

Vergaderjaar 2003–2004

29 758

Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Overige fiscale maatregelen 2005)

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 1 september 2004 en het nader rapport d.d. 14 september 2004, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 27 augustus 2004, no. 04.003277, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Overige fiscale maatregelen 2005), met memorie van toelichting.

Het voorstel behoort tot het fiscaal pakket 2005 en ziet op de voorstellen die zijn te duiden als noodzakelijk onderhoud van de fiscale wetgeving, waarvan de inwerkingtreding per 1 januari 2005 wenselijk is. Het bijeenbrengen van een groot aantal voorstellen tot wijziging van fiscale wetten in een verzamelswetsvoorstel is aanvaardbaar, indien een wijzigingsvoorstel op zich niet controversieel is, het de te wijzigen fiscale wet niet op wezenlijke punten aanpast of aanvult, en het geen implementatie van Europese regelgeving vormt. Indien dit wel het geval is, dient het wijzigingsvoorstel in een afzonderlijk voorstel te worden opgenomen. Ten aanzien van het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2005 (OFM 2005) gaan naar het oordeel van de Raad van State de wijzigingsvoorstellen inzake de aanpassing van het regime beleggingsinstellingen en de invoering van dwangsommen het kader van onderhoud van fiscale wetgeving te buiten. Het eerste voorstel raakt het begrip belegging, dat centraal staat in de regeling van het regime, en voert tevens een strafheffing in bij overschrijding van de grens tussen beleggen en projectontwikkeling. Het tweede voorstel maakt de invoering van een nieuw instrument voor het afdwingen van verplichtingen ten dienste van de belastingheffing mogelijk, waarvan de plaats tussen de andere instrumenten nader bepaald moet worden. De Raad adviseert beide voorstellen niet in het voorstel OFM 2005 maar in afzonderlijke voorstellen op te nemen. Bij enkele andere voorstellen plaatst de Raad kanttekeningen en adviseert hij deze voorstellen aan te passen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 27 augustus 2004, nr. 04.003277, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 1 september 2004, nr. W06.04.0420/IV, bieden wij U hierbij aan.

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

De Raad van State adviseert de in het wetsvoorstel opgenomen wijzigingsvoorstellen inzake de aanpassing van het regime voor beleggingsinstellingen en de invoering van dwangsommen niet in het voorstel Overige Fiscale Maatregelen 2005 maar in afzonderlijke voorstellen op te nemen. Met betrekking tot het wijzigingsvoorstel inzake de aanpassing van het regime beleggingsinstellingen is dit advies opgevolgd. Op de opmerkingen die de Raad in de onderdelen 1 en 2 van het advies overigens nog heeft bij het wijzigingsvoorstel inzake het regime beleggingsinstellingen zal worden ingegaan in het nader rapport bij het nog toe te zenden afzonderlijke wetsvoorstel ter zake.

De invoering van dwangsommen blijft in verband met de toezegging aan de Tweede Kamer om dit voorstel zo spoedig mogelijk in te dienen, onderdeel van het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2005. Op de opmerkingen die de Raad in onderdeel 3 van het advies overigens nog heeft bij dit wijzigingsvoorstel en op de kanttekeningen die de Raad bij enkele andere voorstellen plaatst, wordt hierna ingegaan.

1. Regime beleggingsinstellingen

Voor beleggingsinstellingen geldt een bijzonder regime teneinde collectieve beleggingen niet zwaarder te belasten dan rechtstreekse beleggingen. Collectieve beleggingen maken het mogelijk ook bij een kleine deelname gespreid te beleggen. Indien collectieve beleggingen worden ondergebracht in een naamloze of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, zouden vóór de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) zonder nadere regeling zowel een vennootschapsbelastingclaim als een dividend- en inkomstenbelastingclaim op de beleggingsopbrengsten en waardeveranderingen van de beleggingen ontstaan. In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is een bijzonder regime voor beleggingsinstellingen opgenomen, waarbij onder een veelheid van voorwaarden een 0%-tarief voor beleggingsinstellingen geldt. Tot deze voorwaarden behoort de uitdelingsverplichting van de beleggingsopbrengsten, waardoor de inhouding van dividendbelasting en de heffing van inkomstenbelasting over die uitdelingen werd gegarandeerd. De dividend- en inkomstenbelastingclaim op de (gerealiseerde) vervreemdingswinsten van de beleggingen bleef bestaan, maar leidde niet tot actuele inhouding of belastingbetaling zolang deze winsten niet uitgekeerd werden.

