

Vergaderjaar 1996–1997

**25 051**

## **Aanpassing van de loon- en inkomstenbelasting c.a., met het oog op vereenvoudiging van de wetgeving en vermindering van de administratieve lasten van het bedrijfsleven (Wet aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997)**

**B**

### **ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 10 september 1996 en het nader rapport d.d. 7 oktober 1996, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretarissen van Financiën en van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 18 juli 1996, no. 96.003755, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet met memorie van toelichting, houdende aanpassing van de loon- en inkomstenbelasting c.a., met het oog op vereenvoudiging van de wetgeving en vermindering van de administratieve lasten van het bedrijfsleven (Wet aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997).*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 18 juli 1996, nr. 96.003755, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovengenoemde voorstel van wet rechtstreeks aan de eerste ondergetekende te doen toekomen.

Dit advies, gedateerd 10 september 1996, nr. W06.96.0319, bieden wij U hierbij aan.

*1. Een belangrijk onderdeel van het voorstel wordt gevormd door bepaalde zogenoemde gemengde kosten (voedsel, drank, genotmiddelen; representatie; congressen en dergelijke) weer meer volledig in aanmerking te nemen bij de fiscale winstbepaling. In paragraaf 1.4 van hoofdstuk II, aftrekbare kosten, Voorstellen in de winstsfeer, van de toelichting wordt met betrekking tot deze kosten de wetshistorie geschetst. De omstandigheid dat vóór 1990 geen aftrekbeperkingen voor deze kosten bij de winstbepaling noch bij de bepaling van het zuivere inkomen golden en deze kosten onbelast konden worden vergoed, bracht met zich, dat er een vanzelfsprekend evenwicht was in de fiscale behandeling van dergelijke kosten tussen ondernemers en werknemers, waaronder de directeuren-grotaandeelhouder.*

*Het vervallen van de aftrekbaarheid voor de genoemde gemengde kosten voor werknemers, maar het blijven openstaan van de mogelijkheid deze onbelast te vergoeden, de zogenoemde asymmetrie, heeft tot een verstoring van het evenwicht in behandeling van deze kosten bij de werknemer geleid. Deze verstoring is in de zogenoemde Oort-wetgeving gedeeltelijk «macro-fiscaal gecompenseerd» door de vergoeding voor slechts 75% aftrekbaar te doen zijn bij de winstbepaling van de werkgever. Eenzelfde aftrekbeperking geldt voor de ondernemer zelf met betrekking tot deze kosten nadat deze eerst met de privé-besparing zijn verminderd. Het privé-element in onderhavige*

*gemengde kosten wordt aldus op geheel verschillende wijze forfaitair vastgesteld. Het gaat naar het oordeel van de Raad van State te ver, zoals in de toelichting geschiedt, om deze thans bestaande situatie te schetsen als het opnieuw hebben bereikt van een evenwicht tussen ondernemers, directeurs-grootaandeelhouder en werknemers.*

*Nu wordt voorgesteld het privé-element in de onderhavige gemengde kosten als volgt (forfaitair) vast te stellen:*

- op 100%, indien de kosten door de werknemer, waaronder de directeur-grootaandeelhouder, zelf worden gemaakt;*
- op 0%, indien de kosten door de werkgever worden vergoed;*
- op 25%, indien de kosten door de ondernemer worden gemaakt;*
- op 25%, indien de kosten ten behoeve van een aandeelhouder, die zoals in het wetsvoorstel inzake de herziening van het aanmerkelijk belangregime (kamerstukken II 1995/96, 24 761) wordt voorgesteld ten minste 5% van de aandelen bezit, worden gemaakt.*

*Het komt de Raad voor, dat het voorstel op deze wijze nog steeds geen evenwichtige regeling bereikt.*

*De Raad merkt dienaangaande nog het navolgende op. De Raad stelt voorop, zoals het college ook met betrekking tot het voorstel van wet inzake de beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten in de winstfeer heeft aangegeven (kamerstukken II 1988/89, 20 874, B, punt 3), dat het niet of niet ten volle als kosten behandelen van uitgaven die bedrijfseconomisch zonder twijfel als kosten moeten worden aangemerkt in strijd moet worden geoordeeld met het aan de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64) ten grondslag liggende winstbegrip. Op grond van uitvoerbaarheidsmotieven kan een forfaitering van het privé-element in bepaalde door de ondernemer zelf gemaakte kosten aanvaardbaar zijn. Daarbij kan in bepaalde gevallen het privé-element op 100% worden gesteld. «Macro-fiscale compensering» door bepaalde kosten geheel of ten dele niet bij de winstbepaling in aftrek toe te laten vormt echter een inbreuk op het winstbegrip en is alleen verdedigbaar, indien geen andere mogelijkheid bestaat met het beloningskarakter dat voor de genietter aan deze kosten geheel of ten dele verbonden is, bij deze genietter rekening te houden en bovendien het achterwege laten van enigerlei vorm van belastingheffing een groot rechtstekort betekent. Uit genoemde paragraaf van de toelichting blijkt dat thans de beperking van de administratieve lasten voor ondernemers zwaarder weegt dan de macro-fiscale compensering, op grond waarvan wordt voorgesteld de aftrekbeperking te doen vervallen. De Raad acht het terugdringen van thans geldende aftrekbeperkingen bij de winstbepaling een bijdrage aan een juist winstbegrip en daarmee een stap terug in de goede richting.*

*In het kader van het in harmonie laten zijn van de onderscheiden regelingen kan de Raad er echter niet aan voorbijgaan dat met betrekking tot de forfaitering op 100% van het privé-element in de onderhavige gemengde kosten bij de bepaling van de zuivere inkomsten uit arbeid geen voorstel wordt gedaan tot wijziging van het thans geldende regime. Dit roept een vermoeden van ongelijkheid op. De Raad adviseert de motieven voor de handhaving van de asymmetrie opnieuw te wegen, en in de toelichting meer uitgebreid op deze problematiek in te gaan.*

1. De Raad van State constateert dat een belangrijk deel van het voorstel wordt gevormd door het weer volledig in aanmerking nemen voor de fiscale winstbepaling van bepaalde gemengde kosten. Daarbij is de Raad van oordeel dat nog steeds geen evenwichtige regeling is bereikt. Hij wijst er daarbij op dat het privé-aspect in de onderhavige kosten forfaitair is gesteld op, kort gezegd, 100% indien de kosten door werknemers worden gemaakt, 0% indien die kosten door de werkgever worden vergoed, 25% indien de kosten door onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer worden gemaakt en 25% indien de kosten ten behoeve van een aandeelhouder met een aanmerkelijk belang worden gemaakt.

Inderdaad behelst het voorstel geen wijziging in de situatie van niet-aftrekbaarheid door werknemers en belastingvrije vergoedbaarheid door werkgevers. Het voorstel beoogt ook niet om deze sinds 1990 in de wet voorkomende asymmetrie teniet te doen. De redenen welke hiervoor golden in 1990 gelden thans nog onverkort.

Het in zekere mate blijven handhaven van een aftrekbeperking voor de onderhavige kosten – voedsel, drank, genotmiddelen, representatie, cursussen, congressen, seminars en dergelijke – is niet ingegeven door het zoeken naar het fiscaal-theoretische evenwicht waarop de Raad het oog heeft, maar door de omstandigheid dat een onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer en een aanmerkelijk-belanghouder nu eenmaal niet gelijk zijn aan hun werknemers. Indien een werknemer kosten maakt waaraan privé-aspecten zouden kunnen kleven, kan de werkgever bij de eventuele vergoeding daarvan afwegen in hoeverre rekening met dat privé-aspect moet worden gehouden. Maakt de ondernemer dergelijke kosten voor zichzelf in persoon, dan heeft hij geen enkele behoefte aan een dergelijke afweging. Een zelfde overweging geldt ten aanzien van de directeur-groootaandeelhouder die ten aanzien van zijn eigen persoon kosten maakt. Wij hechten er daarom aan om te kunnen aanzien een zekere aftrekbeperking in stand te houden. Op deze manier wordt in bescheiden mate de afwezigheid van een natuurlijke rem gecompenseerd door het aanbrengen van een fiscale rem. Aldus ontstaat, zoveel als het binnen de onderhavige regelgeving mogelijk is, een evenwicht tussen de positie van een «gewone» werknemer enerzijds en een werknemer die tevens grootaandeelhouder is of een onder de inkomstenbelasting vallende ondernemer anderzijds. Aan dit evenwicht hechten wij een beleidsmatig groter belang dan aan het fiscaal-theoretische evenwicht waarop de Raad het oog heeft.

Daarnaast stelt de Raad terecht dat ten aanzien van werknemers geen verandering wordt voorgesteld in het regime met betrekking tot de aftrekbaarheid van gemengde kosten. De desbetreffende gemengde kosten blijven niet aftrekbaar en wel belastingvrij vergoedbaar. De bestaande asymmetrie wordt gehandhaafd. Aldus blijft de fiscale behandeling van dergelijke kosten op een effectieve wijze mogelijk, een effectiviteit die gelegen is in het fungeren van de werkgever als eerste beoordelaar aangaande het privé-aspect van kosten. De memorie van toelichting is met een passage hieromtrent aangevuld.

*2. De invoering van een eindheffing in het loonbelastingregime, waarmee een jarenlange praktijk wordt gelegaliseerd, acht de Raad een goede zaak. Met deze introductie komt zoals in paragraaf 3. Eindheffing, van de toelichting al is aangestipt het toepassingsbereik aan de orde. De Raad adviseert aan te geven in hoeverre dit instrument zou kunnen worden ingezet ter vervanging van macro-fiscale compensaties en andere betalingen met een beloningskarakter, die thans bij de genietter buiten de belastingheffing blijven.*

*Tevens wordt in artikel 31, tweede lid, onderdeel e, en derde lid, onderdeel b, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB'64) voorgesteld de eindheffing ook van toepassing te laten zijn op loonbestanddelen waarvan het inkomens-karakter, althans de draagkrachtverhogende werking, min of meer beperkt is, zij het tegen het enkelvoudige tarief zonder brutering. Deze vormen van loon betreffen loon dat maatschappelijk duidelijk niet als vrij besteedbaar wordt ervaren. De mogelijkheid om dergelijke uitkeringen op deze wijze in een eindheffing te betrekken kan, aldus de toelichting, uitgroeien tot een nuttig fiscaal instrument, met name in gevallen waarin de wetgever tot nu toe slechts een – als rigide ervaren – keuze openstond tussen het ofwel maar dan volledig en gebruteerd belasten, ofwel het vrijstellen van een uitkering. Naar het oordeel van de Raad raakt dit voorstel het karakter van de synthetische (inkomsten)belastingheffing waarin geen onderscheid wordt gemaakt tussen inkomensbestanddelen naar rato van «inkomenszwakte», en evenmin de vraag of een bepaalde bate vrij besteedbaar is relevant is. Op grond hiervan behoeft het tariefsvoorstel een nadere uiteenzetting, waarbij ook de vraag moet worden beantwoord hoe en aan de hand van welke criteria een afgrenzing wordt gemaakt met andere «inkomenszwakte» baten.*

2. Met betrekking tot de voorgestelde eindheffing adviseert de Raad aan te geven in hoeverre dit instrument zou kunnen worden ingezet ter vervanging van macro-fiscale compensaties en andere betalingen met een beloningskarakter die thans bij de genietter buiten de belastingheffing blijven. Wij veronderstellen dat de Raad hierbij het oog heeft op uitkeringen van publiek-rechtelijke aard waarbij op praktische gronden of op basis van een toezegging aan het Parlement de uitkeringen netto zijn. Zoals in paragraaf 3.4 van de memorie van toelichting is aangegeven, komen dergelijke uitkeringen in

aanmerking voor de eindheffing. Als voorbeelden zijn daar gegeven de zogenoemde KNIL-uitkeringen en Silicose-uitkeringen.

