

Vergaderjaar 1998–1999

26 728

## Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001

A

### ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 8 september 1999 en het nader rapport d.d. 13 september 1999, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën en de minister van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 19 juli 1999, no. 99.003519, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris en de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt de Ontwerp-Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, met memorie van toelichting.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 19 juli 1999, nr. 99.003519, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan ons te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 8 september 1999, nr. W06.99.0365/IV, bieden wij U hierbij aan.

#### 1. Nader advies

*In het advies van 12 augustus 1999, no. W06.99.0234/IV, inzake het voorstel van wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: advies inzake de Wet IB'01) heeft de Raad van State zich voorbehouden daarop terug te komen indien het voorstel voor de invoeringswet, dat ten tijde van de voorbereiding van dat advies nog niet was aangeboden, daartoe aanleiding geeft.*

*Het voorstel voor de invoeringswet geeft aanleiding tot een nader advies met betrekking tot:*

- a. de meesleepregeling aanmerkelijk belang;*
- b. het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap (artikel 7.3.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB'01));*
- c. de verrekening van dividendbelasting (artikel 9.2 Wet IB'01).*

1. Wij zijn de Raad erkentelijk dat de adviezen met betrekking tot het wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 en het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 met voortvarendheid zijn opgesteld. Dit maakt het mogelijk om beide wetsvoorstellen tegelijk aan te bieden aan de Staten-Generaal.

Het nadere advies van de Raad zullen wij hierna bij de afzonderlijke punten bespreken.

In het wetsvoorstel voor de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 zijn wijzigingen opgenomen van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze wijzigingen hebben wij om praktische redenen nog niet verwerkt in het

<sup>1</sup> De tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001; hiertoe zullen wij nog een nota van wijziging opstellen.

## *2. Meesleepregeling*

*In onder meer de toelichting op artikel I, onderdeel AJ, van het Overgangsrecht wordt gesteld dat de meesleepregeling (artikel 4.3.4 Wet IB'01) mede betrekking heeft op de rechten uit hoofde van zogenoemde kapitaalverzekeringen die een aanmerkelijk belanghouder jegens die vennootschap heeft alsmede op rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen, die zijn bedongen bij de vennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft. Naar het oordeel van de Raad staat deze opmerking op gespannen voet met de tekst van artikel 4.3.4, onderdelen b en c, Wet IB'01 en de toelichting op dit artikel. De Raad oordeelt deze uitbreiding van de meesleepregeling ook niet vanzelfsprekend. Bij het sluiten van een (gemengde) kapitaalverzekering speelt naast een beleggingsmotief ook de risicodekking een belangrijke rol. Indien de verzekering door overlijden tot uitkering komt, is onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64) de in de uitkering begrepen rente dan ook in het algemeen vrijgesteld. De uitbreiding van de meesleepregeling zou de uitkering ook in het geval van overlijden zonder enige beperking in de aanmerkelijk belangheffing betrekken. Indien beoogd wordt arbitrage tegen te gaan, zou de uitbreiding beperkt dienen te blijven tot de uitkering bij leven, indien aangetoond kan worden dat de indeling in box III van deze verzekeringen tot een belangrijk belastingvoordeel zou leiden.*

*De Raad adviseert de meesleepregeling niet tot de kapitaalverzekeringen en de periodieke uitkeringen uit te breiden.*

2. De meesleep- en meetrekregeling van artikel 4.3.4, onderdeel b en c, en artikel 4.3.5, tweede en derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 heeft betrekking op vermogensbestanddelen die rendabel worden gemaakt door deze ter beschikking te stellen aan de door de aanmerkelijk-belanghouder of een gelieerd persoon beheerste vennootschap. De bepalingen zijn er op gericht ongewenste arbitrage zoveel mogelijk te voorkomen. Om dat te bereiken dient te worden voorkomen dat vermogensrechtelijke verhoudingen met de vennootschap ontstaan die bij de aanmerkelijkbelanghouder tot de grondslag van het forfaitaire rendement behoren. Voor bijvoorbeeld kapitaalverzekeringen en zogenoemde saldolijfrenten geldt dat deze mede een spaarkarakter hebben. Indien dergelijke rechten niet door de meesleep- of meetrekregeling tot het aanmerkelijk belang zouden worden gerekend, zou op eenvoudige wijze de beoogde belastingheffing over voordelen die verband houden met vorderingen op de vennootschap kunnen worden ontgaan aangezien de eerdergenoemde overeenkomsten tamelijk eenvoudig kunnen worden gebruikt ter vervanging van schuldvorderingen. Anders dan de Raad, menen wij dat dergelijke vermogensrechten op grond van de tekst van de wet tot een aanmerkelijk belang dienen te worden gerekend. Dit spoort ook met het doel van de wettelijke regeling voor overige vermogensbestanddelen die aan de vennootschap ter beschikking worden gesteld. In de memorie van toelichting bij de Wet inkomstenbelasting 2001 is in het kader van het Nader Rapport bij die wet overigens nader op deze materie ingegaan. De Raad stelt nog voor recht te doen aan het verzekeringskarakter van kapitaalverzekeringen door eventuele overlijdensuitkeringen in dit kader vrij te stellen. Deze suggestie is niet overgenomen. In de eerste plaats zou, indien een dergelijke uitkering zou worden vrijgesteld, naar onze mening een mogelijkheid worden gecreëerd om op oneigenlijke wijze vermogen op een gunstige wijze te laten vererven. Indien een kapitaalverzekering wordt afgesloten bij de eigen vennootschap en de vennootschap het overlijdensrisico niet herverzekert, zou bij vooroverlijden een aftrekpost ontstaan bij de vennootschap terwijl daar geen enkele heffing in de inkomstenbelasting tegenover zou staan. Dit effect achten wij onwenselijk aangezien het in essentie slechts een verschuiving binnen het totaalvermogen van de belastingplichtige betreft. In de tweede plaats zou vergelijkbaar oneigenlijk gebruik kunnen ontstaan in de vorm van levenslange overlijdensrisicoverzekeringen. Tenslotte merken wij nog op dat uitvoering van het voorstel van de Raad met zich zou brengen dat de waarde van dergelijke polissen steeds zou moeten worden gesplitst in een kapitaaldeel en een overlijdensrisicodeel. Dit zou een grote uitvoeringslast veroorzaken.

### 3. Aanmerkelijk belang buitenlandse verhouding

*De artikelen 7.3.1 en 7.3.2 Wet IB'01 en 17, derde lid, onderdeel b, en 18, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb'69) hebben betrekking op het aanmerkelijk belangregime in de buitenlandse verhouding. Deze artikelen en de daarop gegeven toelichtingen scheppen onduidelijkheid indien zij in onderlinge samenhang worden gezien. In het huidige regime is het aanmerkelijk belang in de buitenlandse verhouding in de Wet IB'64 en de Wet Vpb'69 gelijk van inhoud door een verwijzingsbepaling in de Wet Vpb'69. In de voorgestelde regelingen is dit niet meer het geval. Uit de bewoordingen van en de toelichting op de artikelen 7.3.1, eerste en derde lid, en 7.3.2, eerste lid, Wet IB'01 kan worden afgeleid dat het aanmerkelijk belang voor buitenlandse aandeelhouders beperkter is dan het aanmerkelijk belang voor binnenlandse aandeelhouders. Artikel 7.3.1, derde lid, Wet IB'01 heeft alleen betekenis indien artikel 7.3.1 Wet IB'01 zelfstandig het aanmerkelijk belangregime in de buitenlandse verhouding omschrijft en evenmin is met de uitbreiding van het aanmerkelijk belang, die betrekking heeft op aan de vennootschap ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen, rekening gehouden in de buitenlandse verhouding. Ook de toelichting op de aangepaste bepalingen van de Wet Vpb'69 wijst in de richting van een beperkter aanmerkelijk belangregime in de buitenlandse verhouding dan in de binnenlandse verhouding, aangezien daarin is gesteld dat met de aanpassing van de bepalingen geen inhoudelijke wijziging ten opzichte van de Wet IB'64 wordt beoogd. De Wet IB'01 heeft ten opzichte van de Wet IB'64 het aanmerkelijk belangregime echter uitgebreid en daarmee inhoudelijk gewijzigd. De teksten van de artikelen 7.3.1 Wet IB'01 en 18, tweede lid, Wet Vpb'69 verwijzen daarentegen zonder enig voorbehoud naar hoofdstuk 4 Wet IB'01. De Raad adviseert in ieder geval de onduidelijkheden met betrekking tot het aanmerkelijk belangregime in de buitenlandse verhouding weg te nemen. Voor het geval beoogd is alle elementen die het inkomen uit aanmerkelijk belang in de binnenlandse verhouding vormen ook in de buitenlandse verhouding op te nemen, merkt de Raad op, dat in de omschrijving van het aanmerkelijk belang (artikel 4.4.1 Wet IB'01) ook de persoonsgebonden aftrek is opgenomen; deze aftrek dient niet tot het Nederlands inkomen gerekend te worden. Met betrekking tot de uitbreiding van het aanmerkelijk belang met aan de vennootschap ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen dient aangegeven te worden of in de buitenlandse verhouding alleen de vermogensbestanddelen die een «band» met Nederland hebben, in aanmerking worden genomen, alsmede op welke wijze verder rekening wordt gehouden met de Europese regelgeving en verdragsbepalingen. De Raad adviseert hoofdstuk 7, afdeling 3, Wet IB'01 volledig «uit te schrijven» en de toelichting aanmerkelijk uit te breiden, alsmede in artikel 17 Wet Vpb'69 naar de overeenkomstige artikelen van de Wet IB'01 te verwijzen.*

3. Naar aanleiding van het advies van de Raad van 12 augustus 1999, no. W06.99.0234/IV is artikel 7.3.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 opnieuw gezien en is besloten de in het derde lid opgenomen bepaling te vervangen. Anders dan de Raad afleidt uit de wettekst en toelichting, is niet beoogd dat het aanmerkelijk belang voor buitenlandse aandeelhouders beperkter is dan voor binnenlandse aandeelhouders. Evenals in het huidige systeem met betrekking tot inkomen uit aanmerkelijk belang gelden voor buitenlandse belastingplichtigen dezelfde regels voor inkomen uit aanmerkelijk belang als voor binnenlandse belastingplichtigen, zij het dat buitenlandse belastingplichtigen uitsluitend in de belastingheffing worden betrokken voor inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap. Voor wat betreft de aan de vennootschap ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen geldt eenzelfde benadering; een buitenlandse belastingplichtige wordt voor die vermogensbestanddelen in de belastingheffing betrokken die beschikbaar zijn gesteld aan een in Nederland gevestigde vennootschap waarin die belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft. Aangezien de inhoud van het begrip aanmerkelijk belang voor binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen gelijk is gebleven, achten wij het niet noodzakelijk om hoofdstuk 7, afdeling 3, volledig uit te schrijven en de toelichting daarbij aanmerkelijk uit te breiden. Om diezelfde reden is het dan ook niet nodig om in artikel 17 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te verwijzen naar de overeenkomstige artikelen van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Met betrekking tot de verhouding van de aanmerkelijkbelangregeling tot het Europese recht en de verdragen kan het volgende worden opgemerkt. Uitgangspunt bij de vormgeving van de aanmerkelijkbelangregeling voor buitenlandse belastingplichtigen is de Nederlandse soevereiniteit in belastingheffing. Voorzover op grond van het Europese recht of de door Nederland gesloten belastingverdragen een inbreuk wordt gemaakt, dient hiermee met de toepassing van de wetsartikelen rekening te worden gehouden. Indien bijvoorbeeld sprake is van een dividenduitkering aan een in het buitenland gevestigde rechtsvorm die genoemd is in de bijlage bij de Moederdochtterrichtlijn, vindt artikel 17 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geen toepassing tenzij sprake is van misbruik of oneigenlijk gebruik. De Raad heeft terecht geconstateerd dat de verwijzing naar hoofdstuk 4 van de wet ertoe zou leiden dat persoonsgebonden aftrekposten bij de berekening van het inkomen in aanmerking zouden worden genomen. Dit zou plaatsvinden als gevolg van de omschrijving van het begrip inkomen uit aanmerkelijk belang in artikel 4.4.1. Naar aanleiding van de opmerking van de Raad is artikel 7.3.1 zodanig gewijzigd dat bij de berekening van het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap de persoonsgebonden aftrek op grond van hoofdstuk 6 buiten beschouwing blijft.

#### *4. Dividendstripping*

*In het advies inzake de Wet IB'01 heeft de Raad opgemerkt, dat de vraag of bij «dividendstripping» sprake is van niet-reguliere transacties, waarvan de toelichting op het voorstel van de Wet IB'01 lijkt uit te gaan, gelet op het arrest van de Hoge Raad van 6 april 1994, BNB 1994/217, niet eenvoudig is te beantwoorden, alsmede dat in de toelichting een meer uitgebreide beschouwing wordt gemist over de figuren die aangemerkt zouden moeten worden als niet-reguliere transacties.*

*De toelichting op artikel 25, tweede lid, Wet Vpb'69 beschrijft de dividendstripping in algemene zin meer uitgebreid dan de toelichting op artikel 9.2 Wet IB'01. Onder dividendstripping wordt 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 daarbij met name om situaties waarbij buitenlandse aandeelhouders betrokken zijn, aangezien voor hen de Nederlandse dividendbelasting geen voorheffing maar eindheffing is, aldus de toelichting.*

*De bestrijding van dividendstripping vindt plaats door in artikel 25, tweede lid, eerste volzin, Wet Vpb'69 alleen in het geval dat de belastingplichtige de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst, de dividendbelasting als voorheffing aan te merken. Onder de «uiteindelijk gerechtigde» wordt in dit verband verstaan degene die economisch als genierter van het dividend kan worden aangemerkt aangezien de dividendbetaling geacht kan worden ten bate van zijn vermogen te zijn gekomen.*

*De Raad merkt op dat de uitleg van de term «uiteindelijk gerechtigde» in het vorengenoemde arrest van de Hoge Raad centraal stond en dat de Hoge Raad ervan uitgaande dat belanghebbende na de aankoop de dividendbewijzen vrijelijk over die dividendbewijzen en, na inwisseling, over de ontvangen uitkeringen kon beschikken, en bij het inwisselen niet als zaakwaarnemer of lasthebber optrad, overwoog, dat onder deze omstandigheden belanghebbende als uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden is aan te merken. Deze uitleg van de term «uiteindelijk gerechtigde» is wezenlijk anders dan de uitleg van de term die in de toelichting is opgenomen. Indien de wetgever de uitleg door de rechter van een bepaalde term wil wijzigen, zal hij een uitdrukkelijk daartoe strekkende bepaling in de wet dienen op te nemen en kan niet worden volstaan met de door hem gewenste uitleg van die term in de toelichting op te nemen.*

*De Raad adviseert artikel 25, tweede lid, Wet Vpb'69 aan te vullen met een door de wetgever beoogde omschrijving van de «uiteindelijk gerechtigde», alsmede artikel 9.2, tweede lid, Wet IB'01 aan te vullen met een met artikel 25, tweede lid, eerste volzin, Wet Vpb'69 overeenkomende bepaling en de hiervoor bedoelde omschrijving.*

*In het verlengde hiervan adviseert de Raad tevens artikel 9.2, tweede lid, eerste volzin, Wet IB'01, artikel 1, eerste lid, tweede volzin, van de Wet op de*

*dividendbelasting (Wet DB) en artikel 25, tweede lid, tweede volzin, Wet Vpb'69 te schrappen, aangezien, zoals in het advies inzake de Wet IB'01 is opgemerkt, de opgenomen regeling te ruw is nu dividendstripping naast de genoemde aan- en verkooptransacties bij andere transacties voorkomt en door de bepaling actief vermogensbeheer wordt belemmerd. Het opnemen van deze volzinnen kan daarbij worden beschouwd als «uitleg» van de term «uiteindelijk gerechtigde», op grond waarvan de in de toelichting op artikel 25 Wet Vpb'69 voorgestane benadering reeds wordt afgesneden.*

4. De Raad komt, in vervolg op het advies inzake de Wet inkomstenbelasting 2001, met nadere opmerkingen omtrent dividendstripping. Daarbij draait het met name om de invulling van het begrip «uiteindelijk gerechtigde». We merken daarover, onder verwijzing naar het nader rapport ter zake, het volgende op. Doel van de bepalingen in artikel 9.2, Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 25, tweede lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is om enerzijds de invulling van de vraag of sprake is van het economisch genieten van dividend aan de rechtspraak over te laten. Anderzijds regelen we wetgevend dat in ieder geval voor situaties van kortdurend aandelenbezit wordt aangenomen dat degene die juridisch eigenaar is op het moment dat het dividend betaalbaar wordt gesteld, niet kan worden aangemerkt als economisch genietter. Dit is uitgewerkt door middel van een beperking van de mogelijkheid tot verrekening van dividendbelasting. De door de Raad gevreesde beperking van actief vermogensbeheer wordt opgelost door de marge van 200, waarbinnen nog wel onbeperkte verrekening van ingehouden dividendbelasting wordt toegestaan. Met deze tweeledige benadering beogen we voorts aan te geven dat naar het oordeel van de wetgever bij de kwalificatie van feiten niet uitsluitend de juridische vormgeving maar ook steeds meer de economische werkelijkheid een rol speelt. Dit is met zoveel woorden nadrukkelijk verwoord in de memorie van toelichting. Wij nemen de suggestie van de Raad over om, gelet op gewenste eenheid van terminologie, artikel 9.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 aan te vullen met een met artikel 25, tweede lid, eerste volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 overeenkomende bepaling.

#### **Algemene wet inzake rijksbelastingen**

##### *5. Conserverende aanslagen*

*In het voorstel wordt door wijzigingen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), de Wet IB'01 en de Invorderingswet 1990 het regime van de conserverende aanslagen uitgewerkt. Zoals de Raad in het vooruitzicht heeft gesteld in het advies inzake de Wet IB'01 wordt in dit advies geadviseerd over dat regime in zijn geheel.*

*Conserverende aanslagen hebben betrekking op te conserveren inkomen. In de Wet IB'01 is het te conserveren inkomen ten opzichte van de Wet IB'64 aanmerkelijk uitgebreid. Voor de toets of een evenwichtig beeld is ontstaan, neemt de Raad met betrekking tot dit te conserveren inkomen, dat enerzijds betrekking heeft op eindafrekeningen en anderzijds op «compenserende inkomensbestanddelen», het volgende in aanmerking.*

##### *Eindafrekeningen*

*Eindafrekeningen vormen een essentieel onderdeel van subjectieve heffingen. Deze heffingen beogen de totale verrijking over de bezitsperiode bij de genietter te treffen. Indien de jaarlijkse verrijkingen niet exact in de heffing betrokken worden, vormt de eindafrekening de correctie op de jaarlijkse heffingen. Van oudsher speelt dit bij winst uit onderneming. De ondernemer heeft enige vrijheid bij de jaarwinstberekening die op basis van «goed koopmansgebruik» wordt bepaald, maar de hierdoor ontstane marges worden gladgestreken bij staking van de onderneming of bij verplaatsing van de onderneming naar het buitenland, omdat de stakingswinst op basis van het totale winstbegrip wordt bepaald.*

*Bij de subjectivering van de aanmerkelijk belangheffing deed zich hetzelfde voor. Het sluitstuk van de heffing wordt sinds 1 januari 1997 gevormd door de fictieve vervreemdingen (artikel 20a, zesde lid, Wet IB'64). Door deze fictieve vervreemdingen wordt bereikt dat de totale verrijking over de bezitsperiode bij de aanmerkelijk belanghouder in de heffing kan worden betrokken. De Raad merkt op dat op dit op zich sluitende systeem een inbreuk is gemaakt tijdens*

de parlementaire behandeling door de aanmerkelijk belangheffing bij emigratie niet daadwerkelijk te heffen, maar daarvoor uitstel te verlenen tot het tijdstip van werkelijke vervreemding van de aanmerkelijk belang aandelen (conserverende aanslag). Indien deze vervreemding niet binnen 10 jaar na de emigratie plaatsvindt, wordt van de heffing afgezien. Deze inbreuk is ingegeven door liquiditeitsmotieven: de geldmiddelen om de heffing bij emigratie te betalen zijn veelal niet aanwezig en zouden aan de vennootschap moeten worden onttrokken hetgeen tot enige cumulatie van belastingheffing leidt. Naar het oordeel van de Raad mogen liquiditeitsproblemen echter niet tot afstel van de heffing leiden.

Eindafrekeningen dienen alleen plaats te vinden bij dreigend verlies van de inkomstenbelastingclaim. Indien na emigratie de belastingheffing kan worden voortgezet uit hoofde van buitenlandse belastingplicht kan de eindafrekening achterwege blijven. Eindafrekening dient wel plaats te vinden, indien na verplaatsing van de onderneming of na emigratie op grond van een verdrag de heffing wordt toegewezen aan de verdragstaat.

#### *Compenserende inkomensbestanddelen*

In de Wet IB'64 zijn regelingen opgenomen met een volgtijdelijke samenhang. De inkomstenbelastingheffing over de volle uitkeringen van de lijfrente-termijnen vindt zijn tegenhanger in de aftrek als persoonlijke verplichting van premies voor die lijfrenteverzekering. Indien de samenhang wordt verbroken doordat de uitkeringen na emigratie niet meer aan de inkomstenbelastingheffing kunnen worden onderworpen, is er in beginsel reden voor een compenserende heffing.