De invoering van de Wet IB 2001 heeft het beeld geheel gewijzigd, aangezien dividenduitkeringen zonder betekenis zijn voor de vermogensrendementsheffing (box III). Bovendien is door invoering van artikel 3b van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet div.bel. 1965) met ingang van 2001 de dividendbelastingclaim op de gerealiseerde vervreemdingswinsten op de beleggingen vervallen.

Deze ontwikkelingen maken een herbezinning op het regime voor beleggingsinstellingen noodzakelijk, zowel ten aanzien van de voorwaarden die aan de aandeelhouders en de toegelaten activiteiten worden gesteld, als ten aanzien van de verhouding tussen dit regime en de aanmerkelijk belangregeling (box II Wet IB 2001).

De Raad adviseert het regime beleggingsinstellingen in zijn geheel opnieuw te bezien.

2. Ten aanzien van het voorstel merkt de Raad het volgende op.

a. De toepassing van het regime beleggingsinstellingen wordt gekoppeld aan een vergunning op grond van de Wet toezicht beleggingsinstellingen (Wtb). Op grond van artikel 14 Wtb kan vrijstelling worden verleend van het verbod in of vanuit Nederland buiten een besloten kring gelden of andere goederen ter deelneming in een beleggingsinstelling waaraan geen vergunning is verleend, te vragen of te verkrijgen dan wel rechten van deelneming in een dergelijke beleggingsinstelling aan te bieden. Bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is een voorstel aanhangig ook ontheffing van het verbod mogelijk te maken¹. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de vraag of vrijgestelde dan wel ontheven instellingen al dan niet onder het regime beleggingsinstellingen kunnen vallen. De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.

¹ Artikel 14a Wtb; Kamerstukken II 2002/03, 28 998.

b. Indien een beleggingsinstelling de grens van beleggen overschrijdt, vervalt het 0%-tarief (het zogenoemde statusverlies). Ten aanzien van het beleggen in vastgoed is de grens tussen beleggen en projectontwikkeling niet scherp te trekken. De voorgestelde regeling biedt door de wijze waarop het grensgebied meer in detail wordt verkaveld, een praktische handreiking voor de kwalificatie beleggen of niet-beleggen.

De regeling kent een houdtermijn voor het ontwikkelde vastgoed. Het voorstel voorziet in een strafheffing van maximaal 90% van de boekwinst bij het niet in acht nemen van de houdtermijn. Naar het oordeel van de Raad is een strafheffing niet op haar plaats. Indien moet worden vastgesteld dat sprake is van projectontwikkeling en niet van beleggen, zal het normale vennootschapsbelastingtarief over die activiteit geheven moeten kunnen worden; daarmee wordt de schatkist recht gedaan. Er is verder geen reden voor een sanctie, tenzij door de omvang of de frequentie van de projectontwikkeling in redelijkheid niet meer gesproken kan worden van een vennootschap die zich richt op beleggen. In dat geval zal statusverlies dienen te volgen. Voor een strafheffing is evenmin reden indien niet op voorhand de bedoeling heeft voorgezeten in strijd met het regime beleggingsinstellingen te handelen. Indien op grond van gewijzigde omstandigheden het ook binnen een normaal zakelijk beleggingsbeleid zou passen het vastgoed te vervreemden, dient geen strafheffing te volgen. De regeling zou in ieder geval moeten voorzien in de mogelijkheid van tegenbewijs.

