

plichtigen de gelegenheid wordt geboden om deze overeenkomsten aan te passen aan het nieuwe regime.

Een dergelijke periode zorgt er tevens voor dat kapitaalsuitkeringen die in deze overgangperiode beschikbaar komen, fiscaal nog behandeld worden op de wijze zoals de belastingplichtige bij het afsluiten van de overeenkomst voor ogen stond (namelijk volgens het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964). Deze overgangperiode geldt voor het grootste deel van de kapitaalverzekeringen, te weten voor kapitaalverzekeringen waarvoor jaarlijks premies betaald worden en waarvan nog niet vaststaat dat ze op het moment van uitkering niet (meer) aan de voorwaarden voor de vrijgestelde kapitaalsuitkering uit levensverzekering kunnen voldoen.

Deze overgangperiode geldt eveneens voor de reeds lopende kapitaalverzekeringen die belastingplichtigen hebben afgesloten bij een vennootschap waarin zij een aanmerkelijk belang hebben; de zogenoemde «kapitaalverzekering met de eigen BV». Deze polissen gaan met ingang van 2001 in beginsel tot het aanmerkelijk belang behoren, maar de reeds lopende polissen worden op grond van de overgangsregeling nog twee jaar behandeld volgens het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Ook deze polissen kunnen gedurende de overgangperiode ondergebracht worden bij een professionele verzekeraar en aangepast worden aan de criteria van een kapitaalverzekering eigen woning. De overgangperiode geldt dus niet voor andere kapitaalverzekeringen, zoals de polissen die zijn bedongen tegen betaling van een éénmalige koopsom. Laatstgenoemde polissen vallen met ingang van 1 januari 2001 onder de reikwijdte van het aanmerkelijk belang (voorzover bedongen bij de eigen BV) of de vermogensrendementsheffing. Ter zake van die overgang zal dienen te worden afgerekend over de tot en met 31 december 2000 aangegroeide rentecomponent (zie onderdeel AM). In de praktijk zal er ultimo 2000 derhalve een scheiding gemaakt worden tussen polissen die recht hebben op de overgangsregeling en overige polissen (voor de overige polissen zie onderdeel AM).

In de overgangperiode zullen de polissen tot en met 31 december 2002 het fiscale regime behouden zoals dat gold in de Wet op de inkomstenbelasting 1964; dus volgens het recht waaronder de polissen zijn afgesloten. Dit betekent concreet dat de hoogte van de vrijstelling waarop de polis recht had (ongelimiteerd voor polissen van vóór 1 januari 1992, de pre-Brede Herwaarderingspolissen, en gelimiteerd volgens de regels van artikel 26a, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor polissen van latere datum) en de bepaling van de omvang van de belastbare rentecomponent (op basis van de saldomethode) in stand blijft. Indien er tijdens de overgangperiode volgens het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een uitkering plaatsvindt waarin een belastbare rentecomponent is begrepen – hetgeen zich kan voordoen bij overschrijding van de maximaal vrijgestelde kapitaalsuitkering of na niet-reguliere afwikkeling van de polis – zal deze rentecomponent belast worden als inkomen uit werk en woning op het moment van de uitkering en tegen het tarief van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Polissen die onder het regime van de zogenoemde Brede Herwaarderingspolissen vallen houden gedurende de overgangperiode in beginsel recht op de gelimiteerde vrijstelling van in totaal omgerekend € 121 500 (f 267 751) (voor gehuwden € 243 000 (f 535 502)), mits aan de voorwaarden voor toepassing van die vrijstelling wordt voldaan. In de praktijk zullen uitkeringen bij leven uit dergelijke polissen gedurende de overgangperiode overigens vrijwel nooit onbelast kunnen plaatsvinden, omdat deze polissen veelal pas na 1 januari 1992 – de datum waarop de bepalingen van de Brede Herwaarderingspolissen in werking zijn getreden – zijn afgesloten. Gelet op het feit dat sindsdien minimaal 15 jaar jaarlijks premie moet

worden betaald, zouden de eerste onbelaste uitkeringen bij leven uit dergelijke polissen pas met ingang van 2007 kunnen plaatsvinden. Wel zou het onder omstandigheden kunnen voorkomen dat oudere polissen onder de met ingang van 1992 geïntroduceerde wettelijke bepalingen zijn komen te vallen. Voor laatstgenoemde polissen zou eventueel wel een onbelaste uitkering in de overgangperiode kunnen plaatsvinden. Polissen die zijn afgesloten vóór de Brede Herwaardering en nadien niet zodanig zijn gewijzigd dat zij onder de met ingang van 1992 geïntroduceerde wettelijke bepalingen zijn komen te vallen, hebben onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in beginsel recht op een ongelimiteerde vrijstelling. In een aantal gevallen zal een dergelijke polis in de overgangperiode tot uitkering komen. In dat geval blijft, mits aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan, recht bestaan op de ongelimiteerde vrijstelling.

Voorbeeld:

X heeft in 1990 een kapitaalverzekering afgesloten met een premieduur van 12 jaar (de minimale premieperiode die nodig was om recht te hebben op de ongelimiteerde vrijstelling). De kapitaalverzekering keert na 12 jaar, dus in 2002, een bedrag uit van € 300 000. Deze uitkering vindt plaats in de overgangperiode. Gedurende deze periode blijven de bepalingen voor de hoogte van de belastbare rente van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van kracht. De uitkering van € 300 000 in 2002 is dus volledig vrijgesteld.