De Raad merkt op dat deze compenserende heffing in de Wet IB'64 aldus vorm heeft gekregen dat zij ingevolge artikel 45c, derde lid, Wet IB'64 plaatsvindt over de in aftrek gebrachte premies indien deze meer dan f 100 000,- hebben belopen («compenserend inkomensbestanddeel»), en dat de aanslag ingevolge artikel 30i AWR wordt verhoogd met een revisierente ter grootte van 20% van de waarde in het economische verkeer van de lijfrente. Voor de aanslag wordt uitstel verleend (conserverende aanslag); indien binnen vijf jaar geen afkoop of andere niet-reguliere afwikkeling van de lijfrente plaatsvindt, verjaart het recht op dwanginvordering.

Compenserende heffingen dienen, zoals hiervoor is uiteengezet, alleen plaats te vinden bij verlies van de inkomstenbelastingclaim. Indien na emigratie de belastingheffing kan blijven plaatsvinden uit hoofde van buitenlandse belastingplicht kan de compenserende heffing achterwege blijven. De compenserende heffing dient in beginsel wel plaats te vinden indien na emigratie op grond van een verdrag de heffing over de lijfrentetermijnen wordt toegewezen aan de verdragstaat. Van de heffing kan echter, indien en voorzover de lijfrente dient als een (aanvullende) oudedagsvoorziening, worden afgezien indien de overeenkomst regulier wordt uitgevoerd.

#### *Materiële aspecten*

##### *a. Pensioenen*

Artikel 2.3.1a, tweede lid, Wet IB'01 merkt als te conserveren inkomen onder meer aan de inkomensbestanddelen die op grond van de artikelen 3.3.4, eerste of tweede lid, en 7.2.1, zevende lid, Wet IB'01 in aanmerking zijn genomen. Deze (compenserende) inkomensbestanddelen betreffen de pensioenaanspraken bij emigratie en de waardeoverdracht van pensioenvermogen aan een buitenlandse pensioenuitvoerder. Met de aanwijzing als te conserveren inkomen wordt beoogd het genoten belastingvoordeel bij pensioenopbouw terug te nemen als het pensioen wordt afgekocht, verpand en dergelijke in een periode waarin de belastingplichtige niet langer in Nederland woont. In het advies inzake de Wet IB'01 heeft de Raad erop gewezen dat de uitvoering van de pensioenregelingen plaatsvindt onder de vigeur van de Pensioen- en spaarfondsenwet (PSW) tenzij ontheffing is verleend. Pensioenen die onder de PSW «vallen» kunnen niet worden afgekocht en ook niet op andere wijze niet-regulier worden uitgevoerd. Dit geldt zowel voor pensioenge-rechtigden die in Nederland als daar buiten wonen. Voor die pensioenen is een conserverende aanslag niet nodig omdat de reguliere uitvoering door de PSW wordt gewaarborgd.

Ontheffing bestaat voor de uitvoering van pensioenen voor de directeur-grotoaandeelhouder. Niet-reguliere uitvoering van pensioenregelingen voor die directeuren-grotoaandeelhouders leidt onder meer tot een bijzondere

heffing van 60% vennootschapsbelasting over de waarde van het pensioenrecht (artikel 23a Wet Vpb'69). Op deze wijze is het belang van de schatkiest veiliggesteld.

Alleen met betrekking tot de pensioenaanspraken die bij een buitenlandse pensioenuitvoerder zijn ondergebracht, zou een conserverende aanslag op zijn plaats zijn teneinde de reguliere uitvoering zeker te stellen. De Raad heeft echter opgemerkt dat door het stringente ontheffingsbeleid van de Verzekeringskamer bij detacheringen de groep waaraan een conserverende aanslag zou kunnen worden opgelegd, zeer gering van omvang is.

Dit in aanmerking nemende heeft de Raad geadviseerd geen conserverende aanslagen op te leggen over pensioenaanspraken bij emigratie en de desbetreffende bepalingen te heroverwegen.

Eenzelfde advies heeft de Raad gegeven met betrekking tot de waardeoverdracht, omdat de reguliere afwikkeling van pensioenaanspraken waarvoor het kapitaal aan een buitenlandse uitvoerder is overgedragen, in belangrijke mate is verzekerd door het aangescherpte beleid van de Verzekeringskamer. De Raad adviseert in de lijn van het advies inzake de Wet IB'01 de artikelen 3.3.4, eerste en tweede lid, en 7.2.1, zevende lid, Wet IB'01 uit artikel 2.3.1a, tweede lid, Wet IB'01 te schrappen.

*b. Kapitaalverzekering eigen woning*

Artikel 2.3.1a, tweede lid, Wet IB'01 merkt als te conserveren inkomen onder meer aan het inkomensbestanddeel dat op grond van de artikelen 3.6.7, vierde lid, Wet IB'01 in aanmerking is genomen. Dit inkomensbestanddeel heeft betrekking op de afwikkeling van de kapitaalverzekering eigen woning bij emigratie.

In het algemeen zal de woning, waarin de emigrant tot het tijdstip van emigratie woonde, de kwalificatie eigen woning verliezen omdat na emigratie geen sprake meer is van hoofdverblijf. Dit brengt mee dat de faciliteiten voor de eigen woning beëindigd worden en dat afgerekend moet worden over voordelen voorzover die hoger zijn dan de vrijgestelde bedragen. Met betrekking tot de kapitaalverzekering eigen woning betreft dit het rentebestanddeel in de waarde in het economisch verkeer van de verzekering. Artikel 3.6.9, eerste lid, in samenhang met het tweede lid, onderdeel b, Wet IB'01 bepaalt dat de rente begrepen in die waarde is vrijgesteld voorzover deze rente niet meer bedraagt dan f 267 751,- (gehuwden f 535 502,-). Op zich is dit een tegemoetkoming omdat deze bedragen niet worden gekort naar evenredigheid met de looptijd van de verzekering. Voorzover het rentebestanddeel uitkomt boven deze bedragen moet over dat meerdere steeds worden afgerekend.

Naar het oordeel van de Raad dient een conserverende aanslag alleen te worden opgelegd indien deze aanslag ook op andere wijze teniet kan gaan dan door betaling, bijvoorbeeld door verloop van tijd. De omstandigheid dat op grond van artikel 3.6.2, tweede lid, Wet IB'01 (leegstaande woning bestemd voor verkoop) de kwalificatie «eigen woning» voor de woning waarin de emigrant tot het tijdstip van emigratie woonde, nog wordt verlengd, schept zo'n «andere» mogelijkheid niet.

De Raad is op grond daarvan van oordeel dat er geen reden is met betrekking tot de afwikkeling van de kapitaalverzekering eigen woning bij emigratie een conserverende aanslag op te leggen. Op dezelfde wijze als bij uitstel van betaling voor het successierecht geschiedt kan uitstel van betaling op een «gewone» aanslag worden verleend volgens nader te stellen regels.

De Raad adviseert artikel 3.6.7, vierde lid, Wet IB'01 uit artikel 2.3.1a, tweede lid, Wet IB'01 te schrappen.

*c. Negatieve uitgaven*

Artikel 2.3.1a, tweede lid, Wet IB'01 merkt als te conserveren inkomen onder meer aan de inkomensbestanddelen die op grond van de artikelen 3.8.2, tweede lid, onderdelen h en j, en 3.8.5, eerste lid, Wet IB'01 in aanmerking zijn genomen. Deze (compenserende) inkomensbestanddelen betreffen – globaal gesteld – het terugnemen van de in aftrek gebrachte lijfrentepremies en het onderbrengen van lijfrenten bij niet aangewezen buitenlandse verzekeraars. Anders dan bij de hiervoor genoemde pensioenaanspraken is de reguliere uitvoering van de lijfrente-overeenkomst contractueel geregeld. De waarborg voor een reguliere uitvoering is dan ook minder dan bij de pensioenen, waarbij de reguliere uitvoering door de PSW gewaarborgd is. Op zich is dit reden voor het opnemen van een compenserend inkomensbestanddeel in de Wet IB'01. Zoals in het advies inzake de Wet IB'01 is opgemerkt ten aanzien van de

Europese aspecten met betrekking tot het opleggen van conserverende aanslagen over pensioenaanspraken bij emigratie, moet ook het opleggen van conserverende aanslagen inzake lijfrente-overeenkomsten naar Europees recht in beginsel als een discriminerende maatregel worden beschouwd. Rechtvaardiging voor deze maatregel kan worden gevonden in het behoud van de fiscale samenhang, maar voor het invoeren van deze exceptie moet vaststaan dat nationale maatregelen noodzakelijk en proportioneel zijn.

In het advies inzake de Wet IB'01 heeft de Raad geadviseerd het vervallen van de f 100 000-grens ten opzichte van de overeenkomstige regeling in de Wet IB'64 te motiveren. Deze motivering dient in ieder geval mede betrekking te hebben op het aantonen van noodzaak en proportionaliteit ten aanzien van het terugnemen van elk premiebedrag.

De Raad is van oordeel dat de regeling disproportioneel is door naast de in aftrek gebrachte premies het rendement in aanmerking te nemen en over het totale bedrag 20% revisierente te berekenen (artikel 30j AWR). Het volledige rendement wordt op deze wijze – rentedragend – naar het tabeltarief belast en niet forfaitair tegen een tarief van 30%. De Raad adviseert de disproportionaliteit weg te nemen.

Overigens adviseert de Raad uiteen te zetten om welke reden in de gekozen systematiek artikel 3.8.5, tweede lid, Wet IB'01 gehandhaafd dient te worden.

#### *d. Aanmerkelijk belang*

Artikel 2.3.1a, tweede lid, Wet IB'01 merkt als te conserveren inkomen onder meer aan de inkomensbestanddelen die op grond van de artikelen 4.6.2, 4.7.1.2, eerste lid, 4.7.1.1, eerste lid, onderdeel i, 7.3.1, vijfde lid, Wet IB'01 in aanmerking zijn genomen. Deze inkomensbestanddelen betreffen de aanmerkelijk belangheffing.

#### *Eindafrekening*

Ook de Wet IB'01 kent geen volledig sluitende eindafrekening voor het aanmerkelijk belang, hoewel dat, zoals hiervoor is uiteen gezet, voor een subjectieve heffing passend zou zijn. De Raad adviseert, mede in het licht van de heffing over sparen en beleggen, in de gevallen – en op het tijdstip – dat daadwerkelijk claimverlies optreedt tot een sluitende eindafrekening te komen. Met het oog op remigratie (repatriëring na tijdelijke uitzending naar het buitenland), waardoor aanvankelijk claimverlies weer kan worden opgeheven door aanpassing van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang, zou op verzoek een conserverende aanslag kunnen worden opgelegd. Liquiditeitsproblemen kunnen door uitstel (zonder kwijtschelding) of door een uitsmeerregeling het hoofd worden geboden.

#### *Negatief te conserveren inkomen*

Met betrekking tot het inkomen uit aanmerkelijk belang kan het te conserveren inkomen ook negatief zijn. Indien bij de fictieve vervreemding de waarde in het economisch verkeer van de aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen lager is dan de verkrijgingsprijs, is er sprake van een aanmerkelijk belangverlies. Naar de Raad aanneemt, wordt in dat geval geen conserverende aanslag opgelegd, maar wordt het aanmerkelijk belangverlies terstond verrekend. Het college adviseert in de toelichting aandacht aan deze figuur te geven.

#### *Buitenlandse aanmerkelijk belanghouder*

Hiervoor is opgemerkt dat onduidelijkheden bestaan met betrekking tot het aanmerkelijk belangregime in de buitenlandse verhouding. Met de uitbreiding van het aanmerkelijk belang, die betrekking heeft op de aan de vennootschap ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen, is geen rekening gehouden met de buitenlandse aanmerkelijk belanghouders; deze uitbreiding speelt onder meer geen rol in artikel 7.3.2, eerste lid, Wet IB'01.

Bij het einde van de binnenlandse belastingplicht dient dan ook daadwerkelijk afgerekend te worden over de «ter beschikking gestelde» vermogensbestanddelen zoals past in een subjectieve heffing. Er is geen reden een conserverende aanslag op te leggen.

De Raad adviseert artikel 4.6.2 Wet IB'01 uit artikel 2.3.1a, tweede lid, Wet IB'01 te schrappen.



#### *Verplaatsing werkelijke leiding*

*Met betrekking tot de buitenlandse aanmerkelijk belanghouder is de verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap een vervreemding van het aanmerkelijk belang (artikel 7.3.1, vijfde lid, Wet IB'01). Deze bepaling past niet in een subjectieve heffing, omdat in een zodanige heffing het belastbare feit ziet op de «verrijking» van de belastingplichtige; verplaatsing van de werkelijke leiding leidt daar niet toe. Bovendien ontstaat geen «extra» claimverlies in het geval de aanmerkelijk belanghouder in een andere verdragsstaat woont dan de staat waarheen de verplaatsing van de werkelijke leiding plaatsvindt.*

*De fictieve vervreemding dient beperkt te worden tot de gevallen waarin daadwerkelijk claimverlies optreedt. Een dergelijk claimverlies lijkt alleen mogelijk bij verplaatsing van de werkelijke leiding naar de verdragsstaat waar de aanmerkelijk belanghouder woont, indien de heffing aan die verdragsstaat is toegewezen. Als keerzijde van de fictieve vervreemding moet in die gevallen de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang worden aangepast met het oog op het mogelijk daarna ontstaan van een heffingsmogelijkheid in Nederland.*

*De Raad adviseert artikel 7.3.1, vijfde lid, Wet IB'01 opnieuw te bezien.*

#### *e. Stakingssaldo*

*In artikel I, onderdeel A, zevende lid, van het Overgangsrecht wordt het stakingssaldo aangemerkt als te conserveren inkomen in de zin van artikel 2.3.1a Wet IB'01. In artikel V, onderdeel B, van het Overgangsrecht wordt uitstel van betaling van de verschuldigde belasting gedurende tien jaar verleend; dit uitstel wordt eerder beëindigd indien de bij de fictieve staking betrokken vermogensbestanddelen worden vervreemd.*

*Zoals hiervoor ten aanzien van de kapitaalverzekering eigen woning is opgemerkt dient een conserverende aanslag alleen te worden opgelegd indien deze aanslag ook op andere wijze teniet kan gaan dan door betaling, bijvoorbeeld door verloop van tijd. Hiervan is ten aanzien van het stakingssaldo geen sprake; zoals uit de toelichting blijkt is enkel uitstel van betaling beoogd.*

*De Raad is op grond daarvan van oordeel dat er geen reden is met betrekking tot het stakingssaldo een conserverende aanslag op te leggen. Uitstel van betaling op een «gewone» aanslag kan volgens de op grond van artikel V, onderdeel B, van het Overgangsrecht te stellen regels worden verleend.*

*De Raad adviseert in artikel I, onderdeel A, zevende lid, van het Overgangsrecht de woorden «wordt aangemerkt als te conserveren inkomen in de zin van artikel 2.3.1a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en» te schrappen.*

#### *Formele aspecten*

*De verzelfstandiging van de conserverende aanslag brengt naar het oordeel van de Raad mee dat in de heffingswet de omstandigheden waaronder en het tijdstip waarop deze aanslag moet worden voldaan, alsmede de wijzen en het tijdstip waarop deze aanslag teniet gaat, moeten worden geregeld.*

*Uitgaande van de «klassieke» verdeling van de bevoegdheden tussen inspecteur en ontvanger dient bovendien de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking te beslissen over de (gehele of gedeeltelijke) voldoening alsmede over het (geheel of ten dele) tenietgaan van de conserverende aanslag, tenzij dit van rechtswege geschiedt.*

*De Raad adviseert de Wet IB'01 in deze zin aan te vullen en de desbetreffende bepalingen niet in de Invorderingswet 1990 op te nemen.*

#### **5. Conserverende aanslagen**

Eindafrekeningen en compenserende inkomensbestanddelen

De Raad ondersteunt de opzet met behulp van het opleggen van conserverende aanslagen de coherentie van het Nederlandse stelsel van heffing van loon- en inkomstenbelasting te beschermen. Op een enkel punt, zie hierna het door het college als niet-sluitend en als onevenwichtig bestempelde aspect van het door ons voorgestelde stelsel van conserverende aanslagen, zou de Raad, bij wijze van eindafrekening, zelfs verder willen gaan dan uit onze voorstellen voortvloeit.

Ten behoeve van de beoordeling van onze voorstellen maakt de Raad een onderscheid tussen eindafrekeningen en compenserende inkomensbestanddelen. Naast de eindafrekening in de winstfeer bij staking van de onderneming of bij verplaatsing van de onderneming naar het buitenland noemt hij de fictieve vervreemding van een aanmerkelijk belang, geregeld in

artikel 20a, zesde lid, Wet op de inkomstenbelasting 1964. Deze bepaling is inhoudelijk ongewijzigd overgenomen in artikel 4.7.1.1, eerste lid, onderdeel i, van de Wet inkomstenbelasting 2001. De Raad heeft daarbij vooral het oog op de fictieve vervreemding bij emigratie, geregeld in onderdeel i, van genoemd zesde lid, dat in de aanmerkelijkbelangsfeer tot op zekere hoogte de tegenhanger is van de eindafrekening bij verplaatsing van de onderneming naar het buitenland.

We kunnen de betekenis die de Raad toekent aan de term «eindafrekening» niet geheel onderschrijven. Hoewel gemakshalve beide categorieën van gevallen wel worden aangeduid als eindafrekening, verschilt het belastbare feit, omschreven in genoemd artikel 20a, zesde lid, onderdeel i, wezenlijk van de eindafrekening in de winstsfeer bij verplaatsing van de onderneming naar het buitenland. De laatste is een echte eindafrekening, het constateren van een (vervreemdings)voordeel uit aanmerkelijk belang bij emigratie van de houder van een aanmerkelijk belang is dat niet. Indien het aanmerkelijk belang niet daadwerkelijk binnen, grof gezegd, 10 jaar na de emigratie wordt vervreemd of anderszins voorwerp is van een zogenoemde verboden handeling, wordt immers – materieel gezien – van heffing afgezien. De onevenwichtigheid die de Raad in deze opzet aanwezig acht, heeft hij al eerder, namelijk in punt 103 van zijn advies inzake het voorstel van wet op de inkomstenbelasting 2001 (de rompwet), verwoord. In het nader rapport inzake dat wetsvoorstel zijn wij reeds ingegaan op de motieven die ten grondslag liggen aan de keuze voor een conserverende aanslag met een in de tijd beperkte werking. Korthedshalve verwijzen wij daarnaar. Overeenkomstige motieven gelden voor de conserverende aanslagen bij emigratie inzake rechten uit lijfrente-overeenkomsten en pensioenrechten.

De termen «compenserende inkomensbestanddelen» en «compenserende heffing» gebruiken wij liever niet voor conserverende aanslagen. Het woord «compensatie» suggereert dat vergoeding van schade het doel zou zijn. Dat is echter niet ons uitgangspunt in dit wetsvoorstel. De stelling dat het gaat om het afweren van een dreigend verlies van een inkomstenbelastingclaim schept licht verwarring omdat die stelling te absoluut is. Immers, indien de belastingplichtigen die het aangaat hun termijn van tien jaar na emigratie, om zo te zeggen, uitdienen, wordt – materieel gezien – van de heffing afgezien.

Met het voorgaande wordt geïllustreerd dat onze visie op de wijze waarop vooralsnog de coherentie in ons stelsel van loonen inkomstenbelasting zo goed mogelijk gehandhaafd dient te worden, een iets andere is dan de visie van de Raad daarop.

Een en ander neemt niet weg dat de wijze waarop door middel van nationale maatregelen de fiscale coherentie kan worden gehandhaafd, mede afhankelijk is van ontwikkelingen op dit gebied in internationaal verband. Naarmate het internationale stelsel meer sluitend wordt, neemt het belang van het instrument conserverende aanslag af. Met de onderhavige voorstellen inzake te conserveren inkomen krijgt het instrument van de conserverende aanslag een breder bereik. De eerderbedoelde ontwikkelingen en de ervaring die met de te conserveren inkomensbestanddelen zal worden opgedaan, zullen van invloed zijn op de wijze waarop de fiscale coherentie in de toekomst zal moeten worden gewaarborgd. We sluiten dan ook niet uit dat in de toekomst een stroomlijning en/of aanpassing van die waarborg zal plaatsvinden.

#### Materiële aspecten

##### a. Pensioenen

De Raad stelt dat voor pensioenen die onder de werking van de Pensioen- en spaarfondsenwet valt, geen conserverende aanslag nodig is, aangezien dat pensioen niet kan worden afgekocht en ook niet op andere wijze niet-regulier kan worden uitgevoerd. Dit geldt, zo merkt de Raad op, zowel ten aanzien van belastingplichtigen die in Nederland als daarbuiten wonen.

In het verlengde van hetgeen wij daarover reeds hebben opgemerkt in het nader rapport bij het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 achten wij ondanks de verbodsbepaling van de PSW een zelfstandige maatregel in de fiscaliteit nodig om een coherente fiscale behandeling van pensioen te waarborgen.

In dit verband stelt de Raad tevens dat de belangen van de schatkist thans onder meer door artikel 23a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 al zijn veilig gesteld ingeval directeuren-grotaandeelhouders hun pensioen op ongewenste wijze afwikkelen. Wij merken hierover op dat de Raad eenzelfde

opmerking heeft gemaakt in punt 62 van het advies op het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001. Voor onze reactie terzake zij verwezen naar de behandeling van dat onderdeel in het nader rapport inzake genoemd wetsvoorstel.