Naar het oordeel van de Raad komt de opneming van het straftarief in het Besluit beleggingsinstellingen (Besl. bel.inst.) daarenboven in strijd met artikel 104 van de Grondwet, omdat de essentialia van een belasting in de heffingswet moeten zijn geregeld. Tot deze essentialia behoort het tarief. De Raad ziet er niet aan voorbij dat thans in artikel 9 Besl. bel.inst. wordt bepaald dat ten aanzien van beleggingsinstellingen de belasting nul percent van het belastbare bedrag bedraagt. Dit laat het oordeel van de Raad onverlet, dat het tenietdoen van de «materiële vrijstelling» voor bepaalde activiteiten van een beleggingsinstelling en zeker het invoeren van een straftarief in de heffingswet dient plaats te vinden.

Alles overziende adviseert de Raad de wijzigingen in het regime beleggingsinstellingen niet in het voorstel OFM 2005 maar in een afzonderlijk wetsvoorstel op te nemen. Daarbij adviseert de Raad in ieder geval het straftarief te laten vervallen en het voorstel ook overigens op de hiervoor genoemde punten aan te passen.

3. Dwangsommen

Een last onder dwangsom strekt ertoe de overtreding ongedaan te maken of verdere overtreding dan wel een herhaling van de overtreding te voorkomen (artikel 5:32, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)). Het opleggen van een last onder dwangsom is alleen mogelijk, indien de overtreder bij machte is aan de overtreding een eind te maken. Indien door administratieplichtigen niet wordt meegewerkt aan het verschaffen van inlichtingen ten behoeve van de belastingheffing van derden, zal de oplegging van een last onder dwangsom alleen in stand kunnen blijven indien komt vast te staan dat de administratieplichtige over de gevraagde inlichtingen beschikt en deze wel kan maar niet wil verstrekken. Het vermoeden dat de administratieplichtige over de gevraagde inlichting zou moeten beschikken omdat hij op grond van artikel 52, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) gehouden is van zijn vermogenstoestand en van alles betreffende zijn bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde zijn rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken, kan een wankel basis blijken te zijn in een geschil over het opleggen van de last onder dwangsom. De praktijk en rechtspraak op andere bestuursrechtelijke terreinen doen twijfel rijzen aan de effectiviteit van het instrument bij het vorderen van informatie over de belastingheffing of -invordering van derden, indien niet op voorhand is erkend of anderszins vaststaat dat de administratieplichtige over de gevorderde informatie beschikt.

Het opleggen van een last onder dwangsom is daarenboven niet mogelijk voor overtredingen die niet ongedaan gemaakt kunnen worden. Indien niet wordt

voldaan aan de verplichting om een administratie te voeren en de gegevens te bewaren, is sprake van een overtreding, maar een gebrekkige boekhouding kan niet voor het verleden worden hersteld en weggegooide bescheiden zijn er niet meer. Een last onder dwangsom kan het beoogde doel in deze gevallen niet bereiken en kan dus niet worden opgelegd. Anders dan in de artikelsgewijze toelichting is gesteld kan een last onder dwangsom de bestaande problemen dan ook niet het hoofd bieden doordat het een prikkel kan zijn gebreken in de administratie niet meer te laten ontstaan. Het preventief opleggen van een last onder dwangsom is door de rechtspraak aan strikte grenzen gebonden en kan derhalve alleen onder bijzondere omstandigheden worden ingezet.

Op grond van de afdelingen 5.3 en 5.4 Awb kunnen bestuursdwang en het opleggen van een last onder dwangsom niet gelijktijdig worden toegepast. De in hoofdstuk VIII, afdeling 2, AWR neergelegde verplichtingen ten dienste van de belastingheffing houden ook bevoegdheden van de belastingdienst in, die op een lijn zijn te stellen met bevoegdheden die het bestuursorgaan heeft bij toepassing van bestuursdwang. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de vraag in hoeverre die bevoegdheden gelijktijdig kunnen worden uitgeoefend met het opleggen van een last onder dwangsom. Dit zou alsnog dienen te gebeuren.