Indien deze zogenoemde pre-Brede Herwaarderingspolissen op 1 januari 2003 overgaan naar het inkomen uit werk en woning omdat ze kwalificeren als kapitaalverzekering eigen woning, vervalt de ongelimiteerde vrijstelling. Daarvoor in de plaats wordt de waarde in het economisch verkeer op 1 januari 2003 van de polis opgeteld bij het vrijstellingsbedrag van € 121 500 (f 267 751) (zie onderdeel AN, eerste lid) waarop een belastingplichtige eenmaal in zijn leven recht heeft. Per saldo bestaat dan recht op een levenslange vrijstelling ter grootte van het genoemde vrijstellingsbedrag plus de waarde in het economisch verkeer van de polis op genoemd tijdstip. Deze regeling houdt feitelijk in dat de rentecomponent die is aangegroeid tot 1 januari 2003 definitief en in zijn geheel wordt vrijgesteld. De rente die daarna aangroeit valt in de regeling van de gelimiteerde vrijstelling.

Voorbeeld:

X heeft in 1990 een kapitaalverzekering afgesloten met een premieduur van 20 jaar. De kapitaalverzekering keert na 20 jaar, dus in 2010, een bedrag uit van € 300 000. Dit bedrag zal aangewend worden ter aflossing van de hypothecaire geldlening van de eigen woning. De waarde van de polis op 1 januari 2003 is € 180 000. Indien deze polis behandeld gaat worden als kapitaalverzekering eigen woning, wordt de levenslange vrijstelling van X berekend op € 180 000 plus € 121 500 = € 301 500. De uitkering van € 300 000 in 2010 is dus geheel vrijgesteld.

Kapitaalverzekeringen waarop het overgangsrecht van toepassing is, blijven gedurende de overgangperiode onder dat recht vallen. Pas na afloop van de overgangperiode gaan de kapitaalverzekeringen over naar het stelsel van de Wet inkomstenbelasting 2001. Hierbij wordt onderscheid gemaakt in drie verschillende soorten kapitaalverzekeringen. Het gaat in de eerste plaats om kapitaalverzekeringen die tijdens de overgangperiode zijn aangepast aan de voorwaarden van artikel 3.6.7, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en die (uiterlijk) met ingang van 1 januari 2003 als kapitaalverzekering eigen woning kunnen

worden aangemerkt. In het derde lid, laatste volzin, van onderdeel AL is geregeld dat dergelijke polissen – zonder afrekening – overgaan naar het regime voor inkomen uit werk en woning. Die polissen hebben vanaf dat moment recht op toepassing van de vrijstelling voor de kapitaalverzekering eigen woning.

In de tweede plaats gaat het om kapitaalverzekeringen die aan het einde van de overgangperiode nog steeds voldoen aan een van de in onderdeel AL, eerste lid, gestelde voorwaarden, doch niet zijn omgezet in een kapitaalverzekering eigen woning. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen omdat een belastingplichtige niet over een eigen woning beschikt of er de voorkeur aan geeft om de kapitaalverzekering niet aan de eigen woning te koppelen. Ook kan gedacht worden aan kapitaalverzekeringen met een looptijd van minder dan 20 jaar (dergelijke polissen voldoen niet aan de criteria van de kapitaalverzekering eigen woning). De onder deze tweede categorie vallende kapitaalverzekeringen komen – anders dan de kapitaalverzekering eigen woning – niet onder de reikwijdte van het regime van inkomen uit werk en woning te vallen, maar gaan per 1 januari 2003 over naar het regime voor aanmerkelijk belang of inkomen uit sparen en beleggen. Indien deze kapitaalverzekeringen na 2002 op reguliere wijze zouden worden voortgezet, en het huidige regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing zou blijven, zou ter zake van de kapitaalsuitkering uit dergelijke polissen te zijner tijd aanspraak kunnen worden gemaakt op een (al dan niet gemaximeerde) vrijstelling. Die vrijstelling zou dan overigens niet alleen betrekking hebben op het deel van de rentecomponent dat is aangegroeid in de periode tot en met 31 december 2002, maar ook op het deel dat is aangegroeid in de periode van 1 januari 2003 tot het moment waarop de kapitaalsuitkering plaatsvindt. Tegen deze achtergrond bezien is er voor gekozen om ook deze polissen zonder afrekening over de tot en met 31 december 2002 aangegroeide rentecomponent te laten overgaan naar het nieuwe stelsel. Wel bevat onderdeel AO een bepaling die er voor zorgt dat ingeval een dergelijke polis niet op reguliere wijze wordt afgewikkeld, alsnog dient te worden afgerekend over de tot en met 31 december 2002 aangegroeide rentecomponent.

In de derde plaats kunnen worden genoemd de kapitaalverzekeringen die aan het einde van de overgangperiode niet meer voldoen aan een van de in onderdeel AL, eerste lid, genoemde voorwaarden (en evenmin zijn omgezet tot kapitaalverzekering eigen woning). Deze derde categorie kapitaalverzekeringen gaat met ingang van 1 januari 2003 over naar het regime van het aanmerkelijk belang of inkomen uit sparen en beleggen. Omdat tijdens de overgangperiode is afgeweken van de aan de (on-)gelimiteerde vrijstelling gestelde voorwaarden dient over deze polissen wél te worden afgerekend over de tot en met 31 december 2002 aangegroeide rentecomponent. In het derde lid, eerste volzin, van onderdeel AL is in verband daarmee bepaald dat ter zake van deze polissen op 31 december 2002 een fictieve kapitaalsuitkering wordt geacht plaats te vinden. De belastbare rentecomponent die in deze fictieve kapitaalsuitkering is begrepen dient te worden berekend op basis van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De aldus berekende rentecomponent wordt vervolgens per 31 december 2002 tot het inkomen uit werk en woning gerekend. Bij de berekening van de belastbare rentecomponent bestaat overigens geen recht meer op een eventuele vrijstelling (er wordt op 31 december 2002 immers niet meer aan de voor de vrijstelling geldende voorwaarden voldaan). De afrekening vindt derhalve plaats volgens de fiscale behandeling zoals die gold onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, met dien verstande dat de heffing over de renteaangroei niet plaatsvindt op het moment van de feitelijke uitkering maar ultimo 2002. De renteaangroei die optreedt na 31 december 2002 wordt onder het regime van de Wet inkomstenbe-

lasting 2001 belast als inkomen uit aanmerkelijk belang of inkomen uit sparen en beleggen.