Tot de onder de eindheffing te brengen loonbestanddelen behoort bij ministeriële regeling aan te wijzen loon met een bestemmingskarakter. In de memorie van toelichting is als voorbeeld gegeven de vergoeding van aan- en verkoopkosten van een woning in geval van verhuizing wegens bedrijfsverplaatsing. Een ander voorbeeld zou de vergoeding van waterschade als gevolg van overstroming kunnen zijn. Een eveneens reeds gegeven voorbeeld is dat van de vergoeding van het fiscaal bovenmatige deel van een reiskostenvergoeding. In dit soort gevallen heeft de vergoeding weliswaar een draagkrachtverhogend karakter, maar wordt het bedrag tegelijkertijd door belanghebbenden niet als zodanig ervaren. Naar het oordeel van de Raad raakt dit voorstel het karakter van de synthetische belastingheffing waarin geen onderscheid wordt gemaakt tussen inkomensbestanddelen naar rato van «inkomenszwakte», en evenmin relevant is of een bepaalde bate vrij besteedbaar is.

Wij zouden voor dit nieuwe fenomeen geen betere typering kunnen bedenken dan de Raad heeft gedaan: de voorgestelde eindheffing raakt het karakter van de synthetische belastingheffing.

De Raad vraagt verder welke criteria zullen worden aangelegd bij de afgrenzing van de bestemmingsgebonden loonbestanddelen. Andere criteria dan die van de bestemmingsgebondenheid zoals deze onder meer aan de hand van enige voorbeelden in de memorie van toelichting en hiervoor is ingevuld, staan ons niet voor ogen. Daarbij realiseren wij ons dat niet in alle gevallen bij voorbaat helder is of een bepaalde betaling bestemmingsgebonden is. Dat is ook de reden waarom gekozen is voor een delegatiebepaling. De memorie van toelichting is in deze zin aangevuld.

*3. Het voorstel tot uitbreiding van het loonbelastingregime geeft aanleiding tot de vraag of er niet meer in het algemeen reden is een bronheffing in te voeren op alle beloningen die worden voldaan aan natuurlijke personen, die geen ondernemer zijn. Een dergelijke bronheffing zou naar een proportioneel tarief kunnen worden geheven en de genietter van de beloning zou niet in de loonadministratie behoeven te worden opgenomen maar slechts gerenseigneerd te worden, tenzij er sprake is van een dienstbetrekking of fictieve dienstbetrekking waarvoor het tabeltarief en alle administratieve verplichtingen gelden. Een dergelijke heffing zou onder omstandigheden ook als eindheffing kunnen worden geheven. De Raad adviseert in de toelichting aan deze problematiek in breder kader aandacht te geven.*

3. De Raad vraagt of er niet meer in het algemeen reden is een bronheffing in te voeren op alle beloningen die worden voldaan aan natuurlijke personen die geen ondernemer zijn. Anders dan de Raad menen wij dat dit niet het geval is. Het onderhavige wetsvoorstel is onder meer bedoeld te komen tot een administratieve-lastenverlichting voor ondernemers. De gesuggereerde maatregel zou daar tegenin gaan. Ook met betrekking tot niet-ondernemers is naar onze mening een regeling waarbij de ene burger belasting zou moeten inhouden van de andere aan wie hij een betaling doet, vooralsnog niet aan de orde.

*4. Aanhakend op de dekkingsmaatregel die de Commissie Vermindering administratieve verplichtingen heeft gesuggereerd, wordt voorgesteld het drempeltijdvak bij de berekening van de heffingsrente (artikel 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen) te laten vervallen. Als motivering voor deze maatregel wordt in de toelichting niet meer gesteld dan dat een drempeltijdvak niet goed past bij een belastingheffing die aansluit bij de actualiteit en leidt tot het effect dat niet volledig rente wordt vergoed over een tijdvak waarin materieel recht bestaat op teruggaaf van belasting en dat geen rente in rekening wordt gebracht over een tijdvak waarin materieel belasting is verschuldigd. Naar het oordeel van de Raad doet deze motivering geen recht aan de ernstige kritiek die in de Tweede Kamer der Staten-Generaal is geuit tegen het in 1970 ingediende wetsvoorstel met betrekking tot het berekenen van rente inzake belastingen (kamerstukken II 1970/71, 10 982) en die heeft geleid tot intrekking van het wetsvoorstel. Het belangrijkste bezwaar betrof juist de regeling krachtens welke belastingplichtigen rente verschuldigd*

*worden over een periode vóór het opleggen van de aanslag. Ook bij de behandeling van het oorspronkelijke wetsvoorstel inzake de heffingsrente is uitdrukkelijk de renteberekening die uitgaat van het tijdstip waarop de materiële belastingschuld ontstaat, afgewezen (kamerstukken II 1986/87, 19 557, nr. 9). Uiteraard kan een hernieuwde afweging van alle relevante factoren mede onder invloed van maatschappelijke en administratief-technische ontwikkelingen tot een ander inzicht leiden. Deze wijziging van inzicht dient naar het oordeel van de Raad gepaard te gaan met een duidelijke afweging van die motivering tegenover de aan het vigerende regime ten grondslag liggende overwegingen. De Raad adviseert de toelichting in deze zin aan te vullen.*

4. De Raad merkt terecht op dat in het verleden een stelsel van het berekenen van heffingsrente dat uitgaat van het tijdstip waarop de belasting-schuld ontstaat – in tegenstelling tot het systeem waarbij het tijdstip van de vaststelling van de aanslag bepalend is – meermalen uitdrukkelijk is afgewezen. De bezwaren die destijds golden zijn thans in een ander daglicht komen te staan door de technische en beleidsmatige ontwikkelingen in de praktijk. Veel meer dan voorheen wordt belasting geheven op het moment dat de voor de belastingheffing relevante feiten zich voordoen (werken in de actualiteit). Dat heeft tot gevolg dat de aanslag veel meer dan voorheen het karakter van een eindafrekening krijgt en dat het accent steeds meer op de voorlopige aanslag komt te liggen. In dat licht bezien ligt aanknopng voor de berekening van heffingsrente bij het tijdstip waarop de belasting materieel verschuldigd wordt meer voor de hand. Voorts is van belang dat door deze maatregelen een stimulans uit zal gaan voor een verbeterd aangiftegedrag waardoor de kwaliteit van de voorlopige aanslagregeling wordt verbeterd.

*5. Het vervallen van het drempeltijdvak bij de inkomstenbelastingheffing scherpt de voorgestelde rente-afrekbeperving (kamerstukken II 1995/96, 24 761) aan. Indien inkomsten worden genoten waarbij bij de schattingen die aan de voorlopige aanslagregeling ten grondslag liggen, geen rekening kon worden gehouden, kan ook indien op juiste wijze de aangifte inkomstenbelasting wordt gedaan, volgens het voorstel heffingsrente verschuldigd worden. Immers met betrekking tot elke belastingbetaling na 31 december van het heffingsjaar komt die rente op.*

*De Raad wijst er voorts op dat de complexiteit van de Wet IB'64 meebrengt dat op velerlei punten verschil in uitleg mogelijk is. Op uit zodanige verschillen van inzicht voortkomende geschillen wordt soms eerst na een langdurige procedure beslist. Ook kan bijvoorbeeld na een controle-onderzoek een wijziging in de toerekening van een bepaald winstbestanddeel aan een bepaald jaar leiden tot belastingheffing – en tot betaling van heffingsrente – in dat jaar onder gelijktijdige belastingvermindering – en tot ontvangst van heffingsrente – over een ander jaar. In al deze gevallen is heffingsrente verschuldigd op de enkele grond dat de uiteindelijke beslissing tot een te betalen belastingbedrag leidt. Deze heffingsrente valt voorts onder de voorgestelde rente-afrekbeperving, zelfs zonder dat voorzien is in compensatie met te ontvangen heffingsrente. Daarnaast is ook de verhouding tot de invorderingsrente vloeiend, omdat bijvoorbeeld, indien aanslagen ter bewaring van recht worden opgelegd, bij de definitieve vaststelling van de hoogte van de aanslag door middel van een (ambtshalve) vermindering heffingsrente wordt geconverteerd in invorderingsrente.*

*Op grond van deze overwegingen adviseert de Raad, nu het advies van 23 mei 1996 de heffings- en invorderingsrente van de rente-afrekbeperving uit te zonderen (kamerstukken II 1995/96, 24 761, B, punt 27) niet is gevolgd, nader te bezien of er thans – anders dan ten tijde van de intrekking van het wetsvoorstel 10 982 – redenen zijn de heffings- en invorderingsrente te «nettificeren» en daarmee buiten het inkomensbegrip te brengen, mede nu de betalingskorting op grond van de voorgestelde kortingsregeling evenmin in de inkomstenbelastingheffing wordt betrokken.*

*6. In paragraaf 2. Kortingsregeling, van de toelichting wordt zonder enige nadere toelichting gesteld, dat een betalingskorting niet het karakter van rente heeft en derhalve niet belastbaar is voor de heffing van de inkomstenbelasting. Naar het oordeel van de Raad is in het algemeen een vergoeding die wordt bedongen indien eerder wordt betaald dan is overeengekomen, aan te merken*

*als rente. Gelet op de materiële betekenis van de betalingskorting, nog versterkt door de wijze van berekening van die korting, behoeft de aangehaalde stelling nadere motivering. De Raad adviseert daarin te voorzien.*

5 en 6. De Raad stelt dat in het voorstel ingeval inkomsten worden genoten waarmee bij de schatting van het inkomen geen rekening kon worden gehouden, heffingsrente verschuldigd kan worden. Op zichzelf is deze stelling juist, doch hierbij dient de kanttekening te worden gemaakt dat men aan deze heffingsrente kan ontkomen door van het onverwachte inkomen melding te maken bij de Belastingdienst, waarna een nadere voorlopige aanslag zal worden opgelegd.