Anders dan de Raad zijn wij van mening dat het opleggen van een conserverende aanslag niet kan worden beperkt tot gevallen waarbij aanspraken worden ondergebracht bij een buitenlandse pensioenuitvoerder in geval van detachering. Zoals wij ook in het nader rapport inzake het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 hebben aangegeven, is artikel 3.3.4, eerste lid, niet slechts bedoeld voor de beperkte categorie gedetacheerden die tijdelijk in het buitenland verblijven, maar voor alle emigranten die in Nederland pensioen hebben opgebouwd en waarvan het pensioenkapitaal op enig moment aan een niet toegelaten buitenlandse verzekeraar kan worden overgedragen. Die overdracht vindt in dat geval plaats in het kader van het aanvaarden van een dienstbetrekking in het buitenland.

Voorts zijn wij, anders dan de Raad, van mening dat een conserverende aanslag nodig is ingeval sprake is van waardeoverdracht aan een buitenlandse pensioenuitvoerder. Het toepassingsbereik van artikel 3.3.4, tweede lid, op grond waarvan die aanslag wordt opgelegd is evenwel beperkt aangezien een conserverende aanslag achterwege blijft bij waardeoverdracht aan een toegelaten pensioenuitvoerder.

b. Kapitaalverzekering eigen woning

De Raad merkt terecht op dat er meer mogelijkheden zijn om belastingheffing over de kapitaalverzekering eigen woning bij emigratie te verzekeren. Naast een conserverende aanslag zou, zoals tevens aangegeven wordt door de Raad, ook gekozen kunnen worden voor het verlenen van uitstel van betaling op een «gewone» aanslag. Uit een oogpunt van harmonisatie van heffing bij emigratie van belastingplichtigen, is er voor gekozen om heffing over de fictief tot uitkering gekomen kapitaalverzekering eigen woning te verzekeren door middel van een conserverende aanslag.

c. Negatieve uitgaven

In de punten 61 en 62 van het nader rapport inzake het voorstel van wet voor de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn wij ingegaan op noodzaak bij pensioenen van de voorgestelde regeling inzake de conserverende aanslag, alsmede op de verenigbaarheid ervan met het Europese recht. Aldaar hebben wij tevens aangegeven dat naar onze mening aan de vereiste proportionaliteit wordt voldaan. Naar wij menen geldt dit betoog ook voor het gebruik van de conserverende aanslag in de sfeer van de lijfrenten waarvoor premie-aftrek is genoten. Zeker nu, zoals de Raad ook zelf al aangeeft, bij lijfrenten de waarborg voor een reguliere uitvoering minder is dan bij pensioenen.

In punt 85 van genoemd Nader Rapport zijn wij voorts meer in concreto ingegaan op het vervallen van de f 100 000 grens bij lijfrenten. Achtergrond hiervan is een gelijkstelling met de voorgestelde regeling bij pensioenen – waar geen drempel is opgenomen – en het feit dat de wenselijkheid van een reguliere uitvoering van lijfrentecontracten en de mogelijkheid van verlies van fiscale claims ook aan de orde is bij gevallen waarin minder dan f 100 000 aan premies is betaald. Tegenover de mogelijke verzwaaring van de uitvoering als gevolg van het vervallen van de drempel bij lijfrenten staat verder dat er bij de nadere uitwerking van de regeling in de belastingherziening 2001 naar is en wordt gestreefd om de gevolgen voor de belastingplichtige van het opleggen van een conserverende aanslag tot een minimum te beperken (zolang uiteraard geen niet-toegestane handeling met betrekking tot het pensioen of de lijfrente wordt verricht). Zo wordt in de Invoeringswet de conserverende aanslag verzelfstandigd, en is de regeling zodanig opgezet dat de «gewone» belastingheffing, waaronder de verliesverrekening en de middeling, vrij blijft van elke invloed van het te conserveren inkomen. In dit kader zullen uiteraard ook bij de nadere uitwerking van de regeling – in lagere regelgeving – en bij de toepassing van de regeling in de praktijk de uitvoeringslasten voor zowel belastingplichtigen als belastingdienst tot een minimum worden beperkt.

In de toelichting op het voorgestelde artikel 3.8.2 Wet inkomstenbelasting 2001 is aangegeven dat met de regeling inzake negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen wordt beoogd om in de gevallen waarin wordt gehandeld in strijd met de voorwaarden voor premie-aftrek, en dus achteraf gezien de premie-aftrek ten onrechte is verleend, de fiscale begeleiding die ter zake van het contract is gegeven als het ware terug te draaien. Dit betekent in de eerste plaats het terugnemen van de in het verleden in aftrek gebrachte premies door

deze in het jaar van de niet-toegestane handeling als negatieve uitgaven bij het inkomen te tellen. Daarnaast wordt in de voorgestelde nieuwe regeling ook het over die premies behaalde rendement als negatieve uitgaven in aanmerking genomen (voorzover niet in een buitenlandse periode behaald). Achtergrond hiervan is dat indien de lijfrente van begin af aan niet aan de voorwaarden zou hebben voldaan, deze jaarlijks onder het forfaitaire rendement zou zijn gevallen. Het geheel, volgens artikel 3.8.6 Wet inkomstenbelasting 2001 in beginsel te stellen op de waarde in het economische verkeer van het recht, wordt belast tegen het progressieve tarief.

Bij het in aanmerking nemen van negatieve uitgaven wordt op grond van artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen tevens revisierente in rekening gebracht. Deze vormt een «rente»vergoeding voor het feit dat de belasting over de premies én het behaalde rendement pas op een (veel) later tijdstip is verschuldigd dan ingeval de lijfrente van begin af aan als een niet gefacilieerd spaarproduct zou zijn behandeld. De revisierente bedraagt, behoudens de mogelijkheid tot tegenbewijs, 20% van de waarde van het recht. Met dit geheel van negatieve uitgaven en revisierente wordt voorkomen dat een belastingplichtige die een lijfrente waarvoor premie-af trek is genoten in een later stadium afkoopt, per saldo «beter» af zou zijn dan een belastingplichtige die van begin af aan zijn geld zou hebben belegd in een regulier spaarproduct dat onder het forfaitaire rendement valt.

Het in aanmerking nemen van negatieve uitgaven geldt overigens in alle gevallen waarin een niet-toegestane handeling wordt verricht, en dus niet alleen bij het opleggen van een conserverende aanslag. Op zichzelf zou er, zo geven wij de Raad toe, vanuit de hiervoor geschetste achtergrond van de negatieve uitgaven zeker iets voor te zeggen zijn om het over de premies behaalde rendement te belasten tegen een tarief van 30% (tarief box 3). Hiertegen kan echter worden aangevoerd dat de belastingplichtige door middel van de af trek van lijfrentepremies bewust voor box I heeft gekozen. Ook een eventueel buitenlands rentebestanddeel – dat op grond van artikel 3.8.6, tweede lid, niet als negatieve uitgave in aanmerking wordt genomen – wordt bij bijvoorbeeld afkoop progressief in de heffing betrokken. Het toepassen van verschillende tarieven op de teruggenomen premies en de daarover behaalde rendement zou voorts tot (splitsings)problemen leiden in de uitvoeringssfeer.

Artikel 3.8.5, tweede lid, Wet inkomstenbelasting 2001 ziet – net als artikel 3.8.2, vierde lid, van die wet – op gevallen waarin een zogenoemde conserverende aanslag wordt opgelegd. Zoals is aangegeven in de toelichting op genoemd artikel 3.8.2, vierde lid, is het doel van een dergelijke aanslag niet in eerste instantie het belasten van de lijfrente, maar het zo veel mogelijk veilig stellen van de Nederlandse claim. Zolang de belasting niet wordt ingevorderd, en dus het uitstel geldt, dient de lijfrente fiscaal behandeld te worden als een reguliere lijfrente waarvan de premies in af trek zijn gebracht. Dit is bijvoorbeeld van belang voor de belastingheffing over de uitkeringen uit de lijfrente op grond van artikel 3.5.1 Wet inkomstenbelasting 2001. Voorts bepaalt artikel 3.5.7 dat bij het in aanmerking nemen van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen ter zake van een lijfrente, de waarde in het economische verkeer van die lijfrente, verminderd met de in aanmerking genomen negatieve uitgaven, als een uitkering uit een inkomensvoorziening wordt beschouwd. Artikel 3.5.8 regelt vervolgens, voor alle duidelijkheid, dat indien de waarde van een inkomensvoorziening op grond van artikel 3.5.7 in aanmerking is genomen, de uitkeringen daaruit niet meer in box I in aanmerking worden genomen, en dat de waarde van het recht voortaan onderdeel gaat vormen van de grondslag van box III. Het is uiteraard niet de bedoeling dat deze artikelen toepassing vinden louter door het opleggen van een conserverende aanslag. Om die reden bepalen artikel 3.8.2, vierde lid, en artikel 3.8.5, tweede lid, dat voorzover voor de belasting uitstel van betaling is verleend volgens artikel 25, vierde lid, van de Invorderingswet 1990, de regeling inzake de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen geacht wordt geen toepassing te hebben gevonden.

De bepaling van artikel 3.8.5, tweede lid (conserverende aanslag bij emigratie) zal hierbij, zo geven wij de Raad toe, slechts beperkte betekenis hebben. In de omschrijving van de buitenlandse belastingplicht in artikel 7.2.1, tweede lid, onderdeel d, Wet inkomstenbelasting 2001 is de samenloop met de conserverende aanslag immers al zelfstandig geregeld. Artikel 3.8.5, tweede lid, heeft wel een functie bij remigratie (overeenkomstig artikel 45c, achtste lid,

van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) Naar aanleiding van de opmerking van de Raad zal in de tekst van de artikelen 3.8.2, vierde lid, en 3.8.5, tweede lid, beter tot uitdrukking worden gebracht dat de fictie dat geen negatieve uitgaven in aanmerking zijn genomen, specifiek is bedoeld voor een reguliere verdere fiscale behandeling van de aanspraak.

#### d. Aanmerkelijk belang

##### Eindafrekening

Zoals hiervoor onder 5 reeds is opgemerkt, is in het nader rapport naar aanleiding van het advies van de Raad inzake de voorgestelde Wet inkomstenbelasting 2001 reeds ingegaan op de omstandigheid dat bij de herziening van het aanmerkelijkbelangregime met ingang van 1 januari 1997 uitvoerig is stilgestaan bij de uiteindelijke keuze voor een systeem met conserverende aanslagen die onder omstandigheden na verloop van tijd geheel of gedeeltelijk niet meer werden ingevorderd. Bij die keuze hebben enerzijds liquiditeitsaspecten en anderzijds Europeesrechtelijke aspecten een belangrijke rol gespeeld. Naar ons oordeel leidt een hernieuwde afweging thans niet tot een gewijzigd inzicht.

##### Negatief te conserveren inkomen

De regeling die in artikel XXI, onderdeel B en K, is opgenomen, strekt ertoe te regelen dat negatieve componenten in het inkomen uit aanmerkelijk belang geen invloed hebben op de hoogte van een eventuele conserverende aanslag. Indien de component van het inkomen uit aanmerkelijk belang waarvoor een conserverende aanslag opgelegd zou kunnen worden negatief is, dient deze regeling er uiteraard niet toe te leiden dat dit negatieve voordeel niet zou kunnen worden gesaldeerd met de overige voordelen die tot het inkomen uit aanmerkelijk belang behoren. De Raad heeft terecht aandacht gevraagd voor deze, naar het zich laat aanzien, weinig voorkomende variant. Naar aanleiding van het advies van de Raad zijn enkele wijzigingen aangebracht in de onderdelen van artikel XXI waarop in de toelichting nader wordt ingegaan.

##### Buitenlandse aanmerkelijkbelanghouder

De emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder leidt niet automatisch tot een eindafrekening ter zake van de overige vermogensbestanddelen die ter beschikking zijn gesteld. Dit is een gevolg van het feit dat de belastingheffing ter zake van die vermogensbestanddelen wordt bepaald door bepalingen uit het winstregime die in artikel 4.6.1 van overeenkomstige toepassing zijn verklaard. Indien een aanmerkelijkbelanghouder emigreert wordt dan ook alleen afgerekend voorzover ter zake van de overige vermogensbestanddelen sprake is van een staking als bedoeld in artikel 3.2.2.50 of 3.2.2.51 Wet inkomstenbelasting 2001. Zolang de vermogensbestanddelen ten tijde van de emigratie niet naar het buitenland worden overgebracht, de terbeschikkingstelling niet wordt beëindigd of op de inkomsten daaruit geen regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing wordt, behoeft er niet te worden afgerekend. In zoverre wijkt het tijdstip van heffing derhalve af van de belastingheffing bij emigratie over de tot het aanmerkelijk belang behorende aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen. De belastingheffing ter zake van die overige vermogensbestanddelen vertoont dan ook een duidelijke parallel met de fiscale behandeling van de emigratie van een ondernemer of een belastingplichtige voor wie het rendabel maken van vermogensbestanddelen wordt beschouwd als het verwerven van inkomen uit overige werkzaamheden op de voet van artikel 3.4.1.2, onderdeel b of c, Wet inkomstenbelasting 2001. Aangezien ook bij deze belastingplichtigen geen conserverende aanslag wordt opgelegd, is er voor gekozen bij aanmerkelijkbelanghouders op dit punt evenmin een conserverende aanslag op te leggen. Daartoe is artikel XXI onderdeel B gewijzigd, en zijn eveneens de verwijzingen in het in artikel XIII, onderdeel G, voorgestelde zevende en achtste lid van artikel 25 van de Invorderingswet 1990 aangepast.

##### Verplaatsing werkelijke leiding

De Raad adviseert de fictieve vervreemding op grond van verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap waarin belanghebbende een aanmerkelijk belang heeft, naar het buitenland te beperken tot de gevallen waarin daadwerkelijk claimverlies optreedt. Naar het oordeel van de Raad lijkt hiervan uitsluitend sprake indien de werkelijke leiding van de vennootschap wordt verplaatst naar de verdragstaat waarin de aanmerkelijkbelanghouder woont. Anders dan de Raad, die hiervoor in zijn advies bij de Wet inkomstenbelasting 2001 al aandacht had gevraagd, zijn wij van mening dat er ook aanleiding is een fictieve vervreemding in aanmerking te nemen indien de

werkelijke leiding van de vennootschap wordt verplaatst naar een andere staat dan waarin de aanmerkelijk-belanghouder woonachtig is; ook bij verplaatsing van de werkelijke leiding naar andere staten kan sprake zijn van (dreigend) claimverlies. Voorts zou de door de Raad voorgestelde beperking ons inziens kunnen leiden tot constructies die ten doel hebben de fictieve vervreemding te ontgaan. Hiervan zou bijvoorbeeld sprake kunnen zijn indien de werkelijke leiding eerst naar een derde land wordt verplaatst en eerst enige tijd daarna wordt verplaatst naar de woonstaat van de aanmerkelijk-belanghouder. Bij de tweede verplaatsing van de werkelijke leiding is dan geen sprake van de verplaatsing van de werkelijke leiding uit Nederland waardoor de in artikel 7.3.1, vijfde lid opgenomen bepaling geen toepassing kan vinden. Indien op grond van artikel 7.3.1, vijfde lid, een fictieve vervreemding in aanmerking is genomen, leidt dit uiteraard tot aanpassing van de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang.

#### e. Stakingssaldo

In artikel I, onderdeel A, zevende lid, van het Overgangsrecht wordt het stakingssaldo aangemerkt als te conserveren inkomen in de zin van artikel 2.3.1a. Bij het uitgangspunt dat een conserverende aanslag alleen dient te worden opgelegd indien deze aanslag ook op andere wijze teniet kan gaan dan betaling, is dit niet juist. Argumenten van meer praktische aard pleiten hier echter voor. Zo is het bedrag van het stakingssaldo en het daaruit verschuldigde bedrag aan inkomstenbelasting voor de belastingplichtige duidelijk kenbaar en beperkt het de uitvoeringslasten voor de belastingdienst.

#### Formele aspecten

In het huidige recht bestaan er twee typen conserverende aanslagen, in beide gevallen samenhangend met emigratie, namelijk die inzake rechten uit lijfrente-overeenkomsten en die inzake aanmerkelijk belang. Afgezien van het belastbare feit dat in de heffingswet is opgenomen en leidt tot oplegging van een conserverende aanslag zoals die thans nog bestaat – een «gewone» aanslag waarin een te conserveren inkomensbestanddeel is opgenomen – is omtrent het verschijnsel conserverende aanslag in de thans geldende heffingswet niets terug te vinden. Dat leidt tot ongewenste gevolgen, zoals wij hebben toegelicht in paragraaf 2.1 van de memorie van toelichting. Dat heeft ons ertoe gebracht, via wijziging van de Wet IB 2001 door middel van de Invoeringswet Wet IB 2001, in de heffingswet te regelen in welke gevallen een conserverende aanslag wordt opgelegd en hoe het bedrag aan belasting blijkend uit de conserverende aanslag moet worden bepaald. Daarnaast zijn in de Wet IB 2001 bepalingen opgenomen die bewerkstelligen dat verliesverrekening, middeling, verrekening van voorheffingen en van daadwerkelijk reeds betaalde voorlopige aanslagen niet meer worden beïnvloed door te conserveren inkomen. Voorts is de zelfstandige conserverende aanslag technisch ingepast in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Aldus is in de heffingswetgeving duidelijk handen en voeten gegeven aan de zelfstandige conserverende aanslag. Anders dan de Raad, menen wij niet dat de verzelfstandiging van de conserverende aanslag meebrengt dat de omstandigheden waaronder en het tijdstip waarop deze aanslag moet worden voldaan, eventueel ten dele, alsmede – zo verwoordt de Raad het – de wijzen en het tijdstip waarop deze aanslag teniet gaat, moeten worden geregeld in de heffingswet, uitgaande van de «klassieke» verdeling van de bevoegdheden tussen inspecteur en ontvanger. Die bevoegdhedenverdeling tussen inspecteur en ontvanger bestaat al geruime tijd niet meer in zijn oude vorm. Als men heffing opvat als de vaststelling door de inspecteur van de hoegrootheid van een uit de belastingwet voortvloeiende schuld of aanspraak op teruggaaf, kan men de vaststelling van bijvoorbeeld een invorderingsrenteschuld ofvergoeding ook heffing noemen, hoewel die heffing geschiedt door de ontvanger. Voorts wijzen wij op de in en buiten de Invorderingswet 1990 geregelde mogelijkheden om – via aansprakelijkheidsregels – een ander dan de belastingplichtige aan te wijzen als degene die aan bepaalde feiten en omstandigheden toe te rekenen belasting moet voldoen en hoe dit bedrag luidt. Dit geschiedt formeel door de ontvanger, alhoewel het materieel plaatsvervangende belastingheffing ten laste van de aansprakelijke is en in de praktijk een deskundige op het gebied van het heffingsrecht de hoegrootheid van het op de aansprakelijke te verhalen bedrag zal vaststellen. Binnen de eenheden van de belastingdienst geschiedt e.e.a. inhoudelijk dan ook door de met controle en/of aanslagregeling belaste functionarissen. Vergelijkbare situaties doen zich voor bij de bedragen aan successie- of schenkingsrecht

waarvoor uitstel wordt verleend op de voet van artikel 25, derde lid, van de Invorderingswet 1990, aan inkomstenbelasting wegens zogenoemde verboden handelingen inzake lijfrenteaanspraken als bedoeld in het vierde lid van dat artikel, aan inkomstenbelasting bij emigratie van de houder van een aanmerkelijk belang (zesde lid) of bij overdracht van aanmerkelijk belang in de familiesfeer (zevende lid) en van successie- of schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging (negende en tiende lid). Iets soortgelijks geldt ook voor de kwijtscheldingsregels van artikel 26, tweede, derde en vierde lid, van de Invorderingswet 1990. Aldus wordt zichtbaar dat tegenwoordig de scheidslijn tussen de inspecteur en de ontvanger pragmatisch getrokken wordt.

#### *6. Sofinummer*

*In het vernummerde artikel 47b, eerste lid, AWR wordt voor de toekenning van een sofinummer de identificatie aan de hand van – globaal gesteld – een reisdocument vereist. Naar het oordeel van de Raad is er gelet op de uitbreiding van de identificatiemogelijkheden in andere gevallen, geen reden niet ook voor de toekenning van een sofinummer de identificatie aan de hand van een rijbewijs toe te staan zolang nog (oudere) rijbewijzen in omloop zijn, die zijn uitgegeven zonder dat de toekenning van het sofinummer daarvoor nodig was.*

*De Raad adviseert de bepaling in deze zin aan te vullen.*

6. De Raad is van oordeel dat er gelet op de uitbreiding van de identificatiemogelijkheden in andere gevallen geen reden is niet ook voor de toekenning van een sociaal-fiscaalnummer de identificatie aan de hand van een rijbewijs toe te staan.