AM. Niet vrijgestelde kapitaalverzekeringen (afrekening in 2001)

De polissen op koopsombasis gaan met ingang van 1 januari 2001 – per definitie – over naar het inkomen uit sparen en beleggen. Dit geldt eveneens voor de kapitaalverzekeringen op premiebasis die op 31 december 2000 een dusdanig (premie)verleden hebben dat ze geen recht kunnen hebben op een vrijstelling. Deze polissen hebben onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 geen recht op een vrijstelling ter zake van de renteaangroei tot ultimo 2000. In dit onderdeel wordt geregeld dat deze rentecomponent in 2001 belast wordt. De hoogte daarvan wordt bepaald volgens de regels van het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Deze afrekening vindt derhalve plaats volgens de fiscale behandeling zoals de belastingplichtige die bekend was bij het afsluiten van de overeenkomst. De rentecomponent die aangroeit vanaf 1 januari 2001 wordt belast als inkomen uit sparen en beleggen.

AN. Kapitaalverzekeringen eigen woning (vanaf 2003)

(eerste tot en met vierde lid)

De polissen van vóór de Brede Herwaardering waarop binnen de bandbreedte ten minste 12 jaar premies zijn voldaan hebben onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in beginsel recht op een ongelimiteerde vrijstelling. Naast deze vrijstelling hebben belastingplichtigen onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 recht op de levenslange gelimiteerde vrijstelling voor polissen van latere datum waarop binnen de bandbreedte ten minste 15 of 20 jaar premies zijn voldaan. De gelimiteerde vrijstelling blijft in de Wet inkomstenbelasting 2001 in stand voor de kapitaalverzekering eigen woning. De reeds verbruikte gelimiteerde vrijstelling voor uitkeringen die nog plaats vinden onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 komt, in afwijking van de ongelimiteerde vrijstelling, in mindering op de vrijstelling voor de kapitaalverzekering eigen woning.

Het eerste lid van dit onderdeel heeft betrekking op polissen van vóór de Brede Herwaardering die recht hebben op een ongelimiteerde vrijstelling. Ingeval deze aan de eigen woning gekoppeld worden dient de vrijstelling voor de kapitaalverzekering eigen woning opgehoogd te worden met de waarde in het economische verkeer per ultimo 2002. In deze gevallen bestaat immers, evenals onder de huidige systematiek, recht op de ongelimiteerde én de gelimiteerde vrijstelling. De techniek van het verhogen van de vrijstelling voor de kapitaalverzekering eigen woning leidt er overigens toe dat de vrijstelling voor dergelijke polissen alsnog aan een limitering wordt gebonden. De limitering levert een vrijstelling op ter grootte van de waarde in het economisch verkeer van de polis op 31 december 2002 vermeerderd met de vrijstelling van € 121 500 (f 267 751) (voor gehuwden € 243 000 (f 535 502)). Zie het tweede voorbeeld bij onderdeel AL.

In het tweede lid tot en met vierde lid van dit onderdeel is geregeld dat belastingplichtigen die de gelimiteerde vrijstelling voor kapitaalverzekeringen reeds geheel (of gedeeltelijk) hebben verbruikt, daarop in het nieuwe systeem geen (of nog slechts gedeeltelijk) recht hebben. Een dergelijke bepaling heeft voor de in het tweede lid en de in het derde lid, onderdeel a, genoemde situaties in beginsel vrijwel geen materiële gevolgen (omdat sinds invoering van de Brede Herwaardering de minimale looptijd om voor een vrijstelling in aanmerking te komen – 15 of 20 jaar – nog niet verstreken kan zijn). Echter voor gevallen waarin de kapitaalsuitkering plaatsvindt na 31 december 2002 en ingevolge de bepalingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – indien deze op

dat moment nog van toepassing zouden zijn – recht zou hebben bestaan op de vrijstelling, heeft een dergelijke bepaling wél materiële gevolgen (derde lid, onderdeel b). Het resultaat is dat de levenslange gelimiteerde vrijstelling van € 121 500 (f 267 751) (voor gehuwden € 243 000 (f 535 502)) gelding heeft voor alle uitkeringen uit polissen die vallen onder het regime van ná 31 december 1992.

(vijfde lid)

Onderdeel a voorkomt dat de imputatieregeling van artikel 3.6.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001 doorwerkt naar kapitaalverzekeringen die zijn afgesloten vóór de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001. Op grond van artikel 3.6.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001 kunnen uitkeringen uit een kapitaalverzekering eigen woning, indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, belastingvrij worden genoten. Die vrijstelling geldt zowel voor kapitaalverzekeringen eigen woning die onder de werking van het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn afgesloten als voor kapitaalverzekeringen die onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zijn afgesloten en gedurende de overgangperiode zijn omgevormd tot een kapitaalverzekering eigen woning.

Artikel 3.6.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001 schrijft – vanuit de gedachte dat het vanwege het karakter van de via artikel 3.6.9 verleende faciliteit binnen het nieuwe systeem passend is om te eisen dat de belastingvrij genoten uitkering uit een kapitaalverzekering eigen woning blijvend dient te worden benut voor (de financiering van) een eigen woning – voor dat de genoten vrijstelling in mindering komt op de maximale schuld die bij een nieuwe eigen woning in aanmerking kan worden genomen.

Zonder nadere regeling zouden uitkeringen op kapitaalverzekeringen die vóór 1 januari 2001 zijn afgesloten de renteaftrek ter zake van een volgende eigen woning beperken. Om dit te voorkomen stelt het vijfde lid van onderdeel AN de in artikel 3.6.13, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen imputatieregeling buiten werking voor «oude polissen».