De Raad voert voorts een aantal argumenten aan op grond waarvan hij adviseert de heffings- en invorderingsrente te, zoals de Raad het uitdrukt, nettificeren en daarmee buiten het inkomensbegrip te brengen. Naar ons oordeel is er evenwel onvoldoende aanleiding om betalingen die zowel in algemeen maatschappelijke als in economische zin onmiskenbaar als rente zijn te zien, buiten het inkomensbegrip te brengen.

Hiertoe is naar onze mening evenmin een argument te ontleen aan het buiten het inkomensbegrip houden van de voorgestelde betalingskorting voor voorlopige aanslagen. Een dergelijke korting pleegt nu juist in algemeen maatschappelijke zin niet als rente te worden ervaren. Men vergelijk de betalingskorting die een leverancier geeft aan een particulier die onmiddellijk contant betaalt in plaats van te wachten tot het eind van de dertig dagen die de leverancier hem als betalingstermijn heeft gesteld. Deze betalingskorting pleegt in de praktijk niet als rente te worden aangemerkt. Overigens erkennen wij dat er goede argumenten kunnen worden aangevoerd, de Raad doet dit ook, om een betalingskorting in economische zin wel als rente aan te merken. Dat wij in casu de meer algemeen maatschappelijke opvatting laten prevaleren houdt mede verband met de wens om ook bij kleinere aanslagen de betalingskorting voldoende aantrekkingskracht te geven. De memorie van toelichting is in deze zin aangevuld.

*7. De Raad merkt op, dat het voorstel met betrekking tot de gemengde kosten een belastingvermindering van structureel 530 miljoen gulden voor het bedrijfsleven betekent, terwijl daartegenover een belastingverzwaring van structureel 135 miljoen gulden uit hoofde van de eindheffing, loon en natura en geschenkenvrijstelling staat. De verbetering van de voorlopige aanslagregeling en de wijziging van het heffingsrenteregime vormen, gegeven de motivering om het drempeltijdvak te laten vervallen, naar het oordeel van de Raad het terugnemen van een niet bedoeld voordeel, en kunnen uit dien hoofde niet als offer voor het bedrijfsleven worden aangemerkt. Naast de belastingvermindering betekenen de voorstellen in totaal een vermindering van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven van ruim 450 miljoen gulden.*

*De Raad adviseert in de toelichting aan te geven om welke redenen de per saldo optredende belastingvermindering voor het bedrijfsleven niet binnen die kring wordt gecompenseerd.*

7. De Raad merkt op, dat de voorstellen met betrekking tot de gemengde kosten, de eindheffing, loon in natura en de geschenkenvrijstelling per saldo een belastingvermindering voor het bedrijfsleven opleveren die niet binnen die kring wordt gecompenseerd.

Blijkbaar is hier sprake van een misverstand. Anders dan de Raad zijn wij ervan uitgegaan dat kosten die door het bedrijfsleven worden opgebracht, ook op dat bedrijfsleven drukken. De verbetering van de voorlopige aanslagregeling en de wijziging van het heffingsrenteregime leiden tot budgettaire opbrengsten die als offer voor het bedrijfsleven kunnen worden aangemerkt. Uiteindelijk betaalt men zelf voor wat men krijgt. In de rapportage van de commissie Vermindering administratieve verplichtingen voor het bedrijfsleven – die mede ten grondslag ligt aan dit wetsvoorstel – is deze budgettaire koppeling nadrukkelijk gelegd.

*8. In het voorstel blijft alleen de volledige uitsluiting van aftrek voor vaartuigen voor representatieve doeleinden en voor betalingen van geldboeten gehandhaafd. Ten aanzien van beide kostensoorten wordt hiertoe in de toelichting gesteld dat het kosten betreft waarvoor naar het oordeel van*

*de bewindslieden alleen al uit een oogpunt van maatschappelijke acceptatie aftrek achterwege dient te blijven. Naar het oordeel van de Raad lijkt voor wat de pleziervaartuigen betreft hiermede een nieuw criterium in de fiscale wetgeving te worden ingevoerd, waarvoor in het vigerende systeem geen plaats is. In de toelichting op het oorspronkelijke voorstel is met name gewezen op het overheersende privé-karakter bij deze gemengde kosten en de uitvoeringsproblematiek, die wordt opgeroepen bij de beoordeling of al dan niet sprake is van privé-gebruik, als dragende elementen voor de uitsluiting (kamerstukken II 1988/89, 20 874, nr. 6, blz. 10). Deze omstandigheden rechtvaardigen ten aanzien van de ondernemer-natuurlijke persoon ten hoogste het vermoeden dat met betrekking tot pleziervaartuigen sprake is van verplicht privé-vermogen, waartegenover een zware vorm van tegenbewijs voor zakelijk gebruik geplaatst zou kunnen worden. Een soortgelijk vermoeden zou ten aanzien van een in een vennootschap ondergebracht vaartuig kunnen gelden, op grond waarvan alle positieve en negatieve baten die met het vaartuig samenhangen uit de winstbepaling worden geëcarteerd en als onttrekking worden aangemerkt, zoals in de rechtspraak reeds met betrekking tot bepaalde privé-woningen van aandeelhouders is aanvaard (H.R. 2 december 1953, BNB 1954/23; H.R. 6 november 1957, nrs. 13 334 en 13 335). In ieder geval acht de Raad niet gerechtvaardigd, dat alle kosten en lasten, waaronder een boekverlies, bij de winstbepaling van aftrek worden uitgezonderd, maar een boekwinst op het vaartuig wel wordt belast. De Raad adviseert de volledige aftrekbeperking ten aanzien van vorenbedoelde vaartuigen te heroverwegen, mede in het licht van de niet beperkte aftrekmogelijkheden van ander «luxue» vermaak zoals bezoek aan internationale sportevenementen en andere evenementen, jachtpartijen, golfpartijen, nachtclubs etc. In ieder geval ware de boekwinst bij verkoop van het vaartuig overeenkomstig de aanbeveling van de desbetreffende werkgroep niet als (belastbare) winst aan te merken.*

8. De Raad adviseert de volledige aftrekbeperking met betrekking tot vaartuigen voor representatieve doeleinden te heroverwegen, mede in het licht van niet beperkte aftrekmogelijkheden van ander «luxue» vermaak zoals bezoek aan internationale sportevenementen, jachtpartijen, golfpartijen, nachtclubs, etcetera.

Met de Raad zijn wij van mening dat een meer gelijke behandeling van kosten van vaartuigen voor representatieve doeleinden en vorenbedoelde kosten van ander «luxue» vermaak voor de hand ligt. Niet uit het oog mag echter worden verloren dat het onderhavige wetsvoorstel mede strekt tot verlichting van de administratieve lasten van ondernemers. Daarom wordt onder meer voorgesteld de bestaande beperkingen in de winstfeer met betrekking tot voedsel, drank, representatie, enzovoort, te laten vervallen (behoudens voor de ondernemer/groootaandeelhouder in persoon). Het zou in dat beleid niet passen om toch weer te komen met een aftrekbeperking voor luxe uitgaven. De suggestie van de Raad om dan maar de aftrekbeperking voor representatieve vaartuigen te heroverwegen, zouden wij niet willen overnemen. De gronden waarop de kosten daarvan zeven jaar geleden in aftrekbaarheid werden beperkt, hebben ons inziens nog dezelfde gelding.

9. *De voorgestelde wijzigingen van artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, Wet IB'64 hebben niet alleen de in de toelichting geschetste gevolgen, maar betekenen ook dat bij de aanwezigheid van een werkruimte, geen kantoorruimte zijnde, buiten de eigen woning ten minste 70% van de winst en arbeidsinkomsten in de kantoorruimte aan huis verworven moeten worden. Naar het oordeel van de Raad is er geen reden voor deze uitbreiding van de aftrekbeperking gelet op de verschillen in functie tussen kantoorruimte en andere werkruimten, zoals opslagruimten of werkplaatsen. Alleen indien eenzelfde soort werkruimte zowel in de eigen woning als daarbuiten aan de ondernemer ter beschikking staat zou de «in of vanuit-toets» plaats dienen te vinden. De Raad adviseert de bewoordingen van het artikel nader te preciseren.*

*Tevens is de Raad niet overtuigd van de noodzaak voor de invoering van de zogenoemde aanvullende voorwaarde, die niet bij artikel 8b Wet IB'64 maar wel bij artikel 36 Wet IB'64 is toegelicht. Het enkele voorkomen van een beroep op de regeling door ambulante personen die in feite geen gebruik maken van de werkruimte dient te worden afgezet tegen het gebruik van een kantoor aan*

*huis door ondernemers die elders een werkplaats zonder kantoorfaciliteiten hebben of de ambulante handel bedrijven zoals rijdende kruideniers en marktkooplieden. Hoewel ook de administratieve lasten zwaar op het bedrijfsleven drukken, acht de Raad de overigens moeilijk te controleren eis dat ten minste 30% van de tijd aan administratie moet worden besteed voordat de aftrekbeperking wordt teruggenomen, overtrokken. De Raad adviseert de aanvullende voorwaarde te laten vervallen.*

9 en 12. De Raad vraagt terecht om een nadere precisering in het nieuwe artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Voorgesteld wordt de aftrekbeperking voor kantoorruimten voortaan te laten gelden voor alle werkruimten. Daarbij is het niet de bedoeling de aftrekmogelijkheid voor bijvoorbeeld een kantoorruimte mede te laten afhangen van de aanwezigheid elders van een andersoortige werkruimte: die kan in het voorbeeld slechts mede afhankelijk zijn van de aanwezigheid van een andere kantoorruimte. De wettekst is op de desbetreffende plaatsen zodanig aangepast dat daar waar nodig «werkruimte» is vervangen door: soortgelijke werkruimte. Hiermede is tevens een in onderdeel 12 van het advies gestelde vraag beantwoord: voor een leraar vormt een klaslokaal als zodanig in het algemeen geen kantoorruimte. Dit neemt niet weg dat hij volgens de jurisprudentie doorgaans wel kantoorruimte op school heeft, indien hij de mogelijkheid heeft om in het lokaal (of een andere ruimte op school) na lestijd administratieve werkzaamheden te verrichten.