Bij het verzoek om een sociaal-fiscaalnummer toe te kennen dan wel een toegekend sociaal-fiscaalnummer bekend te maken, alsmede bij de identificatie bij indiensttreding van een werknemer bij een werkgever, kan niet volstaan worden met het ter inzage verstrekken van een rijbewijs, omdat daarbij niet alleen de identiteit van de persoon in kwestie van belang is, maar ook zijn nationaliteit alsmede, indien de nationaliteit een land betreft dat niet tot de Europese Unie behoort, de verblijfstatus van de verzoeker of werknemer. De eisen die in dit verband aan de identificatie worden gesteld functioneren in het kader van een geharmoniseerde benadering voor fiscale, arbeidsrechtelijke en sociaalverzekeringsrechtelijke doeleinden en in samenhang met het vreemdelingenrecht. Uit fiscaal oogpunt is van belang dat de belastingdienst geen sofinummer versterkt of bekendmaakt aan een illegaal hier verblijvende vreemdeling, of een vreemdeling wiens verblijfstatus niet toelaat dat hij hier werkt. Dit omdat een dergelijke verstrekking of bekendmaking zou kunnen worden gezien als een legitimatie van het verblijf alhier of het alhier deelnemen aan het arbeidsproces. Bij de indiensttreding van een werknemer bij een werkgever is uit arbeidsrechtelijk en sociaalverzekeringsrechtelijk oogpunt en gelet op het vreemdelingenrecht van belang dat het de werkgever daadwerkelijk mogelijk wordt gemaakt te voorkomen dat hij personen in dienst zou nemen die hij niet in dienst mag nemen (vreemdelingen afkomstig uit landen buiten de Europese Unie, wier verblijfstatus niet toestaat dat zij hier deelnemen aan het arbeidsproces).

#### *7. Kosten renseignering*

*In de toelichting op artikel 53 AWR wordt opgemerkt dat de renseignementen die de administratieplichtige uit eigen beweging moet gaan verstrekken, kosteloos aan de belastingdienst worden verstrekt. Anders dan in artikel 55 AWR is bepaald ten aanzien van de gegevens en inlichtingen die door overheidslichamen moeten worden verstrekt, is in de AWR ten aanzien van deze renseignementen niet opgenomen dat zij kosteloos moeten worden verstrekt.*

*De Raad adviseert artikel 53 AWR met een «kostenparagraaf» aan te vullen.*

7. Het advies van de Raad om artikel 53 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) aan te vullen met een «kostenparagraaf» is niet overgenomen. Er wordt namelijk geen wijziging voorgesteld van de bestaande systematiek waarin geen tegenprestatie van de overheid wordt toegekend aan het bedrijfsleven in verband met het voldoen aan administratieve verplichtingen, waaronder bijvoorbeeld het verstrekken van informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden. Voor het verstrekken van informatie ten

behoefte van de belastingheffing van derden door (semi)overheidsinstanties geldt een specifieke regeling die is neergelegd in artikel 55 AWR. Voor de duidelijkheid is daarin toentertijd opgenomen dat ook aan (semi)overheidsinstanties geen tegenprestatie wordt toegekend. Er is geen aanleiding om, gezien de continuering van de bestaande systematiek, in artikelen waarin een verplichting tot het verstrekken van inlichtingen en gegevens is opgenomen, waaronder artikel 53, tweede lid, van de AWR, telkenmale te bepalen dat de gegevens en inlichtingen kosteloos worden verstrekt.

### **Loonbelasting**

#### *8. Verzelfstandiging*

*De samenhang tussen de inkomsten- en de loonbelasting wordt onder de Wet IB'64 onder meer gevormd door de nagenoeg volledige symmetrie tussen hetgeen als op het loon drukkende kosten aftrekbaar is en hetgeen als niet tot het loon behorende vergoeding of verstrekking vrijgesteld is. Deze symmetrie wordt in het voorstel geheel losgelaten. Daarmee krijgt de loonbelasting een eigen zelfstandig karakter. De eerste stap op weg naar het eigen karakter is al gezet door de invoering van «eindheffingsbestanddelen», waarvoor de loonbelastingheffing zonder toerekening aan werknemers eindheffing is (de artikelen 31–32b van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB'64)). Het steeds verder verzelfstandigen leidt ertoe dat de verhouding tussen inkomsten- en loonbelasting ten principale opnieuw moet worden bepaald. De Raad adviseert de gewijzigde verhouding tussen inkomsten- en loonbelasting meer uitgebreid toe te lichten.*

#### *9. Kring belastingplichtigen*

*Artikel 1 Wet LB'64 bepaalt dat onder de naam «loonbelasting» van werknemers een directe belasting wordt geheven. Het bereik van de Wet LB'64 is echter ruimer dan alleen «werknemers» omdat de belasting over de eindheffingsbestanddelen van de inhoudingsplichtigen wordt geheven. Artikel 34 Wet LB'64 biedt tevens de mogelijkheid de loonbelasting ook van niet-werknemers te heffen ter vergemakkelijking van de inkomstenbelastingheffing; van deze mogelijkheid is op ruime schaal gebruik gemaakt (artikel 11 van het Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965). Daarnaast zullen door de verruiming van de hierna aan de orde te stellen «opting in» op nog grotere schaal niet-werknemers onder de heffing gaan vallen. De Raad adviseert de aanduiding van de kring van de belastingplichtigen in overeenstemming met het «bereik» van de loonbelasting te brengen. Dit maakt het tevens mogelijk de loonbelasting rechtstreeks te heffen van de genietters van de thans in artikel 11 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 genoemde uitkeringen. De «omweg» via artikel 34 Wet LB'64 is dan niet meer nodig. Met betrekking tot de aanduiding «directe belasting» merkt de Raad daarnaast op dat de Wet IB'01 niet meer als een «directe» belasting wordt aangeduid. De handhaving van deze aanduiding voor de Wet LB'64 dient op grond daarvan uitdrukkelijk te worden gemotiveerd. De Raad adviseert de tekst van en de toelichting op artikel 1 Wet LB'64 aan te passen.*

8 en 9. De punten 8 en 9 zullen wij gezamenlijk bespreken. De Raad maakt opmerkingen over de positie van de loonbelasting in het nationale belastingstelsel. Wij zijn het meer in het algemeen met de Raad eens dat de loonbelasting geleidelijk een meer zelfstandige functie heeft gekregen in die zin dat in deze wet naast de «klassieke» loonbelasting als voorheffing op de inkomstenbelasting ook zelfstandige elementen als de eindheffing van de belasting die verschuldigd is door de werkgever zonder dat daarop nog een vervolg in de inkomstenbelasting kan komen. Aangezien in de inkomstenbelasting en in de loonbelasting (waar deze als voorheffing werkt) voor het begrip loon uit dienstbetrekking nog steeds eenzelfde loonbegrip wordt gehanteerd, menen wij, anders dan de Raad, dat het feit dat kosten van verwerving niet meer als zodanig aftrekbaar zijn het karakter van de loonbelasting niet heeft veranderd. De Raad merkt terecht op dat de kring van belastingplichtigen veel ruimer is dan alleen van werknemers. Sinds jaar en dag wordt die kring voor een zeer aanzienlijk gedeelte gevormd door AOW-ers, pensioengerechtigden en uitkeringstrekkers. Recentelijk zijn daar nog werkgevers bijgekomen die voor



eindheffing in aanmerking komen, alsmede degenen die zich via «opting in» vrijwillig aan de loonbelasting onderwerpen. Het ligt in de rede dat deze laatste groep onder het nieuwe regime groter zal worden. Wij hebben daarom gevraagd om de suggestie van de Raad om artikel 1 van de Wet op de loonbelasting 1964 zodanig aan te passen dat niet slechts werknemers maar ook de overige genoemde groepen door artikel 1 worden bestreken. Tenslotte merkt de Raad nog op dat de loonbelasting in artikel 1 als directe belasting wordt aangeduid, terwijl deze aanduiding in de Wet inkomstenbelasting 2001 niet meer voorkomt. De Wet op de loonbelasting 1964 is – anders dan de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – niet vervangen door een op een nieuwe leest geschoeide wet. In dat kader hebben wij geen aanleiding gezien om de aanduiding «directe» in de Wet op de loonbelasting 1964 te laten vervallen en de term loonbelasting ook op te nemen in artikel 31 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). De opmerking geeft ons evenwel aanleiding om meer in het algemeen te bezien of in de belastingwetten – en dus ook in artikel 31 van de AWR (de enige bepaling waarbij de huidige terminologie nu nog betekenis heeft) – de begrippen «directe belasting» en «indirecte belasting», die hun betekenis vrijwel geheel verloren hebben, steeds kunnen worden vervangen door «belasting».

#### *10. Internationaal vervoer*

*Met betrekking tot artikel 2, vierde en vijfde lid, Wet LB'64 wijst de Raad op de artikelen 7.2.1, vijfde lid, en 7.2.2, tweede lid, Wet IB'01, waarin de inkomstenbelastingheffing met betrekking tot de werknemers in het internationaal vervoer geregeld is. Aangezien de belastingplicht ook inhoudelijk ten opzichte van de overeenkomstige regeling in de Wet IB'64 gewijzigd is, adviseert de Raad artikel 2, vierde en vijfde lid, Wet LB'64 aan die wijzigingen aan te passen.*

10. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad zijn de leden drie tot en met vijf van artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964 aangepast aan artikel 7.2.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

#### *11. Fictieve dienstbetrekking*

*In artikel 3, eerste lid, onderdeel g, Wet LB'64 wordt de arbeidsverhouding van een commissaris aangemerkt als dienstbetrekking. Deze fictieve dienstbetrekking leidt in de praktijk tot samenloopproblemen indien het commissariaat wordt uitgeoefend in het verlengde van een dienstbetrekking of in het kader van een onderneming. Aangezien van een dienstbetrekking geen sprake is omdat de gezagsverhouding ontbreekt, is de commissaris ook niet onderworpen aan de werknemersverzekeringen. De aanwijzing heeft derhalve alleen betekenis voor de loonbelastinginhouding. Het honorarium van een commissaris kan aan de inkomstenbelastingheffing worden onderworpen als resultaat uit overige werkzaamheden (artikel 3.4.1.1 Wet IB'01). De Raad is van oordeel dat voor- en nadeel van deze fictieve dienstbetrekking opnieuw gewogen dient te worden. Daarbij kan in aanmerking worden genomen dat, indien partijen dit wensen, op grond van de «opting in» voor toepassing van het loonbelastingregime kan worden gekozen. De Raad adviseert artikel 3, eerste lid, onderdeel g, Wet LB'64 te heroverwegen.*

11. Het advies van de Raad artikel 3, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 te heroverwegen, is thans niet overgenomen. In de eerste plaats wordt door de Raad verwezen naar de samenloopproblemen die in de praktijk kunnen ontstaan indien het commissariaat wordt uitgeoefend in het verlengde van een dienstbetrekking of in het kader van een onderneming. Op dit punt wijkt de commissaris echter niet af van de overige belastingplichtigen die twee dienstbetrekkingen combineren. De Raad heeft gelijk waar die stelt dat er geen belang is voor de werknemersverzekeringen. Een en ander afwegend, daarbij vooral lettend op het feit dat geen integrale heroverweging van deze en andere bestaande regelingen is beoogd zien wij in de door de Raad aangevoerde argumenten geen aanleiding in het bestek van deze wetgevende operatie de bestaande bepaling te laten vervallen.

### 12. Opting in

*De mogelijkheid om een arbeidsverhouding op verzoek als dienstbetrekking aan te merken (opting in) wordt verruimd. Daartoe wordt in artikel 4, onderdeel f, Wet LB'64 de term «duurzame arbeidsverhouding» vervangen door de term «arbeidsverhouding» en zal artikel 2g van het Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965 worden aangepast. Vereist blijft, dat op gezamenlijk verzoek van beide partijen de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking moet beslissen dat de arbeidsverhouding als dienstbetrekking wordt beschouwd. Deze eis vormt een drempel voor de toepassing van de opting in. Naar het oordeel van de Raad is er reden in verband met de materiële gelijkstelling van het resultaat uit overige werkzaamheden met winst uit onderneming in de Wet IB'01 en de daaruit voortvloeiende administratieve verplichtingen, de drempel voor de opting in zo laag mogelijk te maken. Verlaging van de drempel zou kunnen worden gevonden in het laten vervallen van de beschikking van de inspecteur, maar te volstaan met een loonheffingverklaring en de daarmee samenhangende identificatie van de arbeider. De Raad adviseert artikel 4, onderdeel f, Wet LB'64 in deze zin aan te passen.*

12. De door de Raad geadviseerde aanpassing van artikel 4, onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 is overgenomen. Degene die uit de arbeidsverhouding een beloning geniet kan volstaan met een melding bij de inspecteur. Voor deze melding blijft vanwege het belang dat ook de beoogde inhoudingsplichtige instemt met het als dienstbetrekking aanmerken van de arbeidsverhouding, een gezamenlijke verklaring vereist. Uit het oogpunt van rechtszekerheid is het gewenst dat partijen, met name de beoogde inhoudingsplichtige, zich niet naar believen aan de hierdoor ontstane verplichtingen kunnen onttrekken. De gezamenlijke verklaring zal aan de in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 op te nemen eisen moeten voldoen. De wettekst en memorie van toelichting zijn dienovereenkomstig aangepast.

### 13. Objectivering

*De ontwikkeling van een zelfdragend vergoedingsregime in het voorstel geeft aan de loonbelasting een objectief karakter. Vanuit de werkgever wordt gezien welke kosten die ten behoeve van de werknemers worden gemaakt, als beloningsvoordeel kunnen worden aangemerkt. De Raad is van oordeel dat met deze objectivering een belangrijke stap wordt gezet naar een loonbegrip dat flexibel aan de maatschappelijke ontwikkelingen kan worden aangepast. Het scheidend criterium tussen loon en vrije vergoeding is gevonden in «het naar maatschappelijke opvattingen ervaren als beloningsvoordeel». De invoering van zo'n vage term verzwakt de rechtszekerheid omdat niet altijd op voorhand de concrete grens tussen vergoeding en loon kan worden vastgesteld. Uitdrukkelijk dient dan ook te worden toegelicht bij wie het primaat – en het risico – van de uitleg van deze vage term wordt gelegd. Dit is in het bijzonder van belang bij de loonbelastingheffing omdat de inhouding door in beginsel niet-fiscaal deskundige inhoudingsplichtigen plaatsvindt. De Raad adviseert in de toelichting in ieder geval aan te geven of de rechter in navolging van de hem bij de uitleg van de term «goed koopmansgebruik» toebedeelde taak eenzelfde rol wordt gegeven bij de uitleg van de vage term «naar maatschappelijke opvattingen ervaren als beloningsvoordeel», alsmede of de wetgever daarbij op de achtergrond zal blijven. Tevens dient in dit «rollenspel» de betekenis te worden uiteengezet van de rol van de minister, gelet op de hem in artikel 15c Wet LB'64 gegeven bevoegdheid.*

13. Met genoegen hebben wij kennis genomen van het standpunt van de Raad dat de ontwikkeling in het wetsvoorstel van een zelfdragend vergoedingsregime voor de loonbelasting en de daarmee gepaard gaande objectivering van deze belasting, een belangrijke stap is naar een loonbegrip dat flexibel aan de maatschappelijke ontwikkelingen kan worden aangepast. Wel zouden wij graag de in dit verband bij de Raad bestaande zorg willen wegnemen dat de nieuwe terminologie «het naar algemene maatschappelijke opvattingen ervaren als beloningsvoordeel» de rechtszekerheid zou verzwakken. Met de introductie van deze terminologie is immers zeker niet beoogd om de bestaande praktijk van de loonbelastingheffing ingrijpend te wijzigen. Anders dan het geval is bij het fiscale jaarwinstbegrip, waarvan de ontwikkeling in sterke mate door de jurisprudentie inzake het begrip «goed koopmansgebruik» is bepaald – de Raad vestigt hier de aandacht op -, wordt de terminologie «het

naar algemene maatschappelijke opvattingen ervaren als beloningsvoordeel» in de Wet op de loonbelasting 1964 geïntroduceerd op een tijdstip waarop met het onderscheid tussen loon en onbelaste vergoedingen dan wel verstrekkingen in de praktijk bij alle betrokkenen – contribuabelen, fiscus en rechterlijke macht – al ruime ervaring bestaat. De introductie van de terminologie beoogt dan ook in de eerste plaats recht te doen aan de omstandigheid dat onder invloed van maatschappelijke ontwikkelingen telkens weer de beperkingen van het huidige loonbegrip zichtbaar worden en door contribuabelen ter discussie worden gesteld. Wij zijn van oordeel, en hebben dit ook in de memorie van toelichting al aangegeven (Artikel V, Algemeen), dat het nieuwe vergoedingensysteem bij de overgang per 2001 in het algemeen zal leiden tot eenzelfde resultaat als het huidige stelsel zoals dat is neergelegd in wet, lagere regelgeving, beleidsbesluiten en de jurisprudentie. Een voor de praktijk significante toename van de rechtsonzekerheid is daarom niet te verwachten, evenmin als een structurele toename van enige betekenis van het aantal door de rechter te beslechten loonbelastinggeschillen.

Voor de toekomst maakt het nieuwe regime een ontwikkeling mogelijk waarbij de discussie over de grenzen van het loonbegrip op het punt van vergoedingen en verstrekkingen op een meer adequate wijze dan thans het geval is met behulp van de loonbelastingwetgeving zal kunnen worden begeleid. De in artikel 15c van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen bevoegdheid biedt de Minister van Financiën de mogelijkheid om maatschappelijke opvattingen over hetgeen als loon wordt ervaren, in een vroeg stadium flexibel in de wetgeving in te passen. Met name indien in bredere kring onduidelijkheid over de aard van een potentieel beloningsvoordeel kan ontstaan, ligt het voor de hand dat deze bevoegdheid met voortvarendheid wordt aangewend. In andere gevallen kan een meer terughoudende benadering geboden zijn. Samenvattend kan worden gesteld, de Raad informeert hiernaar, dat het primaat – en het risico – van de uitleg van de terminologie «het naar algemene maatschappelijke opvattingen ervaren als beloningsvoordeel», niet bij één enkele partij ligt. 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 memorie van toelichting is in deze zin aangepast.

#### *14. Advance ruling*

*De rechtszekerheid voor de inhoudingsplichtige kan worden versterkt door hem de mogelijkheid te geven vooraf aan de belastingdienst de vraag voor te leggen of bepaalde kosten moeten worden aangemerkt als beloningsvoordeel, op welke vraag de inspecteur bij bezwaar vatbare beschikking moet beslissen. De Raad adviseert het voorstel in deze zin aan te vullen.*

14. De Raad is van mening dat de rechtszekerheid voor de inhoudingsplichtige kan worden versterkt door hem de mogelijkheid te geven vooraf aan de belastingdienst de vraag voor te leggen of in een bepaald geval sprake is van een beloningsvoordeel of niet, en de inspecteur te verplichten op die vraag te beslissen bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

De gebruikelijke gang van zaken is dat inhoudingsplichtigen in de eerste plaats aan de hand van voorlichtingsmateriaal worden geïnformeerd over de wettelijke regelingen, de beleidsregels en de jurisprudentie. De jaarlijks verschijnende, aan iedere werkgever toegezonden Handleiding loonbelasting c.a. is hiervan een goed voorbeeld. Indien in een concreet geval onduidelijkheid bestaat over het beloningskarakter van een verstrekking of vergoeding, overlegt de inhoudingsplichtige hierover met de inspecteur van de lokale eenheid van de belastingdienst. De inspecteur neemt vervolgens, voorzover nodig na interne afstemming, een standpunt in. De ervaringen in de uitvoeringspraktijk leren dat hierbij zelden door contribuabelen als onnodig ervaren vertraging ontstaat. Bij verschil van inzicht kan de inhoudingsplichtige (of de desbetreffende werknemer) van de bestaande bezwaar- en beroepsmogelijkheden gebruik maken, zij het dat dit pas mogelijk is nadat voor de eerste keer de kostenvergoeding is uitbetaald. Tegen deze achtergrond, alsmede het feit dat in 1997 de mogelijkheid is ingevoerd om desgewenst ook bezwaar te maken tegen de eigen aangifte, zien wij vooralsnog onvoldoende aanleiding om de door de Raad voorgestelde «advance ruling» als algemene maatregel aan het wetsvoorstel toe te voegen. Dat neemt niet weg dat zodra ervaring is opgedaan met de goedkeuring vooraf in de sfeer van de fiscale begeleiding

van pensioenen de mogelijkheid en de wenselijkheid van een «advance ruling» in de hier besproken sfeer opnieuw kan worden afgewogen.