Onderdeel b heeft betrekking op de periode waarover premiebetaling heeft plaatsgevonden. Artikel 3.6.9, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 stelt als voorwaarde voor de vrijstelling van de rente begrepen in de uitkering uit een kapitaalverzekering eigen woning dat ten minste 20 jaar, of tot eerder overlijden, jaarlijks premies zijn voldaan. Deze voorwaarde wordt in het tweede lid weer teruggenomen voor onder meer de situatie waarin de belastingplichtige zijn eigen woning verkoopt en – al dan niet vooruitlopend op aankoop van een andere eigen woning tijdelijk – verhuist naar een huurwoning. Voor kapitaalverzekeringen die zijn afgesloten vóór de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 en die onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 kwalificeren als kapitaalverzekering eigen woning is de uitzondering op deze 20-jaarseis niet zonder meer van toepassing. Met betrekking tot dergelijke oude polissen wordt de in artikel 3.6.9, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 gestelde voorwaarde slechts terzijde gesteld indien de rente begrepen in de kapitaalsuitkering onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zou zijn vrijgesteld, als die wet nog van toepassing zou zijn. Hiermee wordt voorkomen dat onder de werking van de Wet inkomstenbelasting 2001 ter zake van oude polissen eerder belastingvrije uitkeringen zouden kunnen plaats vinden dan onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 mogelijk zou zijn geweest. Dit betekent dat voor de pre-Brede Herwaarderingspolissen de looptijd-eis van respectievelijk 12, 15, 20 en 30 jaar van toepassing blijft en voor Brede Herwaarderingspolissen de 15 respectievelijk 20-jaarsperiode.

Onderdeel c en d hebben betrekking op de bandbreedte-eis zoals die in de

Wet inkomstenbelasting 2001 is opgenomen. Eén van de voorwaarden waaraan een kapitaalverzekering moet voldoen om als kapitaalverzekering eigen woning te kwalificeren ziet op de verhouding tussen de laagste en hoogste premie. Deze verhouding mag maximaal 1:10 zijn. Met deze voorwaarde worden koopsompolissen uitgesloten van het fiscale regime voor de kapitaalverzekering eigen woning. Een en ander is neergelegd in artikel 3.6.7, eerste lid, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gold een soortgelijke voorwaarde, zij het dat ten aanzien van pre-Brede Herwaarderingspolissen, afhankelijk van de looptijd van de verzekering, meerdere categorieën bandbreedtes werden gehanteerd (variërend van een bandbreedte van 1:5 bij een looptijd van 12 tot en met 15 jaar tot een bandbreedte van 1:20 bij een looptijd van meer dan 30 jaar). Teneinde het ook voor deze kapitaalverzekeringen mogelijk te maken om het fiscale regime van de kapitaalverzekering eigen woning van de Wet inkomstenbelasting 2001 deelachtig te laten worden, verklaart onderdeel c de bandbreedte-voorwaarde niet van toepassing op polissen die vóór 1 januari 2001 zijn afgesloten. Dit betekent vanzelfsprekend niet dat ter zake van de latere uitkering op dergelijke polissen in het geheel geen bandbreedte-eis meer zou gelden; de oorspronkelijke bandbreedte-eisen blijven van toepassing. Onderdeel d sluit hierop aan door de bandbreedte-voorwaarde van 1:10 ten behoeve van de vrijstelling voor rente begrepen in uitkeringen uit een kapitaalverzekering eigen woning ten aanzien van eerdergenoemde polissen terzijde te stellen. Voorwaarde daarbij is wel dat de rente begrepen in de kapitaalsuitkering onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zou zijn vrijgesteld, als die wet nog van toepassing zou zijn.

AO. Overige kapitaalverzekeringen (vanaf 2003)

De renteaangroei tot ultimo 2002 van de overige vrijgestelde kapitaalverzekeringen (waaronder de kapitaalverzekering met de eigen BV) zou – zonder nadere maatregel – definitief buiten de heffing blijven. Dit is geen bezwaar voorzover de toekomstige kapitaalsuitkeringen uit levensverzekering volgens de systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 recht gehad zouden hebben op een vrijstelling. Het is echter onjuist voor het gedeelte van de kapitaalsuitkeringen uit levensverzekering waarvoor geen recht (meer) zou hebben bestaan op een vrijstelling (bijvoorbeeld ingeval na 1 januari 2003 niet meer zou worden voldaan aan de aan die vrijstelling gestelde voorwaarden, dan wel ingeval – en voorzover – de waarde in het economische verkeer van de polis op 31 december 2002 de omvang van de maximale vrijstelling reeds te boven zou gaan). Daarom is bepaald dat (de rente die is begrepen in) kapitaalsuitkeringen ter zake van deze polissen, voorzover deze plaatsvinden na 2002 en betrekking hebben op de renteaangroei tot en met 31 december 2002, belast wordt als inkomen uit werk en woning. De hoogte van de belastbare rente wordt bepaald volgens de regels van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Dit betekent dat bij reguliere afwikkeling van de overeenkomst (dus jaarlijkse premiebetaling gedurende een periode van tenminste 15 of 20 jaar en binnen de bandbreedte van 1:10) in beginsel recht bestaat op de gemaximeerde vrijstelling zoals die onder de oude wetgeving gold. Indien de waarde in het economische verkeer van de polis op 31 december 2002 reeds hoger was dan het maximum van de vrijstelling op het moment van daadwerkelijke uitkering, zal de in het niet-vrijgestelde deel van de kapitaalsuitkering begrepen rente alsnog in de heffing dienen te worden betrokken. De in dit geval te belasten rente zal door middel van de zogenoemde saldomethode dienen te worden bepaald. Premiebetalingen die na 31 december 2002 hebben plaatsgevonden dienen daarbij te worden genegeerd.