De Raad is voorts niet overtuigd van de noodzaak van de aanvullende eis dat de winst en inkomsten uit arbeid in belangrijke mate (minstens 30%) in de werkruimte worden verworven. Wij hechten daarentegen aan deze eis. Ingeval een kantoor- of andere werkruimte nog minder voor het verwerven van de winst of inkomsten uit arbeid wordt gebruikt, menen wij dat het privé-aspect van de desbetreffende ruimte kennelijk dermate prevaleert dat dit aspect de doorslag geeft en aftrek niet meer geboden is. Bedacht zij dat het forfaitaire karakter van de onderhavige bepaling meebrengt dat indien bijvoorbeeld 40% van de inkomsten in de werkruimte wordt verworven, het aftrekbedrag toch voor 100% in aanmerking komt. Indien dit ook bij minder dan 30% zou gelden, zouden de verhoudingen al te scheef worden getrokken.

De Raad is het voorts niet duidelijk op welke wijze het gebruik van een garage, als zodanig of als opslagruimte, moet worden gezien in verhouding tot het hoofdzakelijk-criterium. Dit criterium moet bij een garage, al dan niet als opslagruimte, niet anders worden toegepast dan bij een kantoorruimte: aannemelijk moet zijn dat daarin onderscheidenlijk daarin of daarvanuit 70% of meer van het relevante inkomen wordt verdiend. Het ligt niet voor de hand dat dit bewijs in veel gevallen zal kunnen worden geleverd.

*10. De uitbreiding in het voorgestelde artikel 8b, tweede lid, onderdeel a, Wet IB'64 van de niet-aftrekbare representatiekosten tot de met representatie samenhangende reis- en verblijfkosten kan naar de bewoordingen ook betrekking hebben op degene die reiskosten maakt om een receptie van een relatie te bezoeken. De wetshistorische achtergrond van de bepaling wijst echter in de richting dat de aftrekbeperking betrekking heeft op degene die de receptie geeft. De Raad adviseert op dit punt duidelijkheid te bieden.*

*Tevens wijst de Raad erop dat ook ingeval de reis- en verblijfkosten alleen betrekking hebben op de door de ondernemer georganiseerde recepties en dergelijke, de afsplitsing van met name de autokosten uit het totaal van de door de ondernemer gemaakte autokosten een verzwaring van de administratieve lasten betekent. De Raad adviseert in de toelichting het belang van deze autokosten in het totaal van de kosten te schetsen en een schatting te maken van de administratieve lasten die met de uitsplitsing van deze kosten gemoeid zijn.*

10. De Raad heeft ten onrechte de indruk dat de bepaling met betrekking tot kosten van recepties slechts betrekking heeft op recepties die de belastingplichtige geeft. De bewoording van de wet, die slechts neutraal spreekt van «recepties», kunnen niet tot een andere conclusie leiden dan dat het gaat om recepties in het algemeen, derhalve ook die van anderen dan de belastingplichtige. Ook de wetsgeschiedenis leidt ons niet tot een andere conclusie.

De Raad wijst er terecht op dat de afsplitsing van voor recepties en dergelijke door de ondernemer voor zichzelf gemaakte reis- en verblijfkosten



administratieve lasten meebrengt. Het betreft hier de administratieve last die meer in het algemeen samenhangt met het handhaven van een bestaande aftrekbeperking voor de gemengde kosten van de ondernemer in persoon. Deze nog overblijvende aftrekbeperking is wat betreft de post voedsel, drank, genotmiddelen, representatie en dergelijke voor ons aanleiding geweest de ondernemer het alternatief te bieden af te zien van enige administratie op dit punt en in plaats daarvan te kiezen voor een bijtelpost van f 3000 ineens.

*11. Voor de gemengde kosten voedsel, drank, genotmiddelen en representatie wordt ten aanzien van de winstbepaling een keuzeregime voorgesteld. De Raad merkt op, dat een keuzeregime in aanleg geen vermindering maar vermeerdering van administratieve lasten met zich brengt, tenzij één van beide keuzes sterk overheersend is. Voor het doen van de keuze zal de ondernemer immers eerst de uitkomst van de alternatieven bepalen, op grond waarvan hij de gegevens die nodig zijn voor de onderscheiden alternatieven zal moeten «bijhouden». Het omslagpunt voor de geboden keuze ligt bij f 12 000,- aan kosten die een ondernemer maakt voor – kort gezegd – «eten van de zaak» en representatie. Eerst indien het uitgavenpatroon boven de circa f 1 000,- per maand komt is de geboden keuzemogelijkheid van een forfaitaire bijtelling van f 3 000,- per jaar voordeliger dan de normale regeling.*

*Naar het oordeel van de Raad blijkt de behoefte van een dergelijke keuzemogelijkheid niet uit de toelichting. De Raad adviseert de keuzemogelijkheid te heroverwegen.*

11. De Raad wijst erop dat ook in het vorenbedoelde keuzeregime de ondernemer nog administratieve lasten zal hebben, namelijk om te beoordelen of het voor hem voordeliger is om de 75%-beperking te volgen of om de bijtelling ineens van f 3000 toe te passen.

In veel gevallen zal deze eventuele last beperkt blijven tot het eerste jaar waarin het nieuwe regime van toepassing is. Vaak zal het kostenpatroon vervolgens een gelijkmatig niveau te zien geven, zodat een eenmaal gemaakte keuze ook in volgende jaren kan worden gevolgd zonder extra administratieve rompslomp. Overigens is de keuzemogelijkheid juist ingebouwd voor hen die geen administratie op dit punt willen bijhouden. Zij zullen dus de door de Raad bedoelde problematiek niet ondervinden. Voor zover tevoren duidelijk is dat het niet-aftrekbare deel minder dan f 3000 zal bedragen, is reeds hierom sprake van weinig administratieve lasten. Toegegeven moet evenwel worden dat diegenen die tot de uiterste fiscale penning willen gaan, de door de raad gesuggereerde administratie moeten blijven voeren. Overigens brengt het karakter van een keuzemogelijkheid mee, dit naar aanleiding van een volgende opmerking van de Raad, dat deze zichzelf heroverweegt. Mocht te eniger tijd blijken dat van de keuzemogelijkheid geen gebruik wordt gemaakt in die zin dat steeds hetzelfde alternatief wordt gekozen, dan kan de maatregel in die zin worden aangepast.

*12. De aanpassing van artikel 36 Wet IB'64 vraagt naast hetgeen reeds in punt 9 van dit advies is opgemerkt nog een nadere verduidelijking met betrekking tot de aftrek voor de kosten die verband houden met de kantoorruimte in de (eigen) woning naast het gebruik van andere werkruimten door werknemers. Zo rijst de vraag of ten aanzien van een leraar de klaslokalen waarin hij lesgeeft, tot de werkruimten als in dit artikel bedoeld, behoren. Ook is niet duidelijk op welke wijze het gebruik van een garage, als zodanig of als opslagruimte, moet worden gezien in verhouding tot het «hoofdzakelijk»-criterium. De Raad adviseert de toelichting op dit punt aanmerkelijk uit te breiden.*

12. Op dit onderdeel is gereageerd bij onderdeel 9.

*13. De in artikel 36, tweede lid, onderdeel h, Wet IB'64 opgenomen aftrekbeperking voor de kosten van tekstverwerkers en dergelijke tot het gedeelte boven f 800,- hangt samen, zoals blijkt uit de wetsgeschiedenis van deze regeling, met het niet-zakelijk gebruik dat van deze middelen wordt gemaakt. Voorzoveel niet-professionele muziekinstrumenten, geluidsapparatuur en gereedschappen thans onder hetzelfde forfait worden gebracht, acht de Raad het niet vanzelfsprekend dat in deze gevallen uitgegaan kan worden van aanmerkelijk zakelijk gebruik. In de toelichting dient dit aanne-*

*melijk gemaakt te worden. Het enkele beroep op het vereenvoudigingsmotief kan de uitbreiding van de regeling niet dragen.*

*Voorzoveel het professionele muziekinstrumenten, geluidsapparatuur en gereedschappen betreft, die onder het vigerende regime van de aftrekbeperking zijn uitgezonderd, ziet de Raad voor de forfaitering voor vermeend eigen gebruik geen grond. Naar het oordeel van de Raad dienen deze middelen van de aftrekbeperking te blijven uitgezonderd.*

13. De Raad stelt voor, als wij hem goed begrijpen, onderscheid te maken tussen professionele en niet-professionele muziekinstrumenten, geluidsapparatuur, gereedschappen en dergelijke. Wij zien geen goede mogelijkheden om op een praktische wijze tot een dergelijk onderscheid te komen en zouden dat dan ook niet willen maken. De samenvoeging van voorheen verschillende categorieën is voorgesteld omdat de praktijk leert dat het huidige onderscheid vaak moeilijk te maken is.

Voor zover de Raad bedoelt erop te wijzen dat niet bij voorbaat duidelijk is of bijvoorbeeld een muziekinstrument professioneel wordt gebruikt, zijn wij dit met hem eens. Hierbij zij er echter op gewezen dat alvorens de kosten van een muziekinstrument in aftrek kunnen komen, duidelijk moet zijn dat er een bron van inkomen is (onderneming, dienstbetrekking, verwerving van andere inkomsten uit arbeid) waarin de kosten van het muziekinstrument, los van de onderhavige bepaling, een rol kunnen spelen als ondernemingskosten of aftrekbare kosten. Met andere woorden, privé-uitgaven blijven buiten beschouwing. Pas als duidelijk is dat het instrument in het kader van de fiscale bron zijn diensten bewijst, komt de onderhavige maatregel aan de orde.

*14. In de toelichting op het voorstel van wet tot wijziging van een aantal belastingwetten en van de Wet Infrastructuurfonds in het kader van het belastingplan 1994 is gesteld, dat de grenzen om langs de weg van het arbeidskostenforfait arbeidsinkomsten te ontzien onderhand is bereikt. Verdere inzet van het arbeidskostenforfait voor dit doel zou vanuit de fiscale systematiek oneigenlijk zijn. De in dat wetsvoorstel voorgestelde verhoging moet worden gezien in het concrete perspectief dat zo snel mogelijk zal worden overgegaan tot omvorming van het arbeidskostenforfait (kamerstukken II 1993/94, 23 472, nr. 3, blz. 3). De Raad stelt vast dat zonder in de toelichting daarop in te gaan de grenzen van het arbeidskostenforfait opnieuw naar boven worden verlegd, alsmede dat geen inzicht wordt gegeven in de ontwikkelingen rond de omvorming van het forfait tot arbeidsaftrek. De Raad adviseert zowel de in artikel 37, eerste lid, Wet IB'64 voorgestelde verhoging van 8% tot 10% als de verhoging van het maximum van f 2 507,- tot f 2 612,- in het licht van de vorengenoemde fiscale systematiek dragend te motiveren.*

14. Wij hebben ervan afgezien in te gaan op de vragen en opmerkingen van de Raad over de verhoging van het arbeidskostenforfait, omdat deze maatregel uit het voorliggende wetsvoorstel is verwijderd. Het arbeidskostenforfait is, gelet op de aard van deze maatregel, meegenomen in het wetsvoorstel Belastingplan 1997.