#### *15. Scholingsuitgaven*

*De beperking van de vergoeding voor scholingsuitgaven (artikel 11, zesde lid, Wet LB'64) is aangepast aan de beperking voor die uitgaven als scholingsuitgaven (artikel 6.7.2 Wet IB'01). In het advies inzake de Wet IB'01 heeft de Raad opgemerkt dat opleidingsinstituten veelal buiten de woon- of werkplaats zijn gevestigd, waardoor reizen noodzakelijk wordt; evenzo dienen studiereizen in een groot aantal gevallen een wezenlijk opleidingsdoel. Er is geen reden deze niet te vermijden kosten niet als scholingsuitgaven aan te merken. De Raad adviseert in de lijn van het advies inzake de Wet IB'01 dit onderdeel van artikel 11, zesde lid, Wet LB'64 nog eens te bezien.*

15. Zoals in het nader rapport met betrekking tot de Wet inkomstenbelasting 2001 is opgemerkt, hebben uitgaven voor reizen en verblijven een gemengd karakter. Anders dan bij de scholingsuitgaven in de inkomstenbelasting gaat het bij de loonbelastingheffing niet om uitgaven van de belastingplichtige voor zichzelf maar om uitgaven van een werkgever voor een werknemer. In geval van een onbelaste uitkering voor de dekking van kosten van scholing door de werkgever gaan wij er van uit dat de kans gering is dat het om uitgaven gaat anders dan voor scholing. Hierom en in het licht van het belang dat aan een goed opgeleide beroepsbevolking wordt toegekend, ligt het voor de hand het regime ter zake van uitkeringen tot dekking 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 zoals het geldt onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 na 1 januari 2001 voort te zetten. Bij de aanpassing van de Wet op de loonbelasting 1964 aan de Wet inkomstenbelasting 2001 is dit abusievelijk niet gebeurd. Het in artikel V van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen artikel 15a van de Wet op de loonbelasting 1964 en de artikelsgewijze toelichting daarop en de wijzigingen van artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964 zijn hiertoe aangepast.

#### *16. Loon in natura*

*De Raad wijst erop, dat de in artikel 13, eerste lid, Wet LB'64 toegevoegde laatste volzin niet op overeenkomstige wijze aan artikel 3.10.1 Wet IB'01 is toegevoegd.*

*Het college adviseert dit verschil weg te nemen dan wel nader uiteen te zetten.*

16. Overeenkomstig het advies van de Raad is artikel 3.10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 aangepast in lijn met het artikel 13, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

#### *17. Loopbaanonderbreking*

*Artikel 14a, tweede lid, onderdeel b, Wet LB'64 bepaalt uitdrukkelijk dat met loon uit tegenwoordige dienstbetrekking wordt gelijkgesteld loon genoten op grond van de Wet financiering loopbaanonderbreking. In artikel 3.3.7 Wet IB'01 ontbreekt een dergelijke gelijkstelling.*

*De Raad adviseert dit verschil weg te nemen dan wel nader uiteen te zetten.*

17. De door de Raad gesignaleerde omissie is hersteld. Zowel in artikel 14a, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 als in artikel 3.3.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met loon c.q. inkomsten gelijkgesteld: loon c.q. inkomsten genoten op grond van de Wet financiering loopbaanonderbreking. Voorts wordt om gelijkheid te brengen in de redactie van beide artikelen, de tekst van artikel 14a van de Wet op de loonbelasting 1964 aangepast zodat deze overeenkomt met de tekst van artikel 3.7.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

#### *18. Toelichting vrije vergoedingen*

*De toelichting op artikel 15 Wet LB'64 zet de eerste piketpaaltjes uit voor de invulling van de vage term «naar maatschappelijke opvattingen ervaren als beloningsvoordeel». De Raad adviseert aan te geven of de omschrijving van «aanmerkelijk privévoordeel» waarvan in de toelichting voorbeelden zijn opgenomen, terstond in de ministeriële regeling ex artikel 15c Wet LB'64 zal*

*worden uitgewerkt; dit geldt in het bijzonder voor de besparing van f 1 000,- op privé-uitgaven en de verplichting tot vergoeding van het gebruik bij verandering van omstandigheden bij verstrekkingen met meerjarige gebruiksmogelijkheden.*

*Het college is van oordeel dat het als voorbeeld noemen van de privé-besparing op vakantie-uitgaven van een reisleider die reizen voor zijn werkgever begeleidt, meer vragen oproept dan het beantwoordt; geadviseerd wordt dit voorbeeld door een minder discutabel voorbeeld te vervangen. Evenzo adviseert de Raad het primair als zakelijk belang aanmerken van het verstrekken van maaltijden aan boord van schepen, boorplatforms en kermiswagens nog eens te bezien.*

*De Raad merkt op dat artikel 15, derde lid, Wet LB'64 in het geheel niet is toegelicht. Het college adviseert deze bepaling bij de aanpassing van de toelichting te betrekken.*

18. De Raad verzoekt aan te geven of de in de memorie van toelichting bij artikel 15 van de Wet op de loonbelasting 1964 gegeven omschrijving van «aanmerkelijk privé-voordeel» terstond in de ministeriële regeling op basis van artikel 15c van die wet zal worden uitgewerkt. Het streven is inderdaad daarop gericht.

Het door de Raad bedoelde voorbeeld in de toelichting is overeenkomstig zijn advies vervangen.

De zienswijze van de Raad inzake maaltijdverstrekking aan boord van schepen, boorplatforms en kermiswagens zal worden betrokken bij de in de toelichting aangekondigde uitwerking in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990 van het nieuwe artikel 15b, eerste lid, onderdeel d, onder 2°, betreffende maaltijdvergoedingen en – ingevolge het voorgestelde artikel 17, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 – maaltijdverstrekkingen waarbij het zakelijke karakter van meer dan bijkomend belang is.

De opmerking van de Raad dat artikel 15, derde lid, Wet op de loonbelasting 1964 (betreffende tijdelijk naar het buitenland uitgezonden werknemers) in het geheel niet is toegelicht, lijkt te berusten op een misverstand. Verwezen wordt naar de laatste twee volzinnen in de toelichting bij artikel V, Algemeen, Vrije vergoedingen.

#### *19. Uitgezonderde vrije vergoedingen*

*Artikel 15b, onderdeel g, Wet LB'64 verruimt de mogelijkheid voor het vergoeden van de kosten van een telefoonabonnement ten opzichte van de geldende regeling. In de toelichting is echter niet uiteengezet hetgeen in dit kader wordt verstaan onder «een aanmerkelijke besparing». De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.*

*Tevens merkt de Raad op, dat het thans geldende artikel 15, achtste lid, Wet LB'64 niet is overgenomen in het voorgestelde artikel 15b Wet LB'64. De toelichting licht «artikel 15b, tweede lid» echter wel toe. De Raad adviseert artikel 15b Wet LB'64 met dit tweede lid aan te vullen.*

19. Het advies van de Raad om bij de begrenzing van de vrije vergoeding van telefoonabonnementen in de toelichting aan te geven wat wordt verstaan onder «een aanzienlijke besparing», heeft aanleiding gegeven de wettekst nader te concretiseren. Van vrije vergoeding wordt uitgesloten de vergoeding van het eerste telefoonabonnement en van volgende abonnementen indien het zakelijk karakter van bijkomend belang is. Wel voor vrije vergoeding komen dan in aanmerking de (tweede en volgende) telefoonabonnementen met een duidelijk zakelijk karakter.

Abusievelijk is het huidige artikel 15, achtste lid, Wet op de loonbelasting 1964 niet opgenomen in het nieuwe artikel 15b Wet op de loonbelasting 1964 zoals dit aan de Raad is voorgelegd. Dit geldt ook voor het huidige artikel 15, eerste lid, onderdeel i, van de Wet op de loonbelasting 1964. Deze omissies zijn hersteld. Daarnaast is artikel 15b, eerste lid, onderdeel k, aangevuld met de passage «of een buitenlandse regeling die naar aard en strekking daarmee overeenkomt».

#### *20. Woon-werkverkeer*

*Artikel 16a Wet LB'64 geeft een regeling voor de vergoeding van het woon-werkverkeer per openbaar vervoer en artikel 16b Wet LB'64 voor de vergoeding van het overige woon-werkverkeer. Indien sprake is van regelmatig*

*woon-werkverkeer, maar niet elke dag wordt per openbaar vervoer gereisd, is de wijze van bepaling van de vergoeding ongeregeld gebleven. Eerstgenoemde bepaling neemt als basis voor de vergoeding de prijs van het overgelegde vervoerbiljet, laatstgenoemde bepaling gaat uit van een tabel die van toepassing is indien «vast» op één of meer dagen per week wordt gereisd. Deze verschillen in benadering van de grondslag voor de vergoeding maken de toepassing bij «gemengd» vervoer niet goed mogelijk. De Raad adviseert de regeling sluitend te maken.*

20. Het gevoelen van de Raad dat de verschillen in benadering van de grondslag voor de vergoeding van het woon-werkverkeer tussen de artikelen 16a en 16b de toepassing bij gebruik van «gemengd» vervoer niet goed mogelijk maken, delen wij niet. Van «gemengd» vervoer is bijvoorbeeld sprake als de werknemer zijn woon-werkverkeer twee dagen in de week geheel of gedeeltelijk met het openbaar vervoer aflegt en de overige drie dagen met de auto. Op de dagen dat de werknemer zijn woon-werkverkeer geheel of gedeeltelijk met het openbaar vervoer aflegt, zijn de regels voor openbaar vervoer (artikel 16a) van toepassing. Op de overige dagen zijn de regels voor eigen vervoer (artikel 16b) van toepassing. De werkgever kan voor deze dagen een forfaitair bedrag per kilometer vergoeden. Afhankelijk van het gebruikte vervoer is het dan mogelijk dat beide artikelen toepassing vinden. Per gereisde dag is echter altijd slecht één van beide artikelen van toepassing. Onder het huidige regime is dat niet anders.

*21. Buitenlandse verzekeraar*

*In de toelichting op artikel 7.2.1, zevende lid, Wet IB'01 is gesteld: «Overigens kan het hier bedoelde geval zich alleen voordoen indien de belastingplichtige een dienstbetrekking in Nederland gaat uitoefenen zonder daadwerkelijk hier te gaan wonen. Artikel 19a, eerste lid, onderdeel d (lees: c), van de Wet op de loonbelasting 1964 zal met het oog hierop worden gewijzigd aangezien die bepaling er vanuit gaat dat de belastingplichtige wel in Nederland gaat wonen.» De Raad merkt op, dat het voorstel niet in een wijziging van artikel 19a, eerste lid, onderdeel c, Wet LB'64 voorziet. Het college adviseert aan de opmerking in de toelichting op de Wet IB'01 vervolg te geven.*

21. Aan de opmerking in de toelichting op artikel 7.2.1, zevende lid (thans achtste lid), van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Raad maakt hierover terecht een opmerking, is gevolg gegeven. Artikel 19a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964 is thans gewijzigd zodat ook de situatie waarin de pensioenopbouw bij een buitenlandse, niet toegelaten, pensioenuitvoerder wordt voortgezet door een belastingplichtige die in Nederland een dienstbetrekking gaat uitoefenen zonder daadwerkelijk hier te gaan wonen, door deze bepaling wordt bestreken.

*22. Toegelaten verzekeraars*

*Op grond van artikel 19a, derde lid, Wet LB'64 kunnen regels worden gesteld met betrekking tot de aanwijzing als toegelaten verzekeraar. In de toelichting is ten aanzien van deze bepaling opgemerkt, dat de te stellen voorwaarden het doel hebben de buitenlandse pensioenuitvoerder in een vergelijkbare positie te brengen met de binnenlandse pensioenuitvoerder. «Hierbij 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 verslaggeving (bijvoorbeeld jaarlijks een door een externe accountant gecontroleerd verslag van de financiële stand van zaken van de pensioenuitvoerder), het aantal deelnemers», aldus de toelichting.*

*Naar het oordeel van de Raad hebben deze voorwaarden geen betrekking op hetgeen nodig is ter verzekering van een goede uitvoering van de belastingwet; zij hebben betrekking op de concurrentiepositie van die buitenlandse verzekeraar. Dergelijke voorwaarden, zo zij al gesteld mogen worden in het licht van de Europese regelgeving, behoren in andere wetgeving thuis. Verwezen kan onder meer worden naar de Europese en Nederlandse regelgeving inzake het toezicht op verzekeringsbedrijven.*

*Naast de in artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, 1e en 2e, Wet LB'64 opgenomen verplichtingen ziet de Raad geen andere verplichtingen die nodig zijn om het belang van de schatkist veilig te stellen bij niet-reguliere afwikkeling van pensioenaanspraken.*

*De Raad adviseert artikel 19a, derde lid, Wet LB'64 te schrappen en artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, Wet LB'64 aan te passen.*

22. De Raad is van mening dat de aan de toelating van buitenlandse pensioenuitvoerders op de Nederlandse markt gestelde nadere voorwaarden, zo zij al gesteld mogen worden in het licht van de Europese en Nederlandse regelgeving inzake het toezicht op verzekeringsbedrijven, in andere wetgeving thuis hoort. De door de Raad genoemde Europese regelgeving ziet uitsluitend op verzekeringsmaatschappijen. Hiermee vergelijkbare regelgeving op communautair niveau voor pensioenfondsen ontbreekt vooralsnog. De Europese Commissie werkt thans aan voorstellen voor een communautair toezicht- en regelgevingskader voor pensioenen en pensioenfondsen. De ervaring leert echter dat de totstandkoming van een Europees rechtskader een zaak van lange adem is. Vooruitlopend op toekomstige communautaire regelgeving achten wij het, met het oog op het veiligstellen van de Nederlandse fiscale claim, van belang op nationaal niveau nadere voorwaarden aan de toelating van buitenlandse pensioenuitvoerders op de Nederlandse markt te verbinden. De door de Raad uit de memorie van toelichting geciteerde bij wijze van voorbeeld genoemde voorwaarden die aan een dergelijke toelating kunnen worden verbonden zijn ontleend aan de thans bij de Europese Commissie voorliggende voorstellen voor een Europese richtlijn voor aanvullende pensioenen die onlangs door de commissie in de mededeling «Naar een interne markt voor aanvullende pensioenen» zijn gepubliceerd. Anders dan de Raad zijn wij van mening dat deze nadere voorwaarden vooralsnog nodig zijn om het belang van de schatkist veilig te stellen bij een niet-reguliere afwikkeling van pensioenaanspraken. Vanwege het ontbreken van communautaire regelgeving voor pensioenfondsen zou een willekeurig in het buitenland gevestigd lichaam (waarin bijvoorbeeld in Nederland wonende pensioengerechtigden een belang hebben) dat aldaar niet aan toezicht is onderworpen, als pensioenuitvoerder kwalificeren. De huidige stand van de communautaire regelingen brengt ons er vooralsnog toe op nationaal niveau maatregelen te treffen om een coherente belastingheffing te waarborgen.

### *23. Tijdvakloon*

*De Raad adviseert in de toelichting de verhouding tussen het tijdvakloon op jaarbasis als bedoeld in artikel 22b Wet LB'64 (f 56 973,-) en het verzamelinkomen als bedoeld in artikel 8.2.5 Wet IB'01 indien alleen loon uit vroegere dienstbetrekking wordt genoten (f 58 004,-), aan te geven.*

*Tevens adviseert de Raad, indien het vorenbedoelde tijdvakloon op jaarbasis en het verzamelinkomen verschillende bedragen zijn, in artikel 22d Wet LB'64 te verduidelijken welke bedragen worden vervangen.*

23. Het door de Raad geconstateerde verschil tussen de in de twee wetsvoorstellen genoemde inkomensgrenzen berust op een vergissing. Een aanpassing van de inkomensgrens voor de ouderenkorting in de artikelen 8.2.5 en 8.2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2000 werd abusievelijk niet tevens verwerkt in de nieuwe artikelen 22b en 22c van de Wet op de loonbelasting 1964. De jaarloonbedragen in laatstgenoemde artikelen zijn alsnog aangepast.

### *24. Verplichtingen inhoudingsplichtige*

*In de artikelen 28 – 29a Wet LB'64 zijn de verplichtingen voor de inhoudingsplichtigen, werknemers en «eenieder» opgenomen. Artikel 29a Wet LB'64 is daartoe overgebracht van de AWR. Naar het oordeel van de Raad moet deze weg terug niet worden bewandeld. In de AWR dienen alle op de heffingswetten betrekking hebbende gezamenlijke bepalingen te worden opgenomen. Alleen specifieke aanvullingen, die enkel voor de loonbelasting van betekenis zijn, zouden in de Wet LB'64 hun plaats kunnen vinden.*

*De Raad adviseert de bepalingen voorzover zij op verschillende heffingswetten betrekking hebben op te nemen in of terug te brengen naar de AWR.*

*Tevens adviseert het college in de artikelen 27, eerste lid, onderdeel f, en 29, eerste lid, Wet LB'64 de «toegelaten» identiteitsbewijzen aan te vullen met een geldig rijbewijs.*

24. De Raad adviseert het overbrengen van deze bepaling van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (eerste lid van het huidige artikel 47b) naar de Wet op de loonbelasting 1964 achterwege te laten. Uit oogpunt van wetgevings-systematiek blijft het onze voorkeur houden om deze bepaling over te brengen van de Algemene wet inzake rijksbelastingen – waarin algemene regels zijn opgenomen waaronder de verplichtingen die van belang zijn voor verscheidene belastingen – naar de Wet op de loonbelasting 1964 waarin de specifieke verplichtingen in het kader van de heffing van loonbelasting zijn opgenomen.

Tevens is het advies van de Raad de ingevolge artikel 29, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 toegestane identiteitsbewijzen aan te vullen met het rijbewijs, niet overgenomen. Evenals voor het sofi-nummer geldt (zie het antwoord op punt 6) is ook hier uit het oogpunt van de bestrijding van illegale arbeid identificatie door middel van het rijbewijs niet afdoend. De vereiste gegevens, zoals de nationaliteit en de verblijfsstatus, zijn niet vermeld op het rijbewijs.

### **Dividendbelasting**

#### *25. Rechtsgrond*

*In de toelichting op de Wet IB'01 is gesteld, dat ook onder het nieuwe systeem uitgegaan wordt van volledige verrekenbaarheid van de ingehouden dividendbelasting met de uiteindelijk verschuldigde belasting terzake van de vermogensrendementsheffing en dat aldus het karakter van de dividendbelasting als voorheffing in de binnenlandse verhouding behouden blijft. De Raad heeft in het advies inzake de Wet IB'01 reeds opgemerkt dat met die enkele opmerking niet kan worden volstaan.*

*De winstuitkering waarop de dividendbelasting wordt ingehouden, komt als zodanig niet meer in het belastbare inkomen voor de inkomstenbelastingheffing op; het forfaitair rendement heeft geen relatie met die winstuitkering. Ook de opmerkingen in deel Algemeen van de toelichting op het voorstel, dat inkomsten uit sparen en beleggen voortaan op forfaitaire wijze worden bepaald en dat de grondslag voor inhouding van dividendbelasting echter ongewijzigd blijft, zijn ontoereikend om de plaats van de dividendbelasting in het (nieuwe) belastingstelsel aan te geven.*

*De Raad adviseert in de toelichting in te gaan op de vraag of en in hoeverre de dividendbelastingheffing een zelfstandige – en aanvullende – heffing is op in Nederland opgekomen winst, alsmede welke rechtsgrond is aan te wijzen voor een zelfstandige heffing over door een Nederlandse vennootschap uitgedeelde maar in het buitenland behaalde winst.*

25. Conform de aanbeveling van de Raad is de toelichting aangevuld met een passage over de rol van de dividendbelasting onder het nieuwe systeem.

#### *26. Belastingobject*

*Historisch gezien is de belastingheffing van de vennootschap en van de aandeelhouders nauw met elkaar verweven. Zowel de vennootschap als de aandeelhouder worden voor de winst die de vennootschap behaalt in de heffing betrokken. Uiteindelijk heeft dit geleid tot een objectief inkomstenbegrip in een overigens subjectieve inkomstenbelastingheffing. De Wet IB'01 doorbreekt deze samenhang. Dit roept de vraag op in hoeverre de dividendbelasting als zelfstandige heffing het huidige programma van belastingheffing van vennootschappen en haar aandeelhouders kan voortzetten. Dit programma luidt:*

- a. de winst die binnen de vennootschappelijke sfeer wordt behaald, wordt zo volledig mogelijk in de vennootschapsbelastingheffing betrokken;*
- b. over diezelfde winst wordt zo volledig mogelijk bij de aandeelhouders inkomstenbelasting geheven, zij het eerst op het tijdstip van uitdeling of overboeking naar de kapitaalrekening.*

*Onderdeel a van dit programma wordt in het nieuwe stelsel niet gewijzigd. Met betrekking tot onderdeel b zal het programma moeten worden aangepast in deze zin dat over «diezelfde winst» dividendbelasting zal worden ingehouden. Daarbij rijst de vraag of de inhouding van dividendbelasting op hetzelfde tijdstip dient plaats te vinden als de huidige inkomstenbelastingheffing bij de aandeelhouders.*



*De Raad beantwoordt deze vraag niet op voorhand bevestigend. Uitgaande van een zelfstandige heffing over uitgedeelde winst speelt de zorg voor «inkomstenbelastingclaimverlies» die historisch gezien mede tot de zogenoemde basisconceptie heeft geleid, niet. Daarmee kan de inhouding over het bedrag dat uit de winst naar de kapitaalrekening wordt overgeboekt vervallen mits de omvang van «diezelfde winst» administratief vastgelegd wordt. De Raad wijst er op dat in deze mogelijkheid van administratieve vastlegging door een beperkte aanpassing van artikel 13 Wet DB. kan worden voorzien.*

*Daartegenover kan op basis van dezelfde administratieve vastlegging de terugbetaling van kapitaal of agio in contanten ook toegerekend worden aan «diezelfde winst» zolang die niet is uitgeput. (Omvangrijke) Uitkeringen aan aandeelhouders, die onder het huidige regime door omzetting van agio in nominaal aandelenkapitaal gevolgd door terugbetaling van kapitaal na een statutenwijziging onbelast kunnen plaatsvinden maar in wezen uitkeringen vormen van door de vennootschap behaalde winst die niet voldoende renderend binnen de vennootschap kan worden aangewend, worden alsdan belast.*

*De Raad adviseert de keuze voor het object van de dividendbelasting als zelfstandige heffing te motiveren en de afweging tegenover een heffing waarbij alleen – maar dan ook alle – daadwerkelijke uitkeringen in contanten in de heffing worden betrokken indien en voorzover de door de vennootschap behaalde winst daartoe toereikend is, daarbij uitdrukkelijk te betrekken.*

26. Zoals hiervoor onder punt 25 is aangegeven, wordt in de memorie van toelichting nader ingegaan op de zelfstandige rol die de dividendbelasting ook na de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 blijft vervullen. Die rol is naar ons oordeel ook breder dan het door de Raad geschetste programma. Het is namelijk niet zonder meer zo dat er een rechtstreekse lijn loopt tussen de winst waarover vennootschapsbelasting wordt geheven, de uitgedeelde winst ter zake waarvan dividendbelasting wordt ingehouden en het dividendinkomen waarover uiteindelijk inkomstenbelasting is verschuldigd. Zo maakt het voor de heffing van dividendbelasting bijvoorbeeld geen verschil of de uitgekeerde winst deel heeft uitgemaakt van de grondslag voor de heffing van vennootschapsbelasting. Ook winst die voor die belasting is vrijgesteld – te denken valt aan deelnemingsdividend – zal bij uitdeling in beginsel in de heffing van dividendbelasting worden betrokken. Voorts speelt uiteraard de verschuldigdheid van vennootschapsbelasting zelf een rol, in de zin dat voorzover een vennootschap over haar winst vennootschapsbelasting is verschuldigd, dit de uit te keren winst vermindert en daarmee ook de grondslag voor de heffing van dividendbelasting. De dividendbelasting kent voor de bepaling van het belastbare object dan ook geen verwijzing naar de vennootschaps- en inkomstenbelasting.