Het aanmerken van het niet voldoen aan de verplichting als bedoeld in artikel 52 AWR als een overtreding waarvoor een last onder dwangsom kan worden opgelegd, dient in ieder geval te vervallen voorzover deze verplichting betrekking heeft op het nakomen van verplichtingen ten dienste van de eigen belastingheffing. De belastingadministratie heeft in artikel 27e AWR, dat onder meer bepaalt dat indien niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge onder meer artikel 52, het gerechtshof het beroep ongegrond verklaart, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is, een effectief instrument in handen om de nakoming van de verplichtingen ex artikel 52 AWR af te dwingen. Er is geen reden een naar verwachting minder effectief instrument te stapelen op de reeds in de AWR opgenomen verplichtingen ten dienste van de eigen belastingheffing. Het invoeren van de mogelijkheid om een last onder dwangsom op te leggen zal leiden tot een grotere belasting van de rechterlijke macht. Geschillen over de formulering van de last, de hoogte van de dwangsom, en de vraag of en in hoeverre aan de last is voldaan zijn veelal niet eenvoudig te beoordelen. In de toelichting is hieraan geen aandacht gegeven. Dit zou alsnog dienen te gebeuren.

In artikel 5.34, eerste lid, Awb is bepaald dat het bestuursorgaan dat een last onder dwangsom heeft opgelegd, op verzoek van de overtreder de last kan opheffen, de looptijd ervan kan opschorten voor een bepaalde termijn of de dwangsom kan verminderen in geval van blijvende of tijdelijke gehele of gedeeltelijke onmogelijkheid voor de overtreder om aan zijn verplichtingen te voldoen. Een overeenkomstige bepaling is niet in het voorstel opgenomen. Dit zou alsnog dienen te gebeuren.

De Raad is weliswaar van oordeel dat aan de belastingdienst effectieve instrumenten ten dienste moeten worden gesteld om gevorderde inlichtingen over de belastingheffing en -invordering van derden te verkrijgen, maar twijfelt of de voorgestelde invoering van het opleggen van een last onder dwangsom daartoe het meest effectieve instrument is. De Raad adviseert in de toelichting alle mogelijkheden om deze inlichtingen te verkrijgen te inventariseren en af te wegen.

De invoering van een nieuw instrument voor het afdwingen van verplichtingen ten dienste van de belastingheffing, waarvan de plaats tussen de andere instrumenten nader bepaald moet worden, vergt een wetgevingsprocedure die niet onder tijdsdruk behoort te staan. De Raad adviseert het voorstel inzake de bestuursdwang niet in het voorstel OFM 2005 maar in een afzonderlijk wetsvoorstel op te nemen. Daarbij adviseert de Raad in ieder geval het opleggen van een last onder dwangsom te beperken tot de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing van derden en het voorstel ook overigens op de hiervoor genoemde punten aan te passen.

3. Dwangsommen

Met de Raad ben ik van mening dat het vorderen van informatie met toepassing van een dwangsombevoegdheid effectief kan zijn als op voorhand is erkend of anderszins vaststaat dat de administratieplichtige over de gevor-

derde informatie beschikt. De bruikbaarheid van het voorgestelde instrument is echter niet tot die gevallen beperkt. Ook in andere gevallen waarin de betrokkene in overtreding is, kan de dwangsombevoegdheid een bruikbaar instrument zijn, bijvoorbeeld als aannemelijk is dat de belanghebbende de gegevens of inlichtingen nog kan achterhalen. Met de Raad ben ik wel van mening dat het opleggen van een dwangsombeschikking ongepast is indien duidelijk is dat de betrokkene niet bij machte is aan de verplichtingen te voldoen.