*15. Met betrekking tot de naar artikel 42c Wet IB'64 overgebrachte dividendvrijstelling wijst de Raad op de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 10 april 1996, nr.93/2636, waarin het Hof oordeelt dat de dividendvrijstelling in strijd is met de artikelen 52 en 58 van het EG-Verdrag omdat deze vrijstelling niet wordt verleend voor dividenden die afkomstig zijn uit lid-staten van de Europese Gemeenschap. Naar het oordeel van de Raad moet dit rechterlijk oordeel tot wijziging van de regeling leiden. De Raad adviseert de dividendvrijstelling in overeenstemming met de Europese regelgeving te brengen.*

15. Naar aanleiding van de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 10 april 1996, nr. 93/2636, adviseert de Raad de dividendvrijstelling in overeenstemming te brengen met de Europese regelgeving. Tegen deze uitspraak is door de eerste ondergetekende beroep in cassatie ingesteld. Alvorens de wenselijkheid van een wijziging van de dividendvrijstelling te bezien, geven wij er de voorkeur aan het oordeel van de Hoge Raad af te wachten.

*16. Met betrekking tot de buitengewone-lastenregeling en de giftenregeling wordt voorgesteld de kosten van vervoer per auto te forfaiteren, en te bepalen*

*op een bij ministeriële regeling vast te stellen bedrag per kilometer. Uit dit laatste kan worden afgeleid dat het de bedoeling is dit bedrag per kilometer jaarlijks aan te passen. Dit ware in de toelichting te bevestigen. Met betrekking tot de forfaitaire kilometerprijs van de auto in de sfeer van de aftrekbare kosten wordt voorts voorgesteld deze thans niet verder te verhogen en vast te leggen op f 0,60 per kilometer. De Raad adviseert dit verschil in benadering toe te lichten.*

16. Naar aanleiding van het advies van de Raad het verschil in benadering toe te lichten van de forfaitaire kilometerprijs van de auto in de sfeer van de aftrekbare kosten (gefixeerd op f 0,60 per kilometer) en het forfaitaire bedrag in de sfeer van de buitengewone lasten en aftrekbare giften (bedrag 1996: f 0,33 per kilometer), merken wij op dat dit verschil direct verband houdt met het verschil in de aard van de kosten. De aftrekbare kosten komen als bestanddelen van het onzuivere inkomen op in de sfeer van de inkomensverwerving, terwijl de buitengewone lasten en aftrekbare giften als bestanddelen na het onzuivere inkomen opkomen in de sfeer van de inkomensbesteding. Aangezien voor de kosten van binnenlandse reizen ter zake van opleiding en studie en reizen voor het bezoeken van zieke verwanten in de sfeer van de buitengewone-lastenregeling reeds een normbedrag van f 0,33 (bedrag 1996) geldt, hebben wij gemeend – in navolging van het advies van de werkgroep fiscaal-technische herziening van de loon- en inkomstenbelasting – deze lijn te moeten doortrekken naar de overige reizen per auto binnen de buitengewone-lastenregeling en de aftrekbare giftenregeling. Opgemerkt zij dat kosten van openbaar vervoer in dit verband voor de werkelijke kosten aftrekbaar zijn.

*17. Naar het oordeel van de Raad kan het voorstel om de referentieperiode van artikel 56, tweede lid, Wet IB'64 van achttien maanden tot zes maanden te verkorten niet los worden gezien van een harmonisering van de fiscale en sociale verzekeringswetgeving op het terrein van de samenlevingsvormen. Incidentele wijzigingen op dit terrein kunnen de besluitvorming die heeft plaatsgevonden naar aanleiding van het Rapport van de interdepartementale werkgroep harmonisatie leefvormbepalingen (kamerstukken II 1995/96, 22 700, nr. 21, blz. 3), bemoeilijken. De Raad adviseert dit voorstel aan te houden totdat kan worden overzien of het voorstel in overeenstemming is met de voorgenomen aanwijzing terzake.*

17. Naar het oordeel van de Raad kan het voorstel om de referentieperiode van artikel 56, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van achttien maanden tot zes maanden te verkorten niet los worden gezien van een harmonisering van de fiscale en de sociale verzekeringswetgeving op het terrein van de samenlevingsvormen. In de visie van de Raad kunnen incidentele wijzigingen op dit terrein de besluitvorming die heeft plaatsgevonden naar aanleiding van het rapport van de interdepartementale werkgroep harmonisatie leefvormbepalingen (Kamerstukken II 1995/96, 22 700, nr. 21, blz. 3), bemoeilijken.

Hoewel wij begrip hebben voor de suggestie van de Raad dit voorstel voorlopig aan te houden, hebben wij gemeend dit advies niet te moeten opvolgen. Het voorstel ziet namelijk uitsluitend op een inkorting van de referentieperiode van achttien maanden tot zes maanden. In de praktijk blijkt er veel behoefte te bestaan aan deze inkorting. De lange referentieperiode stuit op veel onbegrip, te meer waar uitkerende instanties vaak al vrijwel direct rekening houden met de samenwoning. Voorts is er over dit punt regelmatig geklaagd bij de Commissie voor de Verzoekschriften. Mede in verband hiermee is enige jaren geleden naar aanleiding van vragen van het Tweede Kamerlid Brouwer (Aanhangsel Handelingen II 1990/91, nr. 706, blz. 1441) in de uitvoeringssfeer voor alleenstaande ouders die gaan samenwonen een tegemoetkomende regeling getroffen en is destijds reeds aangegeven dat deze regeling vooruitloopt op een meer definitieve oplossing. Gelet op deze overwegingen zien wij geen aanleiding de voorgestelde maatregel langer uit te stellen.

*18. De Raad is van oordeel dat de in artikel 4, onderdeel e, Wet LB'64 voorgestelde uitbreiding van het loonbelastingregime een te open karakter heeft. Indien enkel wordt beoogd op een meer structurele wijze tegemoet te komen aan verzoeken om op een bepaalde arbeidsrelatie het loonbelasting-*

*regime te mogen toepassen, dient de bepaling zodanig te worden geformuleerd dat het loonbelastingregime op verzoek kan worden toegepast in geval van een duurzame arbeidsverhouding die niet reeds op grond van een andere bepaling van de Wet LB'64 als dienstbetrekking wordt beschouwd. De Raad adviseert in dat geval de voorgestelde bepaling te heroverwegen.*

*De formulering in het voorgestelde artikel 4, onderdeel e, Wet LB'64 kan ertoe leiden dat de reikwijdte van de bepaling aanmerkelijk groter wordt dan in de toelichting is geschetst. Zo rijst de vraag of bijvoorbeeld ook niet auteurs en redactieleden van een periodieke publicatie door de duurzame relatie die met de uitgever bestaat, onder het bereik van het artikel vallen. Tevens zijn de begrenzingen tussen het voorgestelde onderdeel e en het vigerende onderdeel d niet zonder meer duidelijk. Voorts rijst de vraag of over dit voorstel met betrokken kringen uit de samenleving overleg is gevoerd. De Raad adviseert in de toelichting meer uitgebreid op het bereik van de voorgestelde bepaling in te gaan.*

18. De Raad is van oordeel dat de in artikel 4, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 voorgestelde uitbreiding van het loonbelastingregime een te open karakter heeft en adviseert deze bepaling te heroverwegen.

Mede naar aanleiding van het advies van de Raad zijn wij tot de conclusie gekomen dat de voorgestelde verruiming van het loonbelastingregime ook op de door de Raad voorgestane wijze verwezenlijkt kan worden. Gezien de omstandigheid dat deze methode goed aansluit bij de bestaande praktijk hebben wij gemeend het advies van de Raad te moeten opvolgen. De desbetreffende bepaling is thans zodanig geformuleerd dat het loonbelastingregime slechts op gezamenlijk verzoek van de «werkgever» en de zogenaamde pseudo-werknemer van toepassing is op de arbeidsverhouding van de pseudo-werknemer. Op deze wijze wordt een wettelijke basis gegeven aan de bestaande praktijk. In de gewijzigde opzet wordt voorkomen dat alle pseudo-werknemers eerst onder het loonbelastingregime worden gebracht, en vervolgens, in het geval zij dit niet wenselijk achten, actie moeten ondernemen om aan het loonbelastingregime te ontsnappen. In de gewijzigde opzet blijft het bereik van de optieregeling overigens ongewijzigd. Met andere woorden, ondanks dat de opzet van de regeling is gewijzigd, wordt aan alle pseudo-werknemers de mogelijkheid geboden onder het loonbelastingregime te vallen, zodat het resultaat hetzelfde blijft.

In de toelichting is naar aanleiding van het verzoek van de Raad meer uitgebreid ingegaan op het bereik van de regeling. Op deze plaats merken wij op dat de regeling bedoeld is voor alle duurzame arbeidsverhoudingen van pseudo-werknemers die niet op grond van andere bepalingen van de loonbelasting als dienstbetrekking worden beschouwd. Een arbeidsverhouding die onder de reikwijdte van artikel 4, onderdeel d, valt, bij voorbeeld de arbeidsrelatie van een thuiswerker valt derhalve niet onder onderdeel e. Het zal overigens nodig zijn het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 aan te passen omdat bepaalde arbeidsrelaties die in beginsel onder onderdeel d van artikel 4 vallen, in artikel 2e van dat uitvoeringsbesluit worden uitgezonderd (bijvoorbeeld arbeid van overwegend geestelijke aard of de auteur of redactie-medewerker).

Ten slotte merken wij in antwoord op de desbetreffende vraag van de Raad op dat er, gelet op de grote verscheidenheid aan pseudo-werknemers, geen overleg is gevoerd met alle betrokkenen. Wel hebben ons de afgelopen jaren verschillende keren verzoeken bereikt om onder het loonbelastingregime te worden geplaatst en heeft in dat kader het nodige overleg plaatsgevonden.