Tegen deze achtergrond ligt het voor de hand de huidige grondslag van de dividendbelasting te handhaven. Een beperking tot bijvoorbeeld contante uitdelingen, zoals door de Raad genoemd, zou er bovendien toe kunnen leiden dat bepaalde vormen van winstuitkeringen niet langer in de heffing zouden kunnen worden betrokken. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan uitdelingen in de vorm van bonusaandelen ten laste van de winstreserve of dividenden in natura, maar ook aan inkoop van eigen aandelen als vervanging van rechtstreekse contante dividenduitkeringen. Vooral met het oog op buitenlandse aandeelhouders, die niet onder de forfaitaire rendementsheffing vallen, zou dit leiden tot een onbedoelde en ongewenste beperking van de heffingsgrondslag. Met de handhaving van het huidige dividendbegrip wordt dit voorkomen. Vanuit deze optiek is er ook geen aanleiding een uitzondering te maken voor de door de Raad genoemde bijschrijvingen op de kapitaalrekening.

#### *27. Aandelenruil*

*Bij zogenoemde sfeerovergangen, de overdracht van aandelen van privé-vermogen naar ondernemingsvermogen of omgekeerd, kan de belastingclaim op de nog niet uitgedeelde winst van een vennootschap verloren gaan of kan dubbele belastingheffing ontstaan. De gevolgen van de sfeerovergangen zijn bij de parlementaire behandeling van de Wet IB'64 onderschat en zijn mede daardoor niet algemeen en systematisch in die wet geregeld. Inmiddels is het terrein in kaart gebracht. Met voorbijgaan aan deze verworvenheid wordt in*

*artikel 3a, eerste lid, Wet DB. zonder enige nadere toelichting het beperkt en dus willekeurig werkende artikel 44 Wet IB'64 overgenomen. Het artikel vestigt alleen een belastingclaim op de nog niet uitgedeelde winst van een bij een fusie overgenomen vennootschap indien en voorzover de overnemende vennootschap eigen aandelen emitteert als tegenprestatie voor verwerving van de aandelen in de overgenomen vennootschap. Indien die tegenprestatie bestaat uit contanten of (converteerbare) obligaties gaat de belastingclaim op de nog niet uitgedeelde winsten van de overgenomen vennootschap verloren zonder dat enige claim wordt gevestigd bij de overnemende vennootschap. Vestiging van een claim in de laatstbedoelde gevallen bij de overnemende vennootschap is mogelijk indien de beclaimde winstreserves afzonderlijk worden geadmistreerd. De Raad wijst er ook hier op dat in deze mogelijkheid van administratieve vastlegging door een beperkte aanpassing van artikel 13 Wet DB. kan worden voorzien.*

*De Raad adviseert de sfeerovergangen systematisch te beschrijven en daarbij aan te geven in welke gevallen het behoud van de belastingclaim noodzakelijk wordt geacht en in welke gevallen dubbele belastingheffing vermeden moet worden, alsmede de Wet DB. aan te passen teneinde de «lekkage» of dubbele heffing bij sfeerovergangen zoveel mogelijk weg te nemen.*

27. Bij een overgang van privé-vermogen naar ondernemingsvermogen en omgekeerd, zal als gevolg van de heffing over het forfaitaire rendement in binnenlandse situaties in het algemeen geen belastingclaim verloren gaan. Zowel in de situatie dat de aandelen behoren tot het privé vermogen als in de situatie dat de aandelen behoren tot het ondernemingsvermogen is het voor de (uiteindelijke)heffing van inkomstenbelasting niet relevant of er sprake is van een dividend dan wel van een vervreemdingswinst. De uiteindelijke heffing vindt immers plaats over de waarde in het economische verkeer van de aandelen. Voorts is de dividendbelasting in beide situaties verrekenbaar met de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting. Wel kan er, net als in de huidige situatie, sprake zijn van een (sfeer)overgang die gevolgen heeft de uiteindelijke heffing indien de aandelen eerst behoren tot het vermogen van een buitenlands belastingplichtige en vervolgens tot het vermogen van een binnenlands belastingplichtige of omgekeerd. De omstandigheid dat deze sfeerovergang wel van invloed is op de uiteindelijke heffing is niet zozeer het gevolg van het belastbare feit voor de heffing van dividendbelasting doch het gevolg van de verrekenbaarheid van de dividendbelasting. Afhankelijk van de fiscale wetgeving in het land waarin de buitenlands belastingplichtige is gevestigd, kan de ingehouden dividendbelasting aldaar worden verrekend.

Echter, in de situatie waar de Raad op wijst, een bijbetaling in contanten – daaronder begrepen een betaling door middel van een (converteerbare) obligatielening – bij een aandelenruil zou er, los van de omstandigheid of er sprake is van een (sfeer)overgang, in buitenlandse situaties wel een belastingclaim verloren kunnen gaan. Naar aanleiding hiervan hebben wij het voorgestelde artikel 3a van de Wet op de dividendbelasting 1965 aangepast. Hierdoor wordt zeker gesteld dat ingeval in het kader van een aandelenruil een bijbetaling in contanten plaatsvindt, deze bijbetaling in mindering wordt gebracht op het kapitaal dat is gestort op de aandelen die in het kader van de aandelenfusie worden geruild. Een soortgelijke bepaling is eveneens opgenomen voor de juridische fusie en de juridische splitsing. Na deze aanpassing van het voorgestelde artikel 3a, is naar ons oordeel een administratieve vastlegging van de claim door aanpassing van artikel 13 van de Wet op de dividendbelasting 1965 niet meer noodzakelijk.

#### *28. Splitsing*

*Aangezien een belastingclaim rust op het gedeelte van het vermogen van de vennootschap dat het fiscaal erkende kapitaal te boven gaat, moet bij splitsing van een vennootschap worden geregeld op welke wijze de toedeling van het fiscaal erkende kapitaal plaatsvindt. Artikel 3a, tweede en vijfde lid, Wet DB. bepaalt, dat het fiscaal erkende kapitaal wordt toebedeeld aan de bij de splitsing betrokken vennootschappen naar evenredigheid van de waarden in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen die al dan niet overgaan. De Raad merkt op dat deze uitdrukkelijke bepaling weliswaar aansluit bij de toelichting op artikel 68a Wet IB'64 maar als zodanig nieuw is. De bepaling sluit niet aan bij de splitsingspraktijk. Uit de recente voorstellen tot*

*splitsing van enkele beursfondsen blijkt dat de toedeling van het fiscaal erkende kapitaal in geen enkel geval lijkt te zijn gebaseerd op de waarde in het economische verkeer van de overgegangene vermogensbestanddelen ten opzichte van de waarde van de niet-overgegangene vermogensbestanddelen. Naar het oordeel van de Raad is er geen reden de vennootschappen bij de splitsing niet een ruime mate van vrijheid te laten voor deze toedeling mits de toedeling niet volstrekt willekeurig wordt. De belastingheffing is zekergestellt door de regeling dat niet meer dan het fiscaal erkende kapitaal kan worden verdeeld. Van belang is tevens dat de fiscale positie van de aandeelhouders bekend moet kunnen zijn op het tijdstip van besluitvorming over de splitsing. De stringente bepaling van artikel 3a, vijfde lid, Wet DB. staat dat in de weg. De Raad adviseert artikel 3a, vijfde lid, Wet DB. te heroverwegen.*

28. De in het voorgestelde artikel 3a van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen regeling is afgeleid van artikel 68a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Deze regeling heeft ten doel het op de aandelen in de splitsende vennootschap gestorte kapitaal te verdelen over de aandelen die in het kader van een splitsing worden uitgereikt. Uitgangspunt daarbij is dat niet meer kapitaal kan worden verdeeld dan er op het moment van splitsing aanwezig is. Vervolgens is gekozen voor een verdeling die evenredig is aan de verhouding tussen de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat op een verkrijgend lichaam overgaat en de waarde in het economische verkeer van het gehele vermogen van de splitsende vennootschap. Dit heeft ten doel te voorkomen dat de belastingplichtige naar willekeur het kapitaal over de vennootschappen kan verdelen. De Raad wijst erop dat deze regeling inzake de toedeling van het gestorte kapitaal niet aansluit bij hetgeen in de praktijk bij splitsingen van ter beurze genoteerde fondsen plaatsvindt. Naar aanleiding hiervan merken wij op dat in de praktijk bij ter beurze genoteerde fondsen ook wel wordt aangesloten bij de beurskoersen van de splitsende en de verkrijgende vennootschappen. Het aansluiten bij criteria die een afspiegeling vormen van de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen, zoals de beurskoersen van de aandelen, ontmoet geen bezwaar. Ook in die situatie kan de splitsende vennootschap immers in het algemeen niet naar eigen believen het gestorte kapitaal verdelen, omdat hij bij die verdeling afhankelijk is van de door marktomstandigheden bepaalde waarde van de splitsende en de verkrijgende vennootschap. Voor alle duidelijkheid merken wij op dat indien de verkrijgende vennootschap een nieuw opgericht lichaam is, de beurskoersen en derhalve de verdeling van het gestorte kapitaal, afhankelijk zal zijn van de op grond van marktomstandigheden vastgestelde introductiekoersen.

#### *29. Dividendvervangende splitsing*

*Tijdens de parlementaire behandeling van artikel 68a Wet IB'64 is de regeling aangevuld met een bepaling omtrent de zogenoemde dividendvervangende splitsing. Hiervan is sprake indien liquide middelen of snel liquide te maken beleggingen worden ondergebracht in een dochtervennootschap, waarvan de aandelen vervolgens ten titel van splitsing worden uitgereikt aan de aandeelhouders van de splitsende vennootschap. Deze aandelen worden bij de splitsing onbelast ontvangen door de aandeelhouders. Door verkoop van die aandelen kunnen zij vervolgens liquide middelen verkrijgen, die in wezen het dividend representeren van de splitsende vennootschap.*

*De vermogensrendementsheffing die in de Wet IB'01 is opgenomen, ontnemt elk belang aan deze constructie voor hier te lande wonende beleggers.*

*Daarmee is naar het oordeel van de Raad materieel aan de dividendvervangende splitsing de betekenis komen te ontvallen, temeer nu de kwalificatie van de dividendvervangende splitsing als dividend in verdragsituaties niet onomstreden is.*

*De Raad adviseert artikel, 3a, vierde en zesde lid, Wet DB. te heroverwegen.*

29. Wij zullen de punten 29 en 35 gezamenlijk bespreken. In de vennootschapsbelasting wordt in de huidige situatie voor de fiscale begeleiding van een juridische splitsing – het buiten aanmerking laten van de vervreemdingswinst – de eis gesteld dat de splitsing moet zijn ingegeven door zakelijke overwegingen. In tegenstelling tot de heffing van vennootschapsbelasting, gaat de dividendbelasting uit van begeleiding, onder handhaving van de belastingclaim. De belastingclaim wordt gehandhaafd door de

verdeling van het gestorte kapitaal. Een uitzondering wordt gevormd door de zogeheten dividendvervangende splitsing, alsdan wordt een uitdeling van winst aanwezig geacht. Het advies van de Raad om de verhouding tussen beide bepalingen toe te lichten heeft ons aanleiding gegeven het voorgestelde artikel 3a van de Wet op de dividendbelasting 1965 aan te vullen met de zakelijkheidseis, waarbij de belastingplichtige op dit punt zekerheid vooraf kan verkrijgen. Met de Raad zijn wij van mening dat de voor de heffing van dividendbelasting opgenomen anti-misbruik maatregel voor binnenlandse verhoudingen niet meer noodzakelijk is. De bepaling is echter wel van belang in de situatie dat er buitenlandse aandeelhouders zijn. Zonder een dergelijke voorziening zou het mogelijk zijn om liquide middelen in de vorm van een vervreemdingswinst die in wezen dividend representeren, zonder inhouding van dividendbelasting, toe te laten komen aan buitenlandse aandeelhouders.

### *30. Inkoop van aandelen*

*Bij inkoop van aandelen ter amortisatie wordt als winstuitdeling het verschil tussen de inkoopprijs en het op dat aandeel fiscaal erkende kapitaal aangemerkt. Over het bedrag van die winstuitdeling moet dividendbelasting worden ingehouden. Indien een beursfonds ter beurze eigen aandelen inkoop met het oogmerk deze in te trekken is het feitelijk niet mogelijk de dividendbelasting in te houden; deze dividendbelasting zal (gebruteerd) voor eigen rekening genomen moeten worden. Deze heffing wordt als een aanmerkelijk knelpunt aangemerkt, mede omdat beursfondsen de inkoop van eigen aandelen als een belangrijk strategisch instrument zien.*

*In april en mei 1998 heeft de staatssecretaris op vragen van leden van de Tweede Kamer der Staten-Generaal onder meer geantwoord dat de problematiek rond de definitieve inkoop van eigen aandelen niet los kan worden gezien van de voorstellen in de sfeer van de vermogensinkomsten en dividendbelasting die zijn ontwikkeld in het kader van de nota «Belastingen in de 21e eeuw: een verkenning» en dat bij de nadere uitwerking van die nota op deze materie zal worden teruggekomen. De Raad mist in het voorstel de nakoming van deze toezegging.*

*Het college adviseert een oplossing voor het geschetste knelpunt te geven en het voorstel met die oplossing aan te vullen.*

30. Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 zullen winstuitdelingen bij particuliere aandeelhouders niet meer in de heffingsgrondslag van box I vallen. Particuliere binnenlandse aandeelhouders zullen voortaan op forfaitaire grondslag worden belast voor de inkomsten uit vermogen. Dit betekent vanzelfsprekend dat de uitdeling van winstreserves die wordt geconstateerd bij de inkoop van eigen aandelen ook niet meer in de heffingsgrondslag van box I zullen vallen.

Door de inwerkingtreding van het nieuwe stelsel wordt daarmee een belangrijke drempel voor de inkoop van eigen aandelen weggenomen. Ten aanzien van de particuliere binnenlandse aandeelhouders deed zich onder het huidige stelsel, als gevolg van het huidige synthetische inkomensbegrip, bij inkoop van eigen aandelen het probleem voor dat het subjectieve voordeel van de aandeelhouder aanzienlijk kon afwijken van het objectieve voordeel dat bij hem in de heffing werd betrokken. Door de introductie van de forfaitaire rendementsheffing doet dit probleem zich niet meer voor. In die zin kan de problematiek van de inkoop van eigen aandelen niet los worden gezien van de belastingherziening voor de 21e eeuw. Hoewel noch de Wet inkomstenbelasting 2001, noch de Invoeringswet een expliciete bepaling bevat die ziet op de inkoop van eigen aandelen, leidt de overstap naar een forfaitaire rendementsheffing als zodanig dus tot een vermindering van deze problematiek.

Zoals ook is aangegeven onder punt 25 en 26 behoudt de dividendbelasting in de 21e eeuw haar zelfstandige karakter met eigen heffingsgrondslag. Dit betekent dat ter zake van de uitdeling die plaatsvindt bij de inkoop van eigen aandelen dividendbelasting dient te worden ingehouden. Deze dividendbelasting is voor particuliere binnenlandse aandeelhouders in beginsel verrekenbaar met de inkomstenbelasting, evenals bij reguliere winstuitdelingen het geval is. Gegeven de handhaving van de dividendbelasting als zelfstandige heffing, ligt het voor de hand ook het huidige dividendbegrip te handhaven. Indien bepaalde vormen van winstuitdelingen, zoals uitdelingen bij inkoop van eigen aandelen, uit de grondslag zouden worden gehaald, zou

men, met name met het oog op buitenlandse aandeelhouders, reguliere winstuitdelingen kunnen vervangen door uitdelingen door middel van inkoop van eigen aandelen. Dit zou leiden tot een ongewenste uitholling van de grondslag.

### *31. Beleggingsinstellingen*

*Beleggen via een beleggingsinstelling onderscheidt zich thans van rechtstreeks beleggen door de omstandigheid dat de waardeveranderingen van de beleggingen beclaimd zijn. Effectief wordt geen vennootschapsbelasting over de gerealiseerde waardeveranderingen geheven, omdat deze resultaten ten laste van de winst aan de herbeleggingsreserve mogen worden toegevoegd; zij blijven definitief buiten de vennootschapsbelastingheffing bij uitdeling. Uitgedeelde koers- en vervreemdingswinst op beleggingen wordt echter in de inkomstenbelastingheffing betrokken.*

*Bij de invoering van de vermogensrendementsheffing speelt deze inkomstenbelastingheffing echter geen rol meer. Daarbij past tevens de vennootschapsbelastingclaim, die normaliter nihil bedraagt, te laten vervallen. Het onbelast laten van de koersen vervreemdingswinst brengt ook het achterwege laten van de inhouding van dividendbelasting bij uitdeling mee. Het «wegdefiniëren» als winstuitdeling door de herbeleggingsreserve als fiscaal erkend kapitaal aan te merken is een creatieve oplossing. Naar het oordeel van de Raad dient deze oplossing verder te reiken en ook de herwaarderingsreserve van een beleggingsinstelling te omvatten, indien de beleggingsinstelling op grond van haar stelselkeuze niet-gerealiseerde koerswinsten en -verliezen op effecten niet in de herbeleggingsreserve opneemt, alsmede indien stille reserves in andere beleggingen dan effecten aanwezig zijn. Deze verruiming van het aanmerken als fiscaal erkend kapitaal kan in het bijzonder bij inkoop van eigen aandelen door zogenoemde krimpende beleggingsfondsen van betekenis zijn. Bij deze inkoop van eigen aandelen zal ook een evenredig gedeelte van de herwaarderingsreserve betrokken worden. Gelet op doel en strekking van de voorgestelde regeling dient de uitkering daarvan buiten de dividendbelastinginhouding te blijven. De Raad adviseert artikel 3b Wet DB. en artikel 29 Wet IB'64 in deze zin aan te passen.*

31. De Raad heeft zijn waardering uitgesproken over de praktische oplossing die is gekozen om de door een fiscale beleggingsinstelling uitgedeelde koersen- en vervreemdingswinsten voortaan vrij te stellen van inhouding van dividendbelasting, door de herbeleggingsreserve voortaan aan te merken als fiscaal erkend kapitaal. De Raad suggereert deze vrijstelling nog verder uit te breiden, namelijk naar niet-gerealiseerde koerswinsten en verliezen op effecten die als gevolg van het gehanteerde waarderingssysteem niet in herbeleggingsreserve zijn opgenomen. Naar ons oordeel is een dergelijke uitbreiding niet aan de orde.

Zolang koerswinsten niet gerealiseerd zijn, kunnen deze niet aan de herbeleggingsreserve gedoteerd worden en komen deze niet in de winst tot uitdrukking. Zij maken derhalve ook geen deel uit van het zichtbare fiscale vermogen. Deze kunnen daarom niet als gestort kapitaal worden benoemd.