Als de overeenkomst niet op de reguliere wijze is afgewikkeld, wordt op

het moment dat het kapitaal tot uitkering komt de tot 31 december 2002 aangegroeide rentecomponent alsnog en in zijn geheel belast. In het derde lid is een bepaling opgenomen die erin voorziet dat de maximale hoogte van de kapitaalsuitkering uit levensverzekering die op grond van het eerste lid nog onder de vrijstelling van het oude artikel 26a, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting zou kunnen komen te vallen, wordt verminderd met het bedrag van de uitkering uit een kapitaalverzekering eigen woning dat op grond van artikel 3.6.9 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is vrijgesteld. Achtergrond van deze bepaling is dat een belastingplichtige gedurende zijn leven slechts eenmaal in aanmerking kan komen voor (het maximum van) de vrijgestelde kapitaalsuitkering. In onderdeel AN, tweede tot en met vierde lid is in verband daarmee bepaald dat belastingplichtigen de onder de werking van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 onbelast genoten kapitaalsuitkeringen moeten imputeren op (het maximum van) de vrijstelling waarop zij onder de werking van de Wet inkomstenbelasting 2001 recht hebben. Dit geldt niet alleen voor de uitkeringen die tot het moment van inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 onbelast worden genoten, maar ook voor uitkeringen daarna worden genoten, maar ingevolge het overgangsrecht nog wel onder de reikwijdte van de op 31 december 2000 in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen bepalingen blijven vallen.

AP. Indexatie vrijstelling kapitaalverzekeringen

Onderdeel AP regelt dat thans in artikel 26a, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting opgenomen bedragen op overeenkomstige wijze worden geïndexeerd als de maximale vrijstelling voor de kapitaalverzekering eigen woning.

AQ. Geldleningen aan beginnende ondernemers; deelnemingen in participatiemaatschappijen

Deze bepaling is ontleend aan artikel 82 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Er is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het doel en de strekking van deze bepaling is om te voorkomen dat vermogen dat reeds voor inwerkingtreding van de Aagaathregeling is verstrekt, alsnog onder deze regeling wordt gebracht.

AR. Uitgaven wegens arbeidsongeschiktheid of chronische ziekte

In artikel 6.5.5, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (arbeidsongeschiktheid of chronische ziekte) zijn de voorwaarden opgenomen waaraan moet worden voldaan opdat een forfaitair bedrag wegens chronische ziekte in aanmerking kan worden genomen. In onderdeel b is de voorwaarde opgenomen dat de belastingplichtige of zijn partner bij de berekening van het verzamelinkomen over de twee voorafgaande kalenderjaren buitengewone uitgaven in aftrek zijn gekomen. Het onderhavige onderdeel bepaalt dat indien de twee voorafgaande kalenderjaren de jaren 1999 en 2000 respectievelijk de jaren 2000 en 2001 zijn, aan de in onderdeel b opgenomen voorwaarde wordt voldaan als over de jaren 1999 en 2000 respectievelijk het jaar 2000 uitgaven voor ziekte, invaliditeit, bevalling en dergelijke op grond van artikel 46, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in aanmerking zijn genomen. Hierdoor kan ook bij de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 het rechtsgevolg worden bereikt dat indien over de twee voorafgaande jaren buitengewone uitgaven in aanmerking zijn genomen, een forfaitair bedrag wegens chronische ziekte in de aangifte kan worden verwerkt.

AS. Uitgaven wegens chronische ziekte van kinderen

In artikel 6.5.7, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn de voorwaarden opgenomen waaraan moet worden voldaan om een forfaitair bedrag wegens chronische ziekte van kinderen in aanmerking te mogen nemen. Evenals bij uitgaven wegens arbeidsongeschiktheid of chronische ziekte (artikel 6.5.5) is een van de voorwaarden dat de belastingplichtige de twee voorafgaande kalenderjaren buitengewone uitgaven in aanmerking moet hebben genomen. Het onderhavige onderdeel bepaalt dat voor de kalenderjaren 1999 en 2000 respectievelijk 2000 de voorwaarde dat buitengewone uitgaven in aanmerking moeten zijn genomen, wordt vervangen door het in aanmerking moeten hebben genomen van uitgaven voor ziekte, invaliditeit, bevalling, adoptie en dergelijke op grond van artikel 46, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Hiermee wordt beoogd tijdens de overgangperiode dezelfde rechtsgevolgen te bereiken die onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden bereikt.

AT. Aftrekbare giften

Deze bepaling is ontleend aan artikel 81a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Artikel 81a is bij wet van 30 december 1983, Stb. 689, in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen. In het kader van het herzien van de aftrekmogelijkheden ter zake van termijnen van lijfrenten en andere periodieke uitkeringen en verstrekkingen is toentertijd ervoor gekozen bepaalde termijnen van lijfrenten en andere periodieke uitkeringen en verstrekkingen die voorheen als persoonlijke verplichting in aftrek konden worden gebracht, onder voorwaarden als gift in aanmerking te nemen. Onder het regime van de Wet inkomstenbelasting 2001 blijft het mogelijk dergelijke termijnen van lijfrenten en andere periodieke uitkeringen als andere giften in aanmerking te nemen.

Daar dit onderdeel overgangsrecht betreft dat reeds geruime tijd van kracht is, is ervoor gekozen deze bepaling met ingang van 2021 te laten vervallen, mede omdat naar verwachting tegen die tijd dit onderdeel geen praktische betekenis meer zal hebben.

AU. Guldensbedragen

Met het oog op de belastingheffing over het kalenderjaar 2001 zijn in de Wet inkomstenbelasting 2001 en in deze wet naast de eurobedragen de daarmee corresponderende guldensbedragen tussen haakjes vermeld. Deze guldensbedragen zijn na de definitieve invoering van de euro in 2002 niet langer van belang en kunnen derhalve vervallen.