*19. De voorgestelde invoering van artikel 4, onderdeel e, Wet LB'64 roept de vraag op om welke redenen de fictieve dienstbetrekkingen van de commissaris (artikel 3, eerste lid, onderdeel h, Wet LB'64) en de bestuurder van een werknemerscoöperatie (artikel 3, eerste lid, onderdeel i, Wet LB'64) nog gehandhaafd worden en niet onder het keuzeregime worden gebracht. De Raad adviseert de handhaving van de genoemde onderdelen van artikel 3 Wet LB'64 te bezien in het licht van de invoering van artikel 4, onderdeel e, Wet LB'64.*

*De Raad adviseert in dit kader tevens aandacht te geven aan de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 27 juni 1996, C-107/94, waarin het Hof overweegt dat een directeur-enig aandeelhouder zijn*

*werkzaamheden niet uitoefent in het kader van een positie van ondergeschiktheid, en dat hij derhalve niet moet worden aangemerkt als «werknemer» in de zin van artikel 48 van het Verdrag, maar als een persoon die een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent in de zin van artikel 52 van het Verdrag.*

19. De voorgestelde invoering van artikel 4, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 roept bij de Raad de vraag op om welke redenen de fictieve dienstbetrekking van de commissaris (artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op de loonbelasting 1964) en de bestuurder van een werknemerscoöperatie (artikel 3, eerste lid, onderdeel i, van de Wet op de loonbelasting 1964) nog gehandhaafd worden en niet onder het keuzeregime worden gebracht. Naar aanleiding van het advies van de Raad de handhaving van de genoemde onderdelen van artikel 3 te bezien in het licht van de invoering van artikel 4, onderdeel e, merken wij het volgende op.

Zoals in het antwoord in onderdeel 18 is uiteengezet, ziet het nieuwe artikel 4, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 ook in de gewijzigde opzet op duurzame arbeidsverhoudingen van zogenaamde pseudo-werknemers die niet op grond van andere bepalingen van de loonbelasting als dienstbetrekking worden beschouwd. Met betrekking tot arbeidsverhoudingen die reeds gedurende vele jaren onder de bepalingen van de loonbelasting vallen (zoals de door de Raad genoemde arbeidsverhoudingen van de commissaris en bestuurder van een werknemerscoöperatie), kunnen de bepalingen van de loonbelasting reeds worden toegepast, zodat wij het niet nodig achten het regime voor deze arbeidsverhoudingen te wijzigen. Voor de directeur-groootaandeelhouder geldt eveneens dat hij voor de loon- en inkomstenbelasting een werknemer is, aangezien zijn arbeidsverhouding als een «normale» dienstbetrekking wordt aangemerkt. Wij zien dan ook geen aanleiding daarin voor de nationale wetgeving een wijziging aan te brengen.

Overigens willen wij niet bij voorbaat uitsluiten dat, zodra ervaring met het nieuwe keuzeregime is opgedaan, het bereik van het keuzeregime kan worden verbreed.

*20. De vrijstelling voor de verstrekking van computers en bijbehorende apparatuur is in het voorgestelde artikel 23, eerste lid, onderdeel d, Wet LB'64 en artikel 11, eerste lid, onderdeel u, Wet LB'64 beperkt tot apparatuur in de woning van de belastingplichtige. Deze beperking roept de vraag op welke betekenis aan de woorden «in de woning van de belastingplichtige» moet worden verbonden en of bijvoorbeeld de verstrekking van draagbare apparaten zoals laptops en note books onder de vrijstelling valt. De Raad adviseert in de toelichting het antwoord op deze vraag te geven.*

*Het vastleggen van gegevens over de periode van drie kalenderjaren voor de beoordeling of de grens van f 5 000,- is overschreden brengt aanmerkelijke administratieve lasten voor de werkgever met zich. De Raad is er niet van overtuigd dat het achterwege laten van die vastlegging tot een aanmerkelijk onbedoeld oneigenlijk gebruik van de regeling zal leiden. In de toelichting is geen aandacht aan de voorwaarden voor de vrijstelling gegeven. De Raad adviseert met name nader op de afweging tussen de administratieve lastenverzwaring en de invoering van de beoordelingsperiode in te gaan.*

20. De Raad vraagt met betrekking tot terbeschikkingstelling van computers en bijbehorende apparatuur in de woning van de belastingplichtige wat onder «in de woning van de belastingplichtige» moet worden verstaan. Deze vraag is aanleiding geweest ons nader te beraden op de vraag of de voorwaarde dat de apparatuur zich in de woning van de belastingplichtige moet bevinden, noodzakelijk is. Wij zijn tot de conclusie gekomen dat zulks niet het geval is. Deze voorwaarde is uit het voorstel geschrapt. Aldus is niet van belang waar de apparatuur wordt gebruikt en ziet de vrijstelling ook op verplaatsbare apparatuur, zoals laptops en note books. De memorie van toelichting is op dit punt aangepast.

Voorwaarde voor de vrijstelling is dat de waarde van de computers en andere apparatuur samen in het kalenderjaar en de twee voorafgaande jaren niet meer bedraagt dan f 5000. De Raad meent dat de beoordeling of deze grens is bereikt, aanmerkelijke administratieve lasten meebrengt. Wij menen dat dit wel meevalt, mede gelet op de omstandigheid dat normaal gesproken een werkgever ook afgezien van de fiscaliteit geen apparatuur aan zijn

werknemers thuis ter beschikking stelt zonder dat hij in het oog houdt welke werknemers welke apparatuur ter beschikking hebben gekregen. Zowel de bedrijfsvoering als het personeelsmanagement brengen dit met zich. Gelet op de opmerkingen van de Raad hebben wij de toepassing van de vrijstelling evenwel meer uitgebreid toegelicht.

*21. De in artikel 23, vijfde lid, Wet IB'64 en artikel 11, twaalfde lid, Wet LB'64 opgenomen tegemoetkoming met betrekking tot de toepassing van het reiskostenforfait, waarbij voor de toepassing van het forfait – zo leest de Raad deze artikelen – het op (ten minste) 40 dagen reizen in enig kalenderjaar naar dezelfde arbeidsplaats als criterium wordt genomen, vormt een belangrijke vereenvoudiging ten opzichte van de gecompliceerde regeling die het Landelijk Overleg Loonbelasting als uitwerking van de rechtspraak inzake de zogenoemde 20-dagenregeling heeft gegeven. Ook na deze aanvulling op de regeling heeft de Raad echter niet de illusie dat de spanning die wordt opgeroepen door de dienst- en detachingsreizen onder het bereik van het forfait te laten, volledig is weggenomen.*

*De voorgestelde regeling kan ook het bereik van het reiskostenforfait beperken zonder dat dat uit de aard van de regeling voortvloeit indien bijvoorbeeld een nieuwe dienstbetrekking per 15 november wordt aangegaan, waardoor in dat kalenderjaar op minder dan 40 dagen naar de arbeidsplaats wordt gereisd. De Raad adviseert de aanvullende regeling meer uitgebreid met praktijkvoorbeelden toe te lichten, waarbij onder meer aandacht gegeven kan worden aan het reizen naar dezelfde arbeidsplaats maar onder verschillende dienstbetrekkingen en aan de «koppeling» tussen de toepassing van het reiskostenforfait en de fiscalisering van de verblijfskostenvergoeding.*

21. Het verheugt ons dat de Raad de voorgestelde 40-dagennorm voor de toepassing van het reiskostenforfait een belangrijke vereenvoudiging vindt ten opzichte van de zogenaamde 20-dagenregeling. Wij zijn ons met de Raad ervan bewust dat na deze aanvulling de spanning die wordt opgeroepen door de dienst- en detachingsreizen onder het bereik van het forfait te laten, niet volledig zijn weggenomen. Met de nieuwe 40-dagennorm wordt de praktijk evenwel een belangrijk handvat geboden. Hoofregel wordt dat het reiskostenforfait buiten toepassing mag blijven indien in het kalenderjaar op minder dan 40 dagen wordt gereisd. Wordt er daarentegen op veertig of meer dagen gereisd dan dient het reiskostenforfait verplicht te worden toegepast.

In het voorbeeld van de Raad waarin een nieuwe dienstbetrekking per 15 november wordt aangegaan, waardoor in dat kalenderjaar op minder dan 40 dagen naar de arbeidsplaats wordt gereisd, behoort het reiskostenforfait in de nieuwe opzet niet meer verplicht te worden toegepast. De nieuwe 40-dagennorm biedt in die situatie de belastingplichtige wel de mogelijkheid toch van het reiskostenforfait gebruik te maken, ingeval het desbetreffende reispatroon volgens de in de jurisprudentie gegeven uitleg wordt aangemerkt als plegen te reizen. De nieuwe 40-dagenregeling is immers een aanvullende regeling.

Wij hebben gevolg gegeven aan het verzoek van de Raad de aanvullende regeling meer uitgebreid met praktijkvoorbeelden toe te lichten.

*22. Naar het oordeel van de Raad kan met betrekking tot de waardering van vakantiebonnen, waaromtrent in de toelichting wordt opgemerkt dat er sinds de Oort-wetgeving inhoudelijk geen reden meer is voor een waardering op minder dan 100%, alsmede dat een lagere waardering, mede gelet op de feitelijke veranderingen in de sfeer van de rechtenbeheersystemen en de problemen in de sfeer van het gelijkheidsbeginsel, steeds moeilijker te verdedigen is, moeilijk een andere conclusie worden getrokken dat de waardering van deze vakantiebonnen op nominale waarde dient plaats te vinden. Voortzetting van faciëring van een beperkte groep werknemers kan alleen plaatsvinden indien hiervoor overtuigende motieven aanwezig zijn. Deze motieven heeft de Raad in de toelichting niet aangetroffen. Zo deze motieven niet zijn te geven dient de waardeeringsregel zo spoedig mogelijk – de Raad beseft dat het hier om een oud probleem gaat – te worden aangepast. De Raad adviseert in de toelichting de uitgezette weg naar een oplossing van deze problematiek scherper aan te geven.*

22. Naar het oordeel van de Raad kan met betrekking tot de waardering van vakantiebonnen moeilijk een andere conclusie worden getrokken dan dat de waardering van deze vakantiebonnen op nominale waarde dient plaats te vinden. In de visie van de Raad kan voortzetting van faciëring van een beperkte groep werknemers alleen plaatsvinden indien hiervoor overtuigende motieven aanwezig zijn. De Raad is van mening dat de waarderingsregel zo spoedig mogelijk dient te worden aangepast, zo deze motieven niet zijn te geven, en adviseert in de toelichting de uitgezette weg naar een oplossing van deze problematiek.