### *32. Vaststelling fiscaal erkend kapitaal*

*Op grond van artikel 13 Wet DB. wordt op verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking het fiscaal erkende kapitaal van een vennootschap door de inspecteur vastgesteld. Deze mogelijkheid is uitgesloten voor beleggingsmaatschappijen met veranderlijk kapitaal. Het belang van een «vastgesteld» fiscaal erkend kapitaal is voor de beleggingsinstellingen vergroot door het voorgestelde artikel 3b Wet DB. en de voorgestelde wijziging van artikel 29 Wet IB'64. Dit belang dient, hoezeer ook de vaststelling formeel betrekking heeft op één bepaald tijdstip, zwaar te wegen. Materieel heeft de vaststelling verder-strekkende betekenis dan dat ene tijdstip; zij biedt de desbetreffende beleggingsinstelling voldoende zekerheid over de in te houden dividendbelasting, in het bijzonder bij inkoop van eigen aandelen of liquidatie. Daarnaast merkt de Raad op in het verlengde van enkele hiervoor geplaatste kanttekeningen, dat de vaststelling van het fiscaal erkende kapitaal bij voor bezwaar vatbare beschikking als afzonderlijke grootheid, die losstaat van de vennootschappelijke grootheden «het geplaatste kapitaal» en «agio», van grote betekenis kan zijn voor het vastleggen van de fiscale claim op de nog*

*niet uitgedeelde winst; de inhouding van dividendbelasting kan plaatsvinden op elke uitkering die niet ten laste van het fiscaal erkende kapitaal wordt gebracht.*

*De Raad adviseert de «rekening fiscaal erkend kapitaal» een centrale plaats te geven in de (verzelfstandigde) dividendbelasting, en zo dit advies niet wordt overgenomen, in ieder geval de uitsluiting voor beleggingsmaatschappijen met veranderlijk kapitaal in artikel 13 Wet DB. te heroverwegen.*

32. Zoals ook onder punt 26 is aangegeven, blijft de dividendbelasting een zelfstandige rol vervullen en blijft het dividendbegrip ongewijzigd. Dit betekent dat de rol van het fiscaal erkend kapitaal voor de claim op de nog niet uitgedeelde winst ook geen verandering ondergaat. Vanuit deze optiek is er geen reden om met het oog op het vastleggen van de fiscale claim een wijziging in de dividendbelasting 1965 aan te brengen.

Wat betreft het op 1 januari 1997 in werking getreden artikel 13 van de Wet op de dividendbelasting 1965 is dat bij de introductie van deze bepaling bewust een uitzondering gemaakt voor Beleggingsmaatschappijen met veranderlijk kapitaal, bedoeld in artikel 76a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Deze uitzondering houdt verband met het bijzondere karakter van deze beleggingsmaatschappijen, waarbij de omvang van het op de aandelen gestorte kapitaal vrijwel voortdurend wijziging kan ondergaan. Het past niet bij het karakter van dergelijke beleggingsmaatschappijen de omvang van het op de aandelen gestorte kapitaal op een bepaald tijdstip vast te stellen. Een beschikking zou voor dergelijke beleggingsmaatschappijen slechts van geringe betekenis zijn. Omdat, zoals hiervoor aangegeven, de rol van het gestorte kapitaal bij de bepaling van de heffingsgrondslag ongewijzigd is gebleven, zien wij geen aanleiding artikel 13 op dit punt te herzien.

### **Vennootschapsbelasting**

#### *33. Bedrijfsfusie*

*In het advies inzake de Wet IB'01 heeft de Raad opgemerkt dat de voorwaarden voor de regelingen waarmee reeds ruime ervaring is opgedaan, gecodificeerd dienen te worden. Tot deze voorwaarden behoren de voorwaarden voor de bedrijfsfusie in de gevallen dat aanspraak bestaat op voorwaartse verliesverrekening, voor het bepalen van de winst niet dezelfde bepalingen van toepassing zijn of de belastingheffing uit andere hoofde alleen met behulp van nadere voorwaarden kan worden verzekerd (artikel 14, tweede lid, Wet Vpb'69).*

*De Raad adviseert de standaardvoorwaarden voor deze gevallen van bedrijfsfusie in de wet of een algemene maatregel van bestuur vast te leggen. Alsdan kan het verschil tussen de bedrijfsfusies waarop artikel 14, eerste lid, Wet Vpb'69 en die waarop artikel 14, tweede lid, Wet Vpb'69 van toepassing is, vervallen.*

33. Het oordeel van de Raad dat de voorwaarden voor een regeling waarmee reeds ruime ervaring is opgedaan, gecodificeerd dienen te worden kunnen wij in zijn algemeenheid onderschrijven. Van codificatie van de standaardvoorwaarden behorende bij artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is in dit wetsvoorstel nog afgezien, omdat een dergelijke codificatie los staat van de belastingherziening 21e eeuw. Wel bestaat het voornemen codificatie van de bedoelde voorwaarden, afhankelijk van de inpasbaarheid in het wetgevende programma, na de afronding van de belastingherziening, ter hand te nemen.

#### *34. Familiegroep*

*In artikel 10a, vijfde lid, Wet Vpb'69 wordt een familiegroep omschreven als een met de belastingplichtige vennootschap verbonden natuurlijke persoon. «Deze» familiegroep wijkt af van overeenkomstige «familiegroepen» in de Wet IB'01 en de in artikel 4, eerste lid, van de Wet op de belastingen van rechtsverkeer omschreven familiegroep. In het advies inzake de Wet IB'01 heeft de Raad erop gewezen dat de omschrijving van de familiegroep in de verschillende bepalingen van de Wet IB'01 bovendien niet steeds dezelfde is. De Raad adviseert voor al de genoemde belastingwetten een keuze te doen voor één «familiegroep» en de desbetreffende bepalingen daaraan aan te passen.*

34. De Raad van State constateert dat de omschrijving van de «familiegroep» in artikel 10a, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 afwijkt van overeenkomstige groepen in bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001. Het behoren tot een familiegroep is van belang in verband met de aanwezigheid van een relatie waarmee bij de belastingheffing in bepaalde gevallen rekening moet worden gehouden; onder meer om onbedoeld gebruik van faciliteiten en regelingen te voorkomen. Een voor verschillende regelingen van elkaar afwijkende omschrijving van de familiegroep heeft tot op heden niet tot problemen aanleiding gegeven. Desalniettemin zien wij – zoals wij hebben gemeld in het Nader rapport bij de Wet inkomstenbelasting 2001 – aanleiding om deze materie nog eens nader te bezien. In een later stadium willen wij daarom de mogelijkheden bezien om te komen tot een verdere harmonisering van de kring van relaties voor verschillende regelingen binnen de Wet inkomstenbelasting 2001. Daarbij zullen wij dan ook de familiegroep van artikel 10a, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 betrekken.

*35. Antimisbruikbepaling*

*In artikel 14a, zesde lid, Wet Vpb'69 is een antimisbruikbepaling met betrekking tot de faciliteiten voor de splitsing opgenomen. Deze bepaling is ontleend aan een overeenkomstige bepaling voor de aandelenfusie. Naast deze antimisbruikbepaling is in artikel 3a, vierde lid, Wet DB. een antimisbruikbepaling met betrekking tot de dividendvervangende splitsing opgenomen. De Raad adviseert de verhouding tussen beide bepalingen nader toe te lichten.*

35. Wij hebben punt 35 hiervoor besproken bij – en in samenhang met – punt 29.

*36. Beleggingsinstelling*

*In artikel 28, tweede lid, onderdeel g, Wet Vpb'69 is als voorwaarde voor het aanmerken van een lichaam als beleggingsinstelling opgenomen, dat dat lichaam niet direct of indirect een schuldvordering op een aanmerkelijk belanghouder heeft. Deze voorwaarde is gericht tegen arbitrage; het verstrekken van een hypothecaire lening aan een aanmerkelijk belanghouder leidt bij deze aandeelhouder tot tegen het tabeltarief aftrekbare rente die als «doorgestoten» opbrengst slechts tegen het 30%-aanmerkelijk belangtarief belastbaar is.*

*Naar het oordeel van de Raad dient de voorwaarde op dit geval van arbitrage toegesneden te blijven, aangezien anders ook niet als kredietverstrekking aan te merken tijdelijke rekeningcourantvorderingen reeds tot verlies van de status van beleggingsinstelling leiden.*

36. De beperking in artikel 28, tweede lid, onderdeel g, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is primair opgenomen om de arbitragevorm te voorkomen waaraan de Raad in zijn opmerking refereert. De Raad merkt terecht op dat het niet juist zou zijn als tijdelijke rekeningcourantvorderingen reeds tot verlies van de status van beleggingsinstelling leiden. Naar ons oordeel dient het begrip schuldvordering op de aandeelhouder op dezelfde wijze te worden uitgelegd als het begrip schuldvordering in de spiegelbeeldige situatie in de sfeer van het aanmerkelijk belang. Wij verwijzen naar hetgeen is opgemerkt onder A2 in het besluit van 11 juni 1999, nr DB99/1272, V-N 1999/30.10. Een tijdelijke rekeningcourantvordering op de aandeelhouder zal daardoor niet noodzakelijkerwijs leiden tot het verlies van de status van beleggingsinstelling.

### **Invorderingswet**

*37. Conserverende aanslag*

*In het kader van de verzelfstandiging van de conserverende aanslag heeft de Raad hiervoor in punt 5 geadviseerd in de heffingswet de omstandigheden waaronder en het tijdstip waarop deze aanslag moet worden voldaan, alsmede de wijzen en het tijdstip waarop deze aanslag teniet gaat, te regelen. In het verlengde van dat advies ligt bovendien dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist over de (gehele of gedeeltelijke) voldoening alsmede over het (geheel of ten dele) tenietgaan van de conserverende aanslag tenzij dit van rechtswege geschiedt.*

*Met betrekking tot de Invorderingswet 1990 betekent dit dat de Raad adviseert de artikelen 25, vierde, zevende, achtste, negende en tiende lid, en 26, tweede, derde en vierde lid, van de Invorderingswet 1990 te heroverwegen.*

*De Raad merkt op, dat het stelsel van conserverende aanslagen ook meebrengt dat kwijtschelding geen discretionaire bevoegdheid van de ontvanger is maar dat recht van de belastingplichtige bestaat op het tenietgaan van de conserverende aanslag na tien jaar. Uit dien hoofde dient artikel 26 van de Invorderingswet 1990 in ieder geval aangepast te worden.*

37. Wat de taakverdeling tussen inspecteur en ontvanger betreft, mogen wij verwijzen naar onze reactie op het laatste onderdeel («Formele aspecten») van punt 5 van het advies van de Raad van State.

*38. Verhaalsrecht*

*Het verhaalsrecht terzake van de inkomstenbelasting op vermogensbestanddelen die de belastingplichtige niet in volle eigendom heeft, dient naar het oordeel van de Raad uitdrukkelijk gerechtvaardigd te worden. Vooralnog ziet de Raad deze rechtvaardiging anders dan ten aanzien van met fideï-commis bezwaarde goederen niet. Er is geen reden aangegeven waarom de beperkt-eigenaar het verhaal op zijn bezittingen zou moeten gedogen voor de inkomstenbelastingsschuld van de gerechtigde op de opbrengst van die bezittingen. De vermogensrendementsheffing betreft zowel de beperkt-eigenaar als de gerechtigde in de inkomstenbelastingheffing; de huidige vermogensbelasting treft alleen de vruchtgebruiker en stelt de blote eigenaar vrij. Dit verschil in benadering maakte het «doortrekken» van het verhaalsrecht op de met vruchtgebruik bezwaarde bezittingen niet vanzelfsprekend. De Raad adviseert artikel 23 van de Invorderingswet 1990 te heroverwegen.*

38. De Raad is van mening dat het verhaalsrecht ter zake van de inkomstenbelasting op vermogensbestanddelen die de belastingplichtige niet in volle eigendom heeft een uitdrukkelijke rechtvaardiging behoeft. Met de Raad zijn wij van mening dat de behandeling van vruchtgebruik en andere genotsrechten onder de forfaitaire rendementsheffing anders is dan de behandeling van met fideï-commis bezwaarde goederen. Immers, de blote eigenaar en de genotsgerechtigde worden beiden naar rato van de waarde in het economische verkeer van de blote eigendom respectievelijk het genotsrecht in de heffing betrokken, terwijl bij het fideï-commis de bezwaarde in de heffing wordt betrokken als ware hij de (volle) eigenaar.

Een wezenlijk verschil ten opzichte van de behandeling van genotsrechten onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is echter dat bij een inkomstenbelasting in de vorm van een forfaitaire rendementsheffing niet direct (liquide) inkomsten aanwezig hoeven te zijn waarop de belasting kan worden verhaald. De wetgever heeft met het verhaalsrecht van artikel 23 van de Invorderingswet 1990 onder meer beoogd misbruik en het ontgaan van vermogensbelasting te voorkomen. Deze bepaling voorkomt dat de vermogensbelasting die betrekking heeft op met fideï-commis bezwaarde goederen dan wel op goederen in vruchtgebruik niet verhaalbaar zou zijn op diezelfde goederen. Zonder een dergelijke bepaling zou het goed waarop het fideï-commis dan wel het vruchtgebruik is gevestigd niet kunnen worden geëxecuteerd, omdat het goed niet van de belastingschuldige, maar van een derde is.

Bij een belastingheffing over inkomsten uit vermogen die niet gebaseerd is op reële inkomensstromen, maar op een verondersteld – forfaitair – rendement dat wordt berekend over de rendementsgrondslag, is er, gezien de ratio van artikel 23 van de Invorderingswet 1990, aanleiding om een soortgelijke verhaalsregeling in de Invorderingswet 1990 op te nemen. Het verhaalsrecht van de ontvanger heeft dan betrekking op de forfaitaire rendementsheffing die is verschuldigd over vermogensbestanddelen die de belastingplichtige niet in volle eigendom heeft. Dit rechtvaardigt het doortrekken van het verhaalsrecht op het met vruchtgebruik of andere genotsrechten bezwaarde bezittingen. Artikel 23 van de Invorderingswet 1990 heeft vooral een preventief karakter, bedoeld om de ontvanger niet met lege handen te laten staan wanneer er geen (liquide) inkomsten aanwezig zijn.

*39. Uitstel van betaling*

*In artikel 25, zevende lid, van de Invorderingswet 1990 is het uitstel van betaling over aanmerkelijk belangwinst bij emigratie geregeld. Indien de*



*conserverende aanslag in dit geval, anders dan hiervoor door de Raad is geadviseerd, ook betrekking heeft op de vermogensbestanddelen die aan de vennootschap ter beschikking worden gesteld, dient de beëindiging van het uitstel ook ten aanzien van deze vermogensbestanddelen, bijvoorbeeld in geval van vervreemding, in het zevende lid te worden geregeld. Daarnaast lijkt de aan artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 toegevoegde vierde volzin betrekking te hebben op hetgeen in het zevende lid is geregeld. Het in artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 opgenomen uitstel dient evenwel tevens betrekking te hebben op de als aanmerkelijk belangwinst aangemerkte vervreemdingswinst op de aan de vennootschap ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen, waartoe de eerste volzin aangevuld dient te worden.*

*De Raad adviseert artikel 25, zevende en achtste lid, van de Invorderingswet 1990 aan te passen.*

39. De Raad maakt terecht aanmerkingen op de tekst van het zevende en achtste lid van artikel 25 van de Invorderingswet 1990. De genoemde artikelliden zijn aangepast, mede in verband met de wijziging van de behandeling van de zogenoemde overige vermogensbestanddelen die tot een aanmerkelijk belang worden gerekend, in artikel 4.6.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001, zoals toegelicht aan het slot van onderdeel d van punt 5 van dit rapport.

#### *40. Aansprakelijkheid kind*

*In artikel 44, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 wordt de aansprakelijkheid van een minderjarig kind geregeld voor de inkomstenbelasting, die is verschuldigd over de inkomensbestanddelen die aan zijn ouder zijn toegekend. In de toelichting op dit artikel wordt opgemerkt dat de verschillende componenten van het verzamelinkomen worden gehanteerd om te voorkomen dat de omvang van de aansprakelijkheid op ongewenste wijze door verliesverrekening wordt beïnvloed. De Raad neemt aan dat hiermee de onderlinge verliesverrekening tussen de boxen wordt bedoeld. Hiervan uitgaande is de toelichting ontoereikend.*

*De Raad adviseert de aansprakelijkheid van het minderjarig kind nader met cijfers toe te lichten aan de hand van voorbeelden waarbij bijvoorbeeld de ouder winst uit aanmerkelijk belang geniet en het kind een aanmerkelijk belangverlies lijdt terwijl tegelijkertijd het kind inkomsten uit sparen en beleggen geniet.*

40. De Raad neemt aan dat waar in de toelichting op artikel 44 van de Invorderingswet 1990 wordt opgemerkt dat de verschillende componenten van het verzamelinkomen worden gehanteerd om te voorkomen dat de omvang van de aansprakelijkheid op ongewenste wijze door verliesverrekening wordt beïnvloed, hiermee de onderlinge verliesverrekening tussen boxen wordt bedoeld. Wij nemen aan dat de Raad met «verliesverrekening tussen de boxen» bedoelt: het eventueel salderen van positief en negatief (belastbaar) inkomen uit de diverse boxen, enkel voor de berekening van het verzamelinkomen; van verliesverrekening tussen de boxen is immers geen sprake. Bij het bepalen van de omvang van de aansprakelijkheid moeten bij de toe te passen breuk in de noemer steeds de verschillende componenten van het verzamelinkomen worden gehanteerd. Het gaat daarbij om de inkomensbegrippen vóór verliesverrekening. Ook in de teller wordt uitgegaan van de inkomensbegrippen vóór verliesverrekening. Dit is in overeenstemming met de systematiek onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Ter verduidelijking geven wij, het advies van de Raad volgend, het volgende, vereenvoudigde, voorbeeld. Ouder geniet in kalenderjaar X een inkomen uit aanmerkelijk belang van f 100 000. Het minderjarige kind lijdt in dat kalenderjaar een verlies uit aanmerkelijk belang van f 25 000 en geniet een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van f 100 000. Bij het bepalen van de omvang van de aansprakelijkheid van het kind voor zijn gedeelte van de door de ouder verschuldigde inkomstenbelasting wordt de berekening per box uitgevoerd. Voor het van de zijde van het kind opgekomen verlies uit aanmerkelijk belang bestaat gezien de afwezigheid van belastingschuld geen aansprakelijkheid voor het kind. De teller wordt immers voor deze box op nihil gesteld. Door het van de zijde van het kind opgekomen belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van f 100 000 wordt de teller gesteld op f 100 000 en

omdat de ouder geen belastbaar inkomen uit deze box heeft, is het bedrag in de noemer ook f 100 000, zodat de breuk uitkomt op 1. De verschuldigde inkomstenbelasting over het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen bedraagt f 30 000. Hiervoor is het kind aansprakelijk. Overigens zijn naar aanleiding van de opmerking van de Raad de artikelen 44 van de Invorderingswet 1990 en 2.4.3, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 in overeenstemming gebracht met de memorie van toelichting bij deze artikelen.

#### *41. Aansprakelijkheid derde*

*Artikel 44, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 heeft betrekking op de aansprakelijkheid van de partner die voortvloeit uit de toerekening van inkomensbestanddelen op grond van artikel 2.4.4 Wet IB'01; de ex-partner komt hierbij niet in beeld. Uitgangspunt voor de Wet IB'01 is een geïndividualiseerde heffing. Artikel 2.4.4 Wet IB'01 werkt dit uit en lost bepaalde toerekeningsproblemen op. Deze toerekening heeft derhalve een geheel ander karakter dan artikel 5 Wet IB'64. In een geïndividualiseerde heffing past geen aansprakelijkheidstelling voor de belastingschuld van de partner. De Raad adviseert artikel 44, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 te schrappen.*

41. De Raad merkt op dat in een geïndividualiseerde heffing geen aansprakelijkheidstelling voor de belastingschuld van de partner past. Wij onderschrijven deze algemeen geformuleerde stellingname van de Raad, daarbij tegelijkertijd opmerkend dat in dit wetsvoorstel wel een volgende stap wordt gezet naar een verdergaande individualisering van het belastingstelsel, doch geen sprake is van een volledige geïndividualiseerde heffing. De belastingplichtige en zijn partner kunnen er namelijk voor kiezen de nog niet geïndividualiseerde bestanddelen in de aangifte van een van beiden te vermelden. Indien de belastingplichtige en zijn partner besluiten deze bestanddelen in de aangifte van de belastingplichtige te vermelden, betekent dit dat de partner aansprakelijk is voor de belastingschuld ter zake van aan de ander (de belastingschuldige) toegerekende inkomensbestanddelen van de partner. Wij zien dan ook geen aanleiding het advies van de Raad om artikel 44, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 te schrappen over te nemen.

#### *42. Aansprakelijkheid verzekeraars*

*In de artikelen 44a, 44b en 44c van de Invorderingswet 1990 is de aansprakelijkheid voor verzekeraars geregeld met betrekking tot de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de pensioenaanspraken en de kapitaaluitkeringen eigen woning. Deze aansprakelijkheidstelling werkt door in de polisvoorwaarden aangezien de verzekeraars niet bereid zijn zonder retentierecht verzekeringsovereenkomsten te sluiten.*

*Met betrekking tot hetgeen waarvoor deze aansprakelijkheidstelling plaatsvindt, worden ook conserverende aanslagen opgelegd, waarvoor zekerheidsstelling die kosten met zich brengt, wordt vereist.*

*De Raad adviseert uiteen te zetten waarom de cumulatie van zekerheidsstelling voor de conserverende aanslagen en de aansprakelijkheidstelling van de verzekeraars niet is aan te merken als overkill.*

42. Het advies van de Raad uiteen te zetten waarom de cumulatie van zekerheidsstelling voor bepaalde conserverende aanslagen en de aansprakelijkheidstelling van de verzekeraars, bedoeld in de artikelen 44a, 44b en 44c van de Invorderingswet 1990 niet is aan te merken als overkill, hebben wij opgevolgd door een uitbreiding van de artikelsgewijze toelichting op het wetsvoorstel.