Artikel II Overgangsrecht loonbelasting

Met ingang van 1 januari 2001 worden zowel de premiespaarregeling als de spaarloonregeling gewijzigd. Naast de invoering van een gezamenlijke maximum, vindt wijziging plaats in de doeleinden waaraan werknemersspaar gelden binnen vier jaar na de inleg besteed mogen worden zonder dat dit tot belastingheffing leidt. Zo vervalt de mogelijkheid om reeds onmiddellijk bij toekenning met de werknemersspaar gelden premies ingevolge bij ministeriële regeling aan te wijzen overeenkomsten van levensverzekering te voldoen (verzekeringssparen). Het voorgestelde overgangsrecht strekt ertoe om de mogelijkheid tot verzekeringssparen te behouden voorzover het werknemersspaar gelden betreft die reeds op 31 december 2000 ingevolge een spaarloonregeling of een premiespaarregeling waren ingelegd en nog niet ter beschikking van de werknemer zijn gekomen. Op spaarpremies welke kunnen worden toegekend

ingevolge de premiespaarregeling vindt dit overgangsrecht derhalve toepassing voorzover zij op 31 december 2000 voorlopig zijn bijgeschreven op de premiespaarrekening.

Artikel III Overgangsrecht omzetbelasting

In dit artikel is een aantal overgangsbepalingen opgenomen. De strekking van deze bepalingen is dezelfde als die bij eerdere wijzigingen van het BTW-tarief.

Het eerste lid strekt ertoe dat, ongeacht het tijdstip waarop de omzetbelasting wordt verschuldigd, leveringen en diensten zijn onderworpen aan het oude tarief als zij worden verricht vóór 1 januari 2001 en aan het nieuwe tarief als zij op of na deze datum worden verricht. Het tweede lid voorziet erin dat correctie plaatsvindt in de gevallen dat al vóór 1 januari 2001 omzetbelasting verschuldigd wordt ter zake van leveringen en diensten die op of na deze datum worden verricht, waarbij de belasting wordt berekend tegen het oude tarief. De belasting die te weinig verschuldigd is geworden door toepassing van het oude in plaats van het nieuwe tarief, wordt alsnog verschuldigd op 1 januari 2001.

Het derde en vierde lid bevatten een overgangsregeling voor onroerende zaken. Deze overgangsregeling ziet onder meer op vóór 1 januari 2001 gesloten koop- en aannemingsovereenkomsten voor bouwwerken die vóór deze datum nog niet zijn geleverd respectievelijk opgeleverd, voorzover de genoemde overeenkomsten erin voorzien dat de vergoeding in termijnen wordt betaald. De regeling komt erop neer dat wordt aangeknoopt bij het contractueel verschuldigd worden van de vergoeding. Het is daarbij niet belang wanneer die termijnen in feite moeten worden voldaan; ook wanneer deze slechts aanleiding geven tot het berekenen van rente dient de overgangsregeling toepassing te vinden. Met de regeling wordt voorkomen dat bij langlopende projecten waarbij in termijnen wordt betaald, de belasting moet worden herzien die is begrepen in de reeds vervallen termijnen.

Artikel IV Overgangsrecht vennootschapsbelasting

A. Sanctiebepaling participatiemaatschappijen

Deze bepaling strekt ertoe het overgangsrecht voor de sanctiebepaling voor participatiemaatschappijen vorm te geven. Daartoe wordt bepaald dat voor de periode voorafgaande aan de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001, het artikel 23b zoals dat op dat moment luidde van toepassing blijft.

B. Winstuitdelingen

Na de inwerkingtreding van de Wet inkomstenbelasting 2001 zullen uitdelingen van winst niet meer als zodanig in de heffing van de inkomstenbelasting worden betrokken. Zonder nadere regeling zal de inkomstenbelastingclaim die rust op de reeds bestaande ingehouden winstreserves bij de inwerkingtreding van het nieuwe regime dan ook verloren gaan.

De aangekondiging van het nieuwe regime zou tot gevolg kunnen hebben dat ondernemingen – anticiperend op het nieuwe stelsel – de uitkering van dividend uitstellen tot na 1 januari 2001, om de aandeelhouders de mogelijkheid te bieden de heffing van inkomstenbelasting over de uitkeringen in de jaren 1999 en 2000 te ontlopen. Er is dan sprake van onbedoeld anticipatiegedrag. Het is ongewenst dat de inkomstenbelastingclaim die normaal gesproken in 1999 en 2000 gerealiseerd zou worden als gevolg van dit anticipatiegedrag verloren gaat.

Een kenmerk van het huidige stelsel is dat inhouding van winst door de

vennootschap het de aandeelhouders mogelijk maakt de gedurende hun bezitsperiode gerijpte winstreserves belastingvrij te realiseren door verkoop van hun aandeel. De fiscale claim op de ingehouden winst wordt dan verlegd van de «oude» aandeelhouder (verkoper) naar de «nieuwe» aandeelhouder (koper). Zonder nadere voorziening zou er na 1 januari 2001 vanuit fiscaal perspectief geen beletsel meer zijn om de in het verleden gevormde winstreserves uit te delen. Het lijkt ongewenst dat ingehouden winsten direct na 1 januari 2001 ineens op grote schaal worden uitgekeerd. Bij een ongewijzigde voortzetting van het huidige systeem zouden de winstreserves op dat moment ook niet zijn uitgekeerd. De plotselinge uitkering van winst is derhalve een onbedoeld effect van de inwerkingtreding van het nieuwe regime.

In verband met het bovenstaande wordt een regeling voorgesteld op grond waarvan bij een plotselinge substantiële wijziging ten opzichte van het in het verleden gevoerde uitdelingsbeleid een additionele heffing van vennootschapsbelasting wordt opgelegd op het overmatige deel van de uitdeling. De maatregel is van toepassing op uitdelingen van winst in welke vorm dan ook, dus zowel op uitdeling in contanten, uitdeling bij inkoop van eigen aandelen als op uitdeling bij liquidatie.