Dienaangaande merken wij op, dat ook in onze opvatting de waarderingsregel zo spoedig mogelijk dient te worden aangepast, omdat er onvoldoende gronden zijn de faciliteit voor een relatief beperkte groep werknemers voort te zetten. Daarbij zijn wij ons er echter met de Raad van bewust, dat het hier om een oud en gevoelig probleem gaat, waarvoor in overleg met het bedrijfsleven een oplossing moet worden gezocht. Pas daarna zal het mogelijk zijn om de weg naar een oplossing van deze problematiek scherper aan te geven, zoals de Raad vraagt.

*23. In zijn arrest van 11 oktober 1995, BNB 1995/340 heeft de Hoge Raad geoordeeld, dat uitkeringen uit een stakingskas geen periodieke uitkeringen zijn in de zin van artikel 34 Wet LB'64 op grond waarvan artikel 11, eerste lid, onderdeel m, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting verbindende kracht mist. Zoals in de toelichting is gesteld blijft ook na dit oordeel onduidelijkheid bestaan of de stakingsuitkeringen – met name op grond van artikel 31, tweede lid, Wet IB'64 – in de inkomstenbelastingheffing kunnen worden betrokken. Naar het oordeel van de Raad kan het voorstel om stakingsuitkeringen vrij te stellen niet enkel worden gemotiveerd met de opmerking dat naar het oordeel van de staatssecretaris in de lijn met de uitkomst van het arrest voor de loonbelasting een vrijstelling voor stakingsuitkering dient te worden opgenomen in de inkomstenbelasting. De Raad adviseert de voorgestelde vrijstelling tevens in het licht van het aan de Wet IB'64 ten grondslag liggende bronnenstelsel te plaatsen en daarbij de reikwijdte van artikel 31, tweede lid, Wet IB'64 aan te geven.*

23. Naar het oordeel van de Raad kan het voorstel om stakingsuitkeringen vrij te stellen niet enkel worden gemotiveerd met de opmerking dat naar het oordeel van de eerste ondergetekende in de lijn met de uitkomst van het arrest van de Hoge Raad van 11 oktober 1995, BNB 1995/340, een vrijstelling voor stakingsuitkeringen dient te worden opgenomen in de inkomstenbelasting. De Raad adviseert de voorgestelde vrijstelling voor stakingsuitkeringen tevens in het licht van de aan de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten grondslag liggende bronnenstelsel te plaatsen en daarbij de reikwijdte van artikel 31, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aan te geven.

Met het uitdrukkelijk vrijstellen van stakingsuitkeringen in de inkomstenbelasting hebben wij duidelijkheid willen scheppen over de fiscale behandeling van deze uitkeringen in de inkomstenbelasting, omdat de Hoge Raad zich hierover in vorenbedoeld arrest niet uitdrukkelijk heeft uitgesproken en over deze vraag in de fiscale literatuur geen eenstemmigheid bestaat. Bij de keuze om stakingsuitkeringen vrij te stellen hebben mede praktische overwegingen een rol gespeeld.

*24. In de toelichting op artikel 31, vierde lid, Wet LB'64 is gesteld dat indien het bedrag van het voordeel voortvloeiend uit de brutering eerst later door de werkgever voor zijn rekening is genomen de heffing bij dat tijdstip aansluit, maar dit voordeel uiterlijk in het tijdvak waarin de naheffingsaanslag bij wijze van eindheffing wordt opgelegd wordt betrokken. Deze laatste precisering is niet in de voorgestelde bepaling opgenomen. De Raad adviseert dit alsnog te doen.*

24. De Raad adviseert een technische aanpassing van het voorgestelde artikel 31, vierde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Dit advies hebben wij opgevolgd.

*25. In paragraaf 1.4. Voorstellen in de winstsfeer, van de toelichting wordt uiteengezet dat de zeggenschap die een directeur-grootaandeelhouder heeft hem in een positie plaatst die soms – zo ook op het punt van de aftrek en*

*vergoeding van gemengde kosten – eerder vergelijkbaar is met die van ondernemer dan die van werknemer. De Raad wil aan deze stelling in haar algemeenheid niet afdoen, zij het onder de kanttekening dat de overeenkomst eigenlijk alleen betekenis heeft in de gevallen van directeur-enig aandeelhouder of van meerdere directeuren met gelijk (groot)aandelenbezit.*

*De Raad heeft echter bedenkingen tegen de vervolgens gemaakte opmerking, dat voor de aanmerkelijk belanghouder die niet tevens werknemer is van de vennootschap de aftrekbeperkingen geheel ontbreken, terwijl de hiervoor geschetste vergelijkbaarheid met de ondernemer tot op grote hoogte ook hier geldt. Deze opmerking lijkt voorbij te gaan aan het regime met betrekking tot de inkomsten uit aandelen, aangezien de winst van een vennootschap wordt gecorrigeerd voor zogenoemde vermomde dividenden, waarvan onder meer sprake is indien een vennootschap kosten maakt ten behoeve van een aandeelhouder als zodanig. De Raad adviseert deze opmerking in de toelichting nader te overwegen.*

*Evenzo adviseert de Raad het voorgestelde artikel 8, tweede lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te heroverwegen en alleen indien sprake is van een directeur-enig aandeelhouder of van verschillende directeuren, die een gelijke aandelenpositie bezitten en tevens tezamen de meerderheid van de aandelen bezitten, de gelijkstelling met de ondernemer-natuurlijke persoon op te nemen.*

*In ieder geval moet tevens aandacht worden besteed aan de verlaging van de bezitspercentages voor het aanmerkelijk belang, waartoe een voorstel van wet aanhangig is (kamerstukken II 1995/96, 24 761) in het licht van de veronderstelde zeggenschap.*

25. De Raad vraagt voor het regime van de gemengde kosten nadere aandacht te schenken aan de positie van de aanmerkelijk-belanghouder die niet tevens werknemer is van de vennootschap, in het licht van het regime met betrekking tot de inkomsten uit aandelen, aangezien de winst van een vennootschap wordt gecorrigeerd voor zogenoemde vermomde dividenden.

Duidelijk is dat in het algemeen niet bij voorbaat alle grootaandeelhouders over één kam kunnen worden geschoren. De praktijk van alledag met betrekking tot gemengde kosten leert evenwel dat men bij het doen van uitgaven voor voedsel, drank, representatie en wat dies meer zij ten behoeve van grootaandeelhouders geen of weinig onderscheid pleegt te maken tussen grootaandeelhouders die tevens werknemer zijn en zij die dat niet zijn maar mogelijk wel een functie hebben als bijvoorbeeld adviseur – formeel of informeel – of commissaris. Uit een oogpunt van effectiviteit is het niet goed doenlijk dan toch fiscaal onderscheid tussen de verschillende groepen te maken. Om deze reden worden zij fiscaal gelijk behandeld. Een zelfde gelijke behandeling staan wij voor met betrekking tot de bij de Tweede Kamer aanhangig zijnde voorstellen tot introductie van een fictief loon in de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (Kamerstukken II 1995/96, 24 758) en voor het aanmerkelijk belang (Kamerstukken II 1995/96, 24 761). De memorie van toelichting is op dit punt uitgebreid.

De Raad adviseert voorts de gelijkstelling met ondernemers-natuurlijke personen alleen van toepassing te doen zijn indien sprake is van een directeur-enig aandeelhouder of van verschillende directeuren die een gelijke aandelenpositie bezitten en tevens de meerderheid van de aandelen bezitten. Wij zouden een dergelijke kunstmatige onderverdeling van grootaandeelhouders niet willen overnemen. Dat zou voorbijgaan aan de realiteit dat grootaandeelhouders ook bij gelijk of zelfs minder aandeelhouderschap dan anderen in feite, al dan niet met anderen, de zeggenschap in handen kunnen hebben. Te wijzen valt op de instituten van preferente aandelen, opties, ouderlijk of ander natuurlijk gezag, enzovoort. Het behoeft ons inziens geen betoog dat het heilloos zou zijn met deze aspecten rekening te moeten houden. Wij zouden daarom willen vasthouden aan de voorgestelde, objectieve normen voor de gelijkstelling met een ondernemer-natuurlijke persoon. Daarbij is rekening gehouden met de voorgestelde wijziging van het aanmerkelijk-belangregime (Kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 3). Reeds om redenen van duidelijkheid en doorzichtigheid achten wij een blijvende aansluiting bij het aanmerkelijk-belangregime van belang.

*26. De Raad wijst erop, dat in het voorstel nog geen rekening is gehouden met de voorgestelde wijzigingen in de artikelen, die tevens zijn betrokken in*



*het voorstel van wet inzake de herziening van het aanmerkelijk belangregime (kamerstukken II 1995/96, 24 761). De Raad adviseert hierin te voorzien.*

26. De Raad wijst er op dat in het voorstel nog geen rekening is gehouden met de voorgestelde wijzigingen in de artikelen, die tevens zijn betrokken in het voorstel van wet inzake de herziening van het aanmerkelijk belangregime (kamerstukken II 1995/96, 24 761), en adviseert hierin te voorzien.

Wij achten het in dit stadium nog te vroeg om de samenloop tussen beide wetsvoorstellen te regelen. Wij zijn voornemens daartoe over te gaan zodra meer zicht bestaat op de parlementaire voortgang van de onderscheidene voorstellen. Daarbij zouden dan ook andere «lopende» wetsvoorstellen kunnen worden betrokken.

*27. Het voorstel van wet in zijn geheel overziende stelt de Raad vast, dat in dit voorstel maatregelen van uiteenlopende aard zijn bijeengebracht, die geen of nagenoeg geen samenhang vertonen. De Raad heeft reeds eerder ten aanzien van het op deze wijze aanbieden van de maatregelen opgemerkt, dat dit druk op de besluitvorming legt (kamerstukken II 1992/93, 22 873, B, punt 1; kamerstukken II 1993/94, 23 071, A, punt 2; kamerstukken II 1995/96, 24 428, B, punt 2). De Raad adviseert dan ook nader te bezien of een verdeling over een aantal afzonderlijke voorstellen waardoor over de voorgestelde maatregelen, gerangschikt naar hoofdcategorieën zelfstandig en ieder op eigen merites kan worden besloten, niet de voorkeur verdient.*

*In ieder geval adviseert de Raad de samenvoeging van alle voorgestelde maatregelen in één wetsvoorstel nader toe te lichten.*

*Daarnaast merkt de Raad op dat in de considerans als redengevingen voor dit voorstel worden gegeven vereenvoudiging van de wetgeving en vermindering van de administratieve lasten van het bedrijfsleven. Naar het oordeel van de Raad sluiten deze redengevingen slechts ten dele aan bij hetgeen wordt voorgesteld, nu veel van de voorstellen niet tot enige vereenvoudiging van de wetgeving noch tot administratieve lastenverlichting leiden, en 14 nieuwe ministeriële regelingen ter uitvoering van de voorstellen noodzakelijk worden geoordeeld. De Raad adviseert de considerans aan te passen.*

27. Naar aanleiding van de desbetreffende opmerking van de Raad, is in de memorie van toelichting nader aandacht besteed aan de samenvoeging van de voorgestelde maatregelen in één wetsvoorstel. Tevens is conform het advies van de Raad de considerans aangepast. Overigens zal het niet nodig zijn, zoals de Raad stelt, 14 nieuwe ministeriële regelingen te concipiëren. De noodzakelijke wijzigingen zullen wel gevolgen hebben voor de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 en de Uitvoeringsregeling loonbelasting 1990. Dit is het normale gevolg van introductie van nieuwe wetgeving, welke praktisch altijd ook lagere regelgeving meebrengt.