### **Overgangsrecht**

#### *43. Stakingssaldo*

*Artikel I, onderdeel A, van het Overgangsrecht regelt de gevolgen van de wijziging van het ondernemersbegrip. Uit de toelichting blijkt, dat het stakingssaldo opkomt in 2000 en wordt bepaald overeenkomstig de bepalingen van de Wet IB'64. Het stakingssaldo wordt echter niet in 2000 maar in 2001 in de belastingheffing betrokken. Naar het oordeel van de Raad dient dit in het artikel tot uitdrukking te worden gebracht door in het zevende lid*

*uitdrukkelijk te bepalen dat het stakingssaldo geen deel uitmaakt van de winst uit onderneming van het kalenderjaar 2000 maar wordt begrepen in het inkomen uit werk en woning van het kalenderjaar 2001.*

*Daarnaast is het eerste lid, gelezen in samenhang met artikel II van de Slotbepalingen, niet duidelijk omdat de Invoeringswet Wet IB'01 verschillende tijdstippen van inwerkingtreding kent. De Raad adviseert de woorden «het tijdstip van die inwerkingtreding» te vervangen door: 1 januari 2001.*

43. Het wetsvoorstel is overeenkomstig het advies van de Raad op dit punt aangepast.

#### *44. Indexering «oude» lijfrenteovereenkomsten*

*De in artikel 66b Wet IB'64 opgenomen indexering heeft ook betrekking op artikel 75, tweede en derde lid, Wet IB'64. Laatstgenoemde bepaling ziet op de eerbiedigende werking voor de zogenoemde oude lijfrenteovereenkomsten. In artikel 10.1.1 Wet IB'01 is een overeenkomstige bepaling niet opgenomen. De Raad adviseert dit in het overgangsrecht te doen.*

44. Artikel 75 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bevat een overgangsregeling – met ruime eerbiedigende werking voor bestaande contracten – die is opgenomen bij de invoering van de zogenoemde Brede herwaardering per 1 januari 1992. Ingevolge artikel 75, tweede lid, blijft, globaal gezegd, bij afkoop of omzetting van een lijfrente van vóór 1 juli 1964 een bijzonder tarief van 40% van toepassing. In het derde lid wordt voor op 31 december 1991 bestaande contracten die onder de in artikel 75, eerste lid, opgenomen eerbiedigende werking vallen het maximale aftrekbedrag aan premies van vóór 1 januari 1992 gehandhaafd.

Ingevolge het voorgestelde artikel I, onderdeel O, eerste lid, van het Overgangsrecht blijven voor een aldaar bedoeld recht op periodieke uitkeringen of verstrekkingen de regels van toepassing zoals die op 31 december 2000 golden in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Deze zogenoemde eerbiedigende werking geldt uitsluitend voorzover de premies voor het recht zijn voldaan voor 1 januari 2001. Indien een belastingplichtige na 31 december 2000 premies voor lijfrenten in aftrek wil brengen, zal het contract moeten voldoen aan de in de Wet inkomstenbelasting 2001 gestelde voorwaarden, en zal aan de hand van de nieuwe criteria van de artikelen 3.7.5, 3.7.6 en 3.7.7 van die wet dienen te worden bezien of er nog ruimte is voor premie-aftrek. Dit geldt ook voor contracten van vóór de Brede herwaardering. Artikel 75, derde lid (oud), zal derhalve met ingang van 1 januari 2001 zijn betekenis verliezen. De (beperkte) eerbiedigende werking van onderdeel O, eerste lid, heeft verder, naar zijn bedoeling, alleen betrekking op de bepaling van het inkomen uit de aldaar bedoelde rechten, alsmede op de vraag bij wie dit inkomen in aanmerking wordt genomen. Hetgeen bij een belastingplichtige op grond van de oude bepalingen tot de inkomsten uit vermogen behoort, wordt vervolgens door de tweede volzin aangemerkt als belastbare periodieke uitkeringen of verstrekkingen uit een inkomensvoorziening. Aldus gaan de belaste periodieke uitkeringen en verstrekkingen deel uitmaken van de inkomens- en tariefopbouw van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze wet kent in de sfeer van het inkomen uit werk en woning geen bijzondere tarieven. Zoals uit het voorgaande blijkt, leidt de overgangsregeling van onderdeel O verder niet tot het van toepassing blijven van artikel 75, tweede lid (oud). Indexering van het in deze bepaling opgenomen bedrag is derhalve niet nodig.

Naar aanleiding van de opmerking van de Raad zal in onderdeel O, eerste lid, eerste volzin, duidelijker tot uitdrukking worden gebracht dat het van toepassing blijven van het oude regime ziet op de bepaling van het inkomen uit een bestaand recht (en dus bijvoorbeeld niet geldt voor de tarief-toepassing).

#### *45. Winstuitdelingen*

*Artikel IV, onderdeel B, van het Overgangsrecht «straf» een «te hoge» winstuitdeling met een verhoging van de verschuldigde vennootschapsbelasting ter grootte van 20% van die winstuitdeling. Het criterium voor een «te hoge» winstuitkering is gekoppeld aan de omvang van de gebruikelijke dividenduitkeringen van de vennootschap. Op grond van het derde lid kunnen bij algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld die hier van afwijken, onder meer in geval van (juridische) fusie of splitsing. De Raad merkt*

*op dat deze nadere regels gemist worden voor het geval dat de vennootschap in de periode 2001 – 2005 in het kader van een fusie of acquisitie het aandelenkapitaal (aanmerkelijk) uitbreidt door aandelenruil of een emissie. Zonder nadere regels zou in deze gevallen, ook indien de uitgekeerde winst per aandeel niet of nauwelijks stijgt, toch de verhoging van de vennootschapsbelasting verschuldigd kunnen worden, hoewel dat niet in de lijn van doel en strekking van deze regeling ligt.*

*De Raad adviseert artikel IV, onderdeel B, derde lid, van het Overgangsrecht aan te vullen.*

45. Artikel IV, onderdeel B, derde lid, van het Overgangsrecht is overeenkomstig de aanbeveling van de Raad aangevuld.

*46. Vangnetbepaling*

*Zoals de Raad in het advies inzake de Wet IB'01 reeds opmerkte is het tijdschema voor de behandeling van die wet krap bemeten; voortvarend wetgeven kent ook risico's. Tot deze risico's behoort ook het niet tijdig aanpassen van de niet-fiscale wetgeving. De Raad acht het onjuist dat in het bijzonder de aanpassing van de sociale verzekeringswetgeving, die nauw gekoppeld is aan de loonbelastingwetgeving, niet volledig in de Invoeringswet Wet IB'01 is opgenomen. De Raad gaat ervan uit dat op korte termijn deze aanpassingen ter advisering worden aangeboden.*

*De Raad is van oordeel dat gelijktijdig met de inwerkingtreding van de Wet IB'01 de aanpassingen van de overige wetten in werking moeten treden. Een vangnetbepaling is een noodmaatregel die alleen onder bijzondere omstandigheden uitkomst moet bieden voor «restproblemen». Van zodanige omstandigheden is in dit geval geen sprake.*

*De Raad is daarnaast van oordeel dat de in artikel VI, onderdeel C, van het Overgangsrecht opgenomen vangnetbepaling ontoereikend is. De in het eerste lid genoemde gelijkstellingen dienen alle in de in het tweede lid genoemde wetten opgenomen verwijzingen naar de Wet IB'64 of de Wet op de vermogensbelasting 1964 te betreffen, temeer omdat de noodzakelijke gelijkstellingen – zoals blijkt uit de in het tweede lid opgenomen lijst – bekend zijn. Het heeft geen zin in het tweede lid een wet op te nemen waarin geen van de genoemde gelijkstellingen van het eerste lid is opgenomen. Dit brengt mee – zonder dat in de opsomming naar volledigheid is gestreefd – dat het eerste lid onder meer moet worden aangevuld met een gelijkstelling van de zelfstandigenaftrek, de verwervingskosten, het (binnenlandse en buitenlandse) ondernemingsbegrip, het bepaalde in Hoofdstuk VA Wet IB'64, het begrip meewerkende echtgenoot, het begrip aanmerkelijk belang en de investeringsaftrekregeling.*

*De gelijkstelling dient ook het meest overeenkomende begrip te betreffen. De Raad is van oordeel dat de gelijkstelling van het vermogen in de zin van de Wet op de vermogensbelasting 1964 met de rendementsgrondslag in de zin van de Wet IB'01 moet worden aangepast. In de rendementsgrondslag zijn niet begrepen de waarde van het ondernemingsvermogen, de waarde van de eigen woning en de daarop drukkende hypothecaire schuld alsmede de waarde van het «aanmerkelijk belang». Op deze wijze verschilt het in de vermogensbelasting betrokken vermogen sterker van de rendementsgrondslag dan strikt nodig is.*

*In het tweede lid behoeven overigens niet wetten te worden opgenomen waarin in algemene zin naar de inkomstenbelasting is verwezen of waarvan de relevante bepaling inmiddels is uitgewerkt.*

*De Raad adviseert de niet-fiscale wetten op korte termijn aan te passen en ter advisering aan te bieden. Alleen voorzover dit in het geheel niet mogelijk blijkt, adviseert het college in de hiervoor aangegeven zin het eerste lid van de vangnetbepaling uit te breiden en het tweede lid te beperken.*

46. Het wetsvoorstel is overeenkomstig het advies van de Raad op dit punt aangepast. Mocht de Aanpassingwetgeving, die nu in voorbereiding is, onverhoopt niet tijdig tot stand komen, dan zullen we alsnog bezien hoe we kunnen terugvallen op de vangnetbepaling met inachtneming van het daarover door de Raad gegeven advies.

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

47. De redactionele kanttekeningen zijn zoveel mogelijk verwerkt met inachtneming van het onderstaande.

- Het advies om in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de Wet op de loonbelasting 1964 de passage «– in het kalenderjaar of in het voorafgaande kalenderjaar –» te schrappen, is niet overgenomen. Weliswaar kan de in deze bepaling bedoelde overlijdensuitkering nu ook belastingvrij worden verstrekt aan iemand die op het tijdstip van overlijden niet meer, maar op enig moment van het lopende of voorafgaande kalenderjaar nog wel de echtgenoot van de belastingplichtige was, maar het weglaten van de passage zou inhouden dat deze uitkering, anders dan nu, niet meer belastingvrij zou kunnen worden toegekend aan een met de inmiddels overledene samengewoond hebbende meerderjarige ongehuwde, indien betrokkenen voor het lopende kalenderjaar de vereiste gezamenlijke keuze om voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 als partners te worden behandeld, als gevolg van dat overlijden niet meer kenbaar hebben kunnen maken. Aangezien wij verwachten dat van de door de Raad bedoelde verruiming ten opzichte van de bestaande regeling door de praktijk niet of nauwelijks gebruik zal worden gemaakt, hebben wij er, mede uit een oogpunt van leesbaarheid van de bepaling, van afgezien de in het wetsvoorstel neergelegde tekst voor artikel 11, eerste lid, onder o, van de Wet op de loonbelasting 1964 te verzwaren met een voorziening die de door de Raad bedoelde verruiming zou voorkomen.
- In de toelichting op artikel V, onderdeel E, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (was: de toelichting op artikel 10.3.1, van de Wet inkomstenbelasting 2001) is reeds aangegeven dat wat betreft de beoordeling of sprake is van de start van een onderneming in hoofdlijnen zal worden aangesloten bij de definitie van beginnende ondernemer in artikel 5.2.6, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit betekent dat onder meer relevant zal zijn of de werknemer in het jaar van deblokking, het voorafgaande jaar of het daaropvolgende jaar zelfstandigenaftrek zal genieten. Nadere uitwerking van de deblokkingmogelijkheid «start van een voor eigen rekening gedreven onderneming» zal, evenals voor andere deblokkingmogelijkheden, plaatsvinden in de Uitvoeringsregeling werknemersspaarregelingen en winstdelingsregelingen.
- Aan de gedachte achter de suggestie van de Raad om in artikel 15b, onder e, (thans artikel 15, eerste lid, onder e) van de Wet op de loonbelasting 1964 de formulering «bedrijfsfitness en dergelijke» te vervangen door «bedrijfsfitness en soortgelijke activiteiten» is gehoor gegeven door de woorden «en dergelijke» te laten vervallen.
- De suggestie van de Raad om in het voorgestelde artikel 9, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting de zinsnede «dan wel opkomen aan natuurlijke personen» te vervangen door «dan wel niet opkomen aan natuurlijk personen» is niet gevolgd aangezien uit het eerste gedeelte van dit onderdeel voortvloeit dat de niet aftrekbaarheid aan de orde is in alle situaties die na het woord «niet» in dat onderdeel zijn opgesomd.
- De redactionele kanttekening onder het veertiende gedachtenstreepje is niet overgenomen. Zoals in het nader rapport inzake het voorstel van wet tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 onder punt 22 is aangegeven, geven wij er vooralsnog de voorkeur aan de afbakening van het begrip onderneming primair aan de jurisprudentie over te laten. In verband hiermee zijn de verwijzingen naar artikel 3.2.1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 gehandhaafd.
- De zeventiende redactionele opmerking van de Raad is niet overgenomen. De toestand waarin de belastingplichtige verkeert is in het desbetreffende lid omschreven: de belastingplichtige die ten gevolge van de inwerking-treding van de Wet inkomstenbelasting 2001 ophoudt winst uit onderneming te genieten.

48. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om nog enige (technische) wijzigingen aan te brengen. De belangrijkste daarvan zijn:

- De overgangsregeling met betrekking tot de kapitaalverzekering eigen woning, is aangepast (hoofdstuk 2, artikel I Overgangsrecht inkomstenbelasting, onderdeel AN).
- Er zijn enige samenhangende aanpassingen aangebracht in de bepaling betreffende «Winstuitdelingen» (hoofdstuk 2, artikel IV Overgangsrecht vennootschapsbelasting, onderdeel B).

- In de Wet op de loonbelasting 1964 zijn de gewijzigde bepalingen inzake het spaarloon- en de premiespaarregelingen uit het voorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 overgeheveld.

*De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De Vice-President van de Raad van State,  
H. D. Tjeenk Willink*

Wij mogen U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

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

De Minister van Financiën,  
G. Zalm

*Wetsvoorstel*

- De aanduiding van een afdeling van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Wet IB'01), zoals «afdeling 4.3» steeds vervangen door een aanduiding waarin tot uiting komt dat het naast een afdeling ook om een hoofdstuk gaat; in dit geval: hoofdstuk 4, afdeling 3.
- In hoofdstuk 1, artikel IV, onderdeel B, eerste lid, «Het eerste lid komt te luiden:» vervangen door: Het eerste lid, eerste volzin, komt te luiden:.
- In hoofdstuk 1, artikel IV, onderdeel K, in artikel 52, eerste lid, onder d, «artikel 3.4.1.2», daar het aan dit laatste artikel voorafgaande artikel eveneens van belang is voor de aanduiding van het begrip «werkzaamheid», vervangen door: artikelen 3.4.1.1 en 3.4.1.2.
- In hoofdstuk 1, artikel V, onderdeel D, tiende lid, in het daarin opgenomen artikel 11, eerste lid, onder o, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB'64), de passage «- in het kalenderjaar of in het voorafgaande kalenderjaar -», ter voorkoming van een onbedoelde verruiming, onder meer met betrekking tot gewezen echtgenoten, schrappen.
- Het in hoofdstuk 1, artikel V, onderdeel E, vermelde begrip «de start», dat betrekking heeft op een voor eigen rekening gedreven onderneming, nader omschrijven onder verwijzing naar de relevante wetsartikelen.
- In het in hoofdstuk 1, artikel V, onderdeel I, vermelde artikel 15b, onder e, Wet LB'64 «bedrijfsfitness en dergelijke» vervangen door: bedrijfsfitness en soortgelijke activiteiten.
- In de in hoofdstuk 1, artikel V, onderdeel N, in artikel 20a, eerste lid, Wet LB'64 opgenomen tabel, in overeenstemming met de tabel van artikel 2.3.2 Wet IB'01, in kolom III «1202» en «10 308» vervangen door 1217, respectievelijk 10 323; dan wel in kolom IV «7,30%» vervangen door: 7,15%.
- In het in hoofdstuk 1, artikel VIII, onderdeel D, vermelde artikel 9, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb'69), «dan wel opkomen aan natuurlijke personen» vervangen door: dan wel niet opkomen aan natuurlijke personen.
- In het in hoofdstuk 1, artikel VIII, onderdeel L, vermelde artikel 14, eerste lid, Wet Vpb'69 «zijn gehele bedrijvigheid dan wel een of meer takken van bedrijvigheid» vervangen door: een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming. Bij handhaving van de term «bedrijvigheid» dient deze afzonderlijk in de wet en niet in de toelichting te worden gedefinieerd, waarbij de verschillen met de term «onderneming» tot uitdrukking dienen te komen.
- In de in hoofdstuk 1, artikel VIII, onderdelen L, M en N, vermelde artikelen 14, vierde lid, 14a, zesde lid, en 14b, vijfde lid, Wet Vpb'69 «actieve werkzaamheden» afbakenen ten opzichte van andere werkzaamheden of, als die afbakening niet mogelijk is, «actieve» schrappen.
- In het in hoofdstuk 1, artikel VIII, onderdeel S, vermelde artikel 18, eerste lid, Wet Vpb'69 «vijfde lid, achtste lid» vervangen door: vijfde en achtste lid.
- In het in hoofdstuk 1, artikel VIII, onderdeel AG, vermelde artikel 34, eerste lid, Wet Vpb'69, aan «artikelen 22, 23a en 23b» toevoegen: of krachtens artikel 28.
- In de in hoofdstuk 1, artikel XIII, onderdeel G, vierde lid, vermelde wijziging van artikel 25, achtste lid, tweede volzin, van de Invorderingswet 1990, daar «echtgenoot» begrepen is in «partner», «echtgenoot of» schrappen.
- In de in hoofdstuk 1, artikel XIII, onderdelen G, zevende lid, onder 1°, en H, vierde lid, onder 1°, voorgestelde verwijzingen naar artikelen 3.2.1.2 Wet IB'01, aangezien dit laatste artikel alleen het begrip «ondernemer» betreft, vervangen door de in vervolg op artikel 6 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet LB'64), beoogde verwijzing naar een alsnog in de Wet IB'01 op te nemen bepaling waarin het begrip «onderneming» staat.
- Ingevolge het in hoofdstuk 1, artikel XVII, onderdeel C, vermelde artikel 16, zesde lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen het daarin aangehaalde artikel 3.9.4 Wet IB'01 tevens opnemen in artikel 10.1.1 Wet IB'01.

- In het in hoofdstuk 1, artikel XVIII, vermelde artikel 1 van de Kaderwet financiële verstrekkingen Financiën, «een of meer ondernemingen» vervangen door: een onderneming.
- In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel C, eerste lid, na «aan de hand van de tonnage» de bedoelde handeling of toestand van de belastingplichtige vermelden.
- In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel P, derde lid, ter aansluiting op de terminologie in het daaraan voorafgaande tweede lid, «de belastingplichtige» vervangen door: de in het eerste lid bedoelde persoon.
- In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel W, mede gelet op het daaropvolgende onderdeel X waarin achterwaartse verliesverrekening uitdrukkelijk wordt vermeld, aanduiden dat het in dit onderdeel W om voorwaartse verliesverrekening gaat.
- In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AD, in overeenstemming met het woordgebruik in het daaraan voorafgaande onderdeel P, «belasting» vervangen door: inkomstenbelasting.
- In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AE, vierde lid, «die is gehanteerd bij» vervangen door de in het bedoelde geval meer passende aanduiding: die ten grondslag ligt aan.
- In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AJ, tweede lid, de leesbaarheid van de lange tweede volzin verbeteren door deze op te delen in kortere zinnen.
- In hoofdstuk 2, artikel VI, onderdeel C, de – niet geheel correcte – wetsaanduiding onder h laten vervallen daar die wet reeds correct wordt vermeld onder hh daarna.

#### *Memorie van toelichting*

- Bij de aanduiding van boxen steeds romeinse cijfers in plaats van arabische cijfers gebruiken.
- In de toelichting op hoofdstuk 1, artikel IV, onderdeel K, «artikel 3.4.1.2» vervangen door: artikelen 3.4.1.1 en 3.4.1.2.
- In de toelichting op hoofdstuk 1, artikel V, onderdeel I, artikel 15b, Wet LB'64, steeds de juiste onderdeel- en artikellidaanduidingen gebruiken.
- In de toelichting op hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel T, daar de toelichting mede namens de regering wordt gegeven, «Ik acht dit verantwoord aangezien» vervangen door: Dit is verantwoord aangezien.
- In de toelichting op hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel Z, aangaande koopopties «Een dergelijke gelijkstelling bestaat ook in de Wet inkomstenbelasting 2001 en in de Wet op de inkomstenbelasting 1964» de bedoelde bepalingen aanduiden (artikel 4.2.3 Wet IB'01, respectievelijk artikel 20c, tiende lid, Wet IB'64).
- In de toelichting op hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AC, «instap» en «instapwaarde» vervangen door meer gangbare termen.
- In de toelichting op hoofdstuk 2, artikel IV, onderdeel A, verduidelijken dat dit onderdeel een gevolg is van de nieuw voorgestelde tekst van artikel 23b Wet Vpb'69 in hoofdstuk 1, artikel VIII, onderdeel Z.