De maatregel wordt voorgesteld voor een periode van vijf jaar. De heffing is slechts van toepassing voorzover de uitdeling in een jaar substantieel afwijkt van de gedragslijn van de vennootschap gedurende de drie jaren vóór 2001. Een vennootschap heeft derhalve wel ruimte om meer winst uit te delen dan vóór 1 januari 2001 gebruikelijk was. Dit betekent dat de winstreserves wel zonder additionele heffing gefaseerd aan de aandeelhouders kunnen worden teruggegeven, doch grote schokeffecten worden voorkomen. Een vennootschap mag bovendien altijd zonder additionele heffing winst uitdelen tot het bedrag van het forfaitair rendement. Voor fiscale beleggingsinstellingen in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geldt dat indien deze winst uitdelen ter grootte van de wettelijke doorstootverplichting, deze in principe ook niet met de additionele vennootschapsbelasting belast zal worden. Dit geldt echter niet voorzover aan de doorstootverplichting winst ten grondslag ligt die betrekking heeft op hetzij de realisatie van stille reserves, hetzij toevoegingen aan de winst uit de herbeleggingsreserve, voorzover deze reserves reeds op 1 januari 2001 aanwezig waren.

In de Wet op de dividendbelasting 1965 is het nieuwe artikel 3b opgenomen, op grond waarvan de herbeleggingsreserve van een fiscale beleggingsinstelling in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 voortaan voor de dividendbelasting wordt aangemerkt als op aandelen gestort kapitaal. Dit betekent dat op uitdelingen ten laste van deze reserve voortaan geen dividendbelasting behoeft te worden ingehouden. Ook deze wijziging zou zonder nadere regels kunnen leiden tot grote schokeffecten. Fiscale beleggingsinstellingen zouden na 1 januari 2001 hun gehele herbeleggingsreserve ineens uit kunnen delen. Teneinde ook hier een meer geleidelijke overgang te bereiken, is in het vijfde lid bepaald dat artikel 3b van de Wet op de dividendbelasting 1965 voor de toepassing van het onderhavige artikel buiten toepassing blijft. Dit betekent dat uitdelingen ten laste van de herbeleggingsreserve worden aangemerkt als winstuitdelingen, waarover bij overmatige uitdeling de additionele vennootschapsbelasting verschuldigd is. Ingevolge het vierde lid wordt de heffing verminderd naar rato van het belang van aandeelhouders die meer dan vijf percent van de aandelen in de vennootschap houden, met uitzondering van aandeelhouders die niet in het Koninkrijk, een EU-land of een land waarmee een belastingverdrag is gesloten, zijn gevestigd. Ten aanzien van deze categorie aandeelhouders gaat in de 21^e eeuw geen claim verloren. Deze vermindering vindt plaats ongeacht aan wie de uitdeling daadwerkelijk plaatsvindt. Om te voorkomen dat de aandelen van een vennootschap aan deze categorie aandeelhouders kunnen worden overgedragen met het oogmerk kort

daarna de winstreserves uit te keren om zodoende de additionele vennootschapsbelasting te omzeilen, wordt de voorwaarde gesteld dat de aandelen door deze aandeelhouders op het moment van de uitdeling ten minste drie jaar zijn gehouden.

De onderhavige regeling is bedoeld ter behoud van de inkomstenbelastingclaim op winsten die zijn opgebouwd vóór 1 januari 2001. Het zou daarom onredelijk zijn de additionele heffing ook op te leggen op winstuitdelingen die in geen enkel verband staan met winsten die pas na 1 januari 2001 zijn opgekomen. Op grond van het zesde lid wordt de heffing daarom niet toegepast voorzover de cumulatieve winstuitdelingen in de periode van 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005 hoger zijn dan de winstreserves en stille reserves die aan het einde van het laatste boekjaar voor het jaar 2001 aanwezig waren. De vennootschap wordt geacht de «oudste» winsten eerst uit te keren («first-in-first-out»). Teneinde een cumulatie van de additionele vennootschapsbelasting met dividendbelasting te voorkomen is in het zevende lid bepaald dat de inhouding van dividendbelasting achterwege mag blijven over het gedeelte van de winstuitdeling waarover de additionele heffing wordt opgelegd. Op grond van het zevende lid geldt dit echter niet voorzover de aandeelhouders niet zijn gevestigd in het Koninkrijk, een lidstaat van de Europese Unie of een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten. Voor deze aandeelhouders zou de heffing van 20% onder omstandigheden gunstiger kunnen zijn dan de inhouding van 25% dividendbelasting, indien deze in dat andere land niet verrekenbaar zou zijn.

Artikel V Overgangsrecht invordering

A. Aansprakelijkheid voor vennootschapsbelastingsschulden

In artikel 40 van de Invorderingswet 1990 is een aansprakelijkheidsbepaling opgenomen die onder andere ziet op de aansprakelijkheid van natuurlijke personen voor vennootschapsbelastingsschulden van een vennootschap waarin een dergelijke persoon een belang heeft. Met deze overgangsbepaling wordt beoogd te regelen dat een van de voorwaarden die tot aansprakelijkheid op grond van artikel 40 van de Invorderingswet kan leiden, in de eerste drie jaar na de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 op de juiste wijze kan worden toegepast.

De voorwaarde waar het om gaat, is de eis dat gedurende drie jaar voorafgaande aan het jaar waarin de gehele of gedeeltelijke staking van de onderneming plaatsvond, sprake moet zijn geweest van een aanmerkelijk belang in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001. Met de onderhavige bepaling wordt geregeld dat indien het jaren betreft van voor 2001, er sprake moet zijn van een aanmerkelijk belang in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

B. Renteloos uitstel van betaling in het geval van staking bij einde ondernemerschap

Deze bepaling strekt er toe renteloos uitstel van betaling te verlenen voor het bedrag aan inkomstenbelasting dat op grond van artikel I, onderdeel A, van hoofdstuk 2, is verschuldigd. Dit om mogelijke liquiditeitsproblemen te voorkomen.