*28. Voor een aantal redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.*

28. Wij hebben zoveel mogelijk gevolg gegeven aan de redactionele kanttekeningen van de Raad.

Ten slotte zij erop gewezen dat in het oorspronkelijke wetsvoorstel een aanpassing was opgenomen in de zogenaamde geschenkenvrijstelling in de loonbelasting. Wij hebben bij nader inzien besloten hiervan af te zien, omdat uit overleg met het bedrijfsleven gebleken is dat deze aanpassing problematisch is.

*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,  
W. Scholten*

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 Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid,  
F. H. G. de Grave

**Bijlage bij het advies van de Raad van State van 10 september 1996, no. W06.96.0319, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.**

– In verband met de leesbaarheid van het wetsvoorstel de rapporten van de commissie-Van Lunteren van 21 december 1994 onderscheidenlijk 12 oktober 1995 bijvoegen.

*Wettekst*

- In artikel I, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB'64)) vervangen door:
  - B. In *artikel 4*, eerste lid, onderdeel b, wordt na «verstrekingen» ingevoegd: , verminderd met de vrijgestelde bedragen ingevolge de rentevrijstelling en de dividendvrijstelling.
  - In artikel I, onderdelen D.1, E.2 en E.5 (artikelen 8a, eerste lid, 8b, tweede en derde lid, Wet IB'64) en artikel VIII, onderdelen B en C.1, (artikelen 7 en 24 van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB'64)) aanwijzing 66, eerste lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) in acht nemen.
  - In artikel I, onderdeel J.10, (artikel 36, vijfde lid, Wet IB'64), «h, k en l» vervangen door: h en j.
  - In artikel I, onderdeel H.2, (artikel 34, tweede lid, Wet IB'64) «een praktische uitvoering» vervangen door: de uitvoering, omdat anders de indruk zou kunnen worden gewekt dat ook een niet-praktische uitvoering mogelijk is.
  - In artikel I, onderdeel N.3, (artikel 46, derde lid, onderdeel b, Wet IB'64) «extra gezinshulp», nu de term «extra» geen relevantie meer heeft in verband met het forfait, vervangen door: gezinshulp.
  - In artikel I, onderdeel N.7 (artikel 46, vijftiende lid, Wet IB'64) «op humanitaire gronden» achterwege laten, omdat de aldaar bedoelde aftrek blijkens de toelichting ook mogelijk is op andere gronden.
  - In artikel I, onderdeel O, (artikel 47, vierde lid, Wet IB'64) verwijzen naar artikel I, onderdeel N.2, onder 3e (artikel 46, derde lid, onderdeel a, Wet IB'64,).
  - In artikel I, onderdeel R, (artikel 49, eerste lid, Wet IB'64) «door een komma, toegevoegd» vervangen door:
    - In *artikel 49*, eerste lid, onderdeel b, onder 4°, wordt na «artikel 40» ingevoegd: , verminderd met een dividendvrijstelling voor de bij de bepaling van het binnenlandse onzuivere inkomen als inkomsten in aanmerking genomen opbrengst van aandelen tot een bedrag van f 1 000,-, doch niet meer dan die opbrengst verminderd met de daarop drukkende kosten, andere dan renten van schulden en kosten van geldleningen.
    - In artikel II, onderdeel B.2, (artikel 6, derde lid, onderdeel b, Wet LB'64), in de laatste volzin «tussenkost ten behoeve van degenen die tegen beloning persoonlijke arbeid in Nederland verrichten en een derde ten behoeve van wie de arbeid wordt verricht» vervangen door: bemiddeling tussen degenen die tegen beloning persoonlijke arbeid in Nederland verrichten en een derde ten behoeve van wie de arbeid wordt verricht.
    - In artikel II, onderdeel D.3, (artikel 11, eerste lid, onderdeel u, Wet LB'64) mede gelet op aanwijzing 52 Ar de dubbele ontkenning in «niet aannemelijk is dat zij niet mede dienen tot verwerving» vermijden en de bepaling positief formuleren.
    - In artikel II, onderdeel D.4, (artikel 11 Wet LB'64), in het tiende lid, eerste volzin, en het elfde lid, tweede volzin, «geacht te strekken tot bestrijding van» telkens naar analogie van aanwijzing 58, eerste lid, Ar in verband met de in artikel I, onderdeel G.2, derde en vierde lid, gebezigde tekst vervangen door: aangemerkt als vergoeding van.
    - In artikel II, onderdeel E.2 (artikel 13, tweede lid, Wet LB'64) «een praktische uitvoering» vervangen door: de uitvoering.
    - In artikel II, onderdeel G.11 (artikel 15 Wet LB'64) «Na het zesde wordt» vervangen door: Na het zesde lid wordt.
      - Voorts in het achtste lid «in ieder geval» schrappen.
      - In artikel II, onderdeel I (artikel 23, tweede lid, Wet LB'64), naar analogie van aanwijzing 58, eerste lid, Ar de in Artikel I, onderdeel S, gebezigde tekst aanhouden en daartoe «in het kalenderjaar vermoedelijk onafgebroken gedurende meer dan zes maanden» vervangen door: vermoedelijk onafgebroken gedurende meer dan zes maanden in het kalenderjaar.

– In artikel II, onderdeel O, tussen artikel 32, vijfde lid, onderdeel a, en artikel 32, zesde lid, Wet LB'64 invoegen:

b. regelingen als spaarloonregeling of winstdelingsregeling worden uitgesloten indien zij niet dienstbaar zijn aan de bevordering van duurzaam bezit van werknemer in voldoende brede kring of bij herhaling niet worden nageleefd, alsmede ingeval terzake van de uitvoering geen administratie wordt gevoerd waaruit duidelijk blijkt dat aan de gestelde vereisten is voldaan;

c. regelen worden gesteld ter verzekering van het heffen van belasting over uitbetalingen welke in afwijking van de spaarloonregeling of winstdelingsregeling aan de werknemer worden gedaan.

#### *Memorie van toelichting*

– In hoofdstuk I, paragraaf 2, onder het kopje «De belangrijkste maatregelen», zevende alinea, tweede volzin die aanvangt met «Door deze verhoging» en eindigt met «verhoogde forfait» vervangen door: Door deze verhoging kunnen in vergelijking met nu 10 000 meer belastingplichtigen volstaan met het arbeidskostenforfait en vervalt voor hen de rompslomp om de werkelijk gemaakte kosten te specificeren.

– In hoofdstuk I, paragraaf 2, onder het kopje «De belangrijkste maatregelen», tiende alinea, laatste volzin, «voor tijdelijke knelpunten» vervangen door: in het geval van tijdelijke knelpunten.

– In hoofdstuk I, paragraaf 2, onder het kopje «De belangrijkste maatregelen», in de twaalfde alinea de vindplaats van het aldaar genoemde arrest vermelden.

– In hoofdstuk I, paragraaf 2, onder het kopje «De belangrijkste maatregelen» in de veertiende alinea, derde volzin, «kan zich dus, als voldaan wordt» vervangen door: kan dus, als tevens wordt voldaan.

– In hoofdstuk I, paragraaf 3, eerste alinea, eerste volzin, «de diverse knelpunten» vervangen door: diverse knelpunten.

– In hoofdstuk I, paragraaf 3, eerste alinea, de vindplaats vermelden van de aldaar genoemde brief van 12 oktober 1995 (kamerstukken II 1995/96, 23 030 en volgende).

– In hoofdstuk I, paragraaf 4, vierde alinea, in de tweede volzin na «geen groter bedrag dan deze f 460 mln,» invoegen: verminderd met het daarvoor in de plaats tredende arbeidskostenforfait.

– In hoofdstuk II, paragraaf 2, tweede alinea, het laatste gedeelte van de laatste volzin begrijpelijk redigeren.

– In hoofdstuk II, paragraaf 4, tweede alinea «S&O-inhoudingsplichtige» voluit schrijven.

– In hoofdstuk III, paragraaf 1, onder het kopje 1.4 «Voorstellen in de winstsfeer», zeventiende alinea, derde volzin, na (abonnementen of dagkaarten) invoegen: al dan niet in samenhang met vast-recht kaarten.

– In hoofdstuk III, paragraaf 6, eerste alinea, vierde volzin, na «uitdrukkelijk» invoegen: in de wettelijke bepaling die de arbeidsverhouding als een fictieve dienstbetrekking aanmerkt,.

– In hoofdstuk III, paragraaf 9, in de eerste alinea, één na laatste volzin, en tweede alinea, eerste volzin, «na het onzuivere inkomen» vervangen door: nadat het onzuiver inkomen is vastgesteld.

Voorts in de tweede alinea, tweede volzin, «binnen» vervangen door: als bestanddeel van.

#### *Artikelsgewijze toelichting (Hoofdstuk V)*

– In de toelichting op artikel I, onderdeel A, tweede volzin, «onderdeel» vervangen door: bestanddeel. Voorts «na het onzuivere inkomen» vervangen door: als bedragen die op het onzuivere inkomen in mindering worden gebracht.

– In de toelichting op artikel I, onderdeel E, achtste alinea, laatste volzin, na «logo van de inhoudingsplichtige zelf» invoegen: en daarmee verbonden groepsmaatschappijen of organisaties.

– In de toelichting op artikel I, onderdeel Q, tweede volzin, «na het (binnenlands onzuivere inkomen» telkens vervangen door: nadat het (binnenlands) onzuivere inkomen is vastgesteld.

– In de toelichting op artikel II, onderdeel O, in de toelichting op artikel 32a

van de Wet op de loonbelasting 1964, in de eerste volzin, «artikel 31, vierde lid» vervangen door: artikel 31, vierde en vijfde lid.