Volgens het eerste lid kan uitstel van betaling worden verleend voor de duur van 10 jaar. Het uitstel wordt eerder geheel of gedeeltelijk beëindigd indien vermogensbestanddelen die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de fictief gestaakte onderneming vormden, worden vervreemd. Dan is er immers geen reden meer voor uitstel van betaling, aangezien door de vervreemding liquide middelen aanwezig zullen zijn. In de ministeriële regeling, waarvoor in het eerste lid de bevoegdheid is

gecreëerd, zullen maatregelen worden getroffen voor specifieke situaties. Te denken valt aan de situatie waarin vermogensbestanddelen die onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 de fictief gestaakte onderneming vormden, weliswaar vervreemd worden, maar ter continuering van de activiteiten waaruit de oorspronkelijke onderneming bestond worden vervangen. Het beëindigen van het uitstel van betaling zou dan tot onbillijkheden kunnen leiden. Verder kan worden gedacht aan de situatie waarin vermogensbestanddelen slechts voor een gedeelte worden vervreemd. Een andere situatie is die waarin sprake is van verschillende ondernemingen die op grond van artikel I, onderdeel A, van hoofdstuk 2, fictief zijn gestaakt. Bij vervreemding van één van die ondernemingen zal het uitstel voor het deel van de conserverende aanslag dat betrekking heeft op die onderneming, moeten worden beëindigd.

Met het tweede lid wordt bereikt dat gedurende het uitstel geen verrekening plaatsvindt met belastingteruggaven, tenzij de belastingschuldige dit verzoekt. Deze conserverende aanslag wordt in het derde lid expliciet uitgesloten voor de toepassing van artikel 28 van de Invorderingswet 1990, zodat geen invorderingsrente verschuldigd is.

C. Uitstel van betaling en kwijtschelding aanslagen successie- of schenkingsrecht

Met ingang van 1 januari 2001 worden commanditaire vennoten voor de inkomstenbelasting niet langer beschouwd als ondernemers. De deelneming wordt ten aanzien van de commanditaire vennoot in de belastingheffing betrokken als beleggingsvermogen (in box III). Daarbij past ook dat de artikelen 25 en 26 van de Invorderingswet 1990, anders dan onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964, niet langer van toepassing zijn op de vererving of schenking van commanditaire deelnemingen in ondernemingsvermogen. Voortzetting van de onderneming door de commanditaire vennoot is immers niet langer mogelijk. Dit betekent dat ten aanzien van de verkrijging van commanditaire deelnemingen de mogelijkheid tot het verlenen van uitstel van betaling of kwijtschelding van de rechten van successie of schenking komt te vervallen. Om de overgang van het oude naar het nieuwe regime soepel te laten verlopen, wordt een overgangperiode voorgesteld van vijf jaar. Dit overgangsrecht bewerkstelligt dat ten aanzien van een verkrijging vóór 1 januari 2006 van een medegerechtigdheid in ondernemingsvermogen anders dan als aandeelhouder, uitstel van betaling respectievelijk kwijtschelding van de verschuldigde rechten van successie of schenking mogelijk blijft.

Artikel VI Overig overgangsrecht

A. Toepassing Wet op de inkomstenbelasting 1964 en Wet op de vermogensbelasting 1964 op belastingjaren vóór 2001

Met deze bepaling wordt beoogd belastingjaren vóór 2001 volledig onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de vermogensbelasting 1964 te laten vallen. Dit betekent dat ook na intrekking van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de vermogensbelasting 1964 op 1 januari 2001 nog aanslagen inkomsten- en vermogensbelasting kunnen worden vastgesteld met betrekking tot belastingjaren vóór 1 januari 2001. Ook kan over deze jaren nog een middelingsverzoek conform het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden ingediend.

De onderhavige bepaling strekt ertoe dat de heffing en de invordering van belasting die is verschuldigd ingevolge de Wet op de inkomstenbelasting 1964 of de Wet op de vermogensbelasting 1964 plaatsvinden met toepassing van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990 zoals deze wetten luiden op 31 december 2000.

HOOFDSTUK 3

SLOTBEPALINGEN

Artikel I Nummering

In dit wetsvoorstel wordt herhaaldelijk verwezen naar bepalingen zoals die zijn opgenomen in het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001. Met de hier opgenomen bepaling wordt bereikt dat deze aanhalingen voor de plaatsing in het Staatsblad in overeenstemming worden gebracht met de definitieve nummering in de Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel II Inwerkingtreding

Het eerste lid van dit artikel regelt de inwerkingtreding van deze wet en de Wet inkomstenbelasting 2001 op 1 januari 2001. In afwijking van de overige bepalingen treedt artikel I, onderdeel A, van hoofdstuk 2 in werking op 31 december 2000. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de fiscale claims bij belastingplichtigen die door het in werking treden van de Wet inkomstenbelasting 2001 geen ondernemer meer zijn, per 31 december 2000 in de belastingheffing worden betrokken. De uitzondering voor de artikelen 3.2.2.7, tiende lid, 3.6.11, achtste lid, 4.5.2.2, tweede lid en 5.1.3a, eerste tot en met vierde lid houdt verband met het feit dat het nieuwe erfrecht nog niet in werking is getreden. De inwerkingtreding van het nieuwe erfrecht wordt bij koninklijk besluit geregeld. De eerdergenoemde artikelen zullen met ingang van diezelfde datum in werking treden.

Het tweede lid bevat de citeertitel van deze wet. De citeertitel, Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, is van belang voor gevallen waarin in regelgeving naar deze wet wordt verwezen.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

De Minister van Financiën,
G. Zalm