De Raad merkt op dat de administratie- en bewaarplicht een wankel basis kan blijken te zijn in een geschil over het opleggen van een last onder dwangsom ter zake van het niet nakomen van de verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen. De Raad lijkt er evenwel onvoldoende oog voor te hebben dat het hier twee verschillende verplichtingen ten dienste van de belastingheffing betreft. Het laten ontstaan van een gebrekkige administratie, hetgeen op zich al onrechtmatig is, ontslaat de administratieplichtige niet van zijn verplichting desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken (op grond van artikel 53, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) c.q. artikel 62 van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990)).

Met het oog op een juiste belastingheffing is een gebrekkige administratie een zelfstandig probleem, met name in gevallen waarin helemaal geen administratie wordt gevoerd. In mijn brief van 3 juni 2004 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal heb ik aangegeven dat bij handhaving bij vrijplaatsen vaak wordt aangelopen tegen de stelselmatige weigering van bepaalde ondernemers tot het voeren van een administratie (Kamerstukken II 2003/04, 29 643, nr. 2, blz. 2 en 6). In dit soort situaties is de Belastingdienst niet in staat een juist zicht te krijgen op de omvang van de activiteiten en de verplichtingen van de belastingplichtige ondernemers. Ik heb dan ook aangegeven dat het huidige instrumentarium niet is opgewassen tegen het stelselmatig weigeren een administratie te voeren. Met het oog hierop zou kunnen worden overwogen een bestuurlijke boete te introduceren. Een dergelijke sanctie kan weliswaar een preventief effect hebben, maar is niet gericht op herstel. Voorgesteld wordt een instrument te introduceren dat is gericht op het bevorderen van nakoming van de administratie- en bewaarverplichting.

Daarbij wordt onderkend dat als een administratie zodanig gebrekkig is dat dit niet meer ongedaan gemaakt kan worden, de dwangsombeschikking geen geëigend middel is om dit voor het verleden te herstellen. Gebreken in de administratie betreffen evenwel niet alleen situaties waarin er simpelweg geen bescheiden meer zijn aan de hand waarvan een administratie kan worden opgemaakt.

Los van wat er aan bescheiden bewaard is gebleven, is er de vraag op welke wijze verslaglegging heeft plaatsgevonden. Ingevolge artikel 52, eerste lid, van de AWR is de administratieplichtige gehouden een zodanige administratie te voeren dat daaruit in ieder geval te allen tijde zijn rechten en verplichtingen duidelijk blijken. Ingeval de administratie op dit punt gebrekkig is en geen sprake is van blijvende onmogelijkheid dit te herstellen, kan de dwangsom een prikkel zijn nakoming alsnog te bewerkstelligen. Hierbij kan gedacht worden aan de ondernemer die zijn «administratie» in een schoenendoos heeft bewaard en weigert deze te ordenen, zoals hij zou moeten doen om aan zijn administratieplicht te voldoen.

Bij blijvende onmogelijkheid staat het justitiële traject open of de mogelijkheid een aanslag op te leggen met toepassing van de verzwaarde bewijslast. Voorzover ander handelen nog wel mogelijk is, bijvoorbeeld ter zake van de totstandkoming van de boekhouding over het lopende jaar, kan de last onder dwangsom een prikkel zijn gebreken in de administratie niet meer te laten ontstaan. Ook de nakoming van de uit de tweede volzin van artikel 52, zesde lid, van de AWR voortvloeiende verplichting tot medewerking kan door middel van de last onder dwangsom worden bevorderd.

De dwangsombevoegdheid ten aanzien van de administratie- en bewaarplicht dient volgens de Raad beperkt te worden tot voorzover dit relevant is met het oog op de belastingheffing van derden. Anders dan kennelijk de Raad ben ik van mening dat een onderscheid in de administratie tussen informatie betreffende de eigen belastingheffing en informatie met betrekking tot de belastingheffing van derden niet goed is te maken.

Volgens de Raad houden de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing, bedoeld in hoofdstuk VIII, afdeling 2, van de AWR, ook bevoegdheden van de Belastingdienst in die op een lijn zijn te stellen met bevoegdheden die het bestuursorgaan heeft bij toepassing van bestuursdwang. Deze stelling wordt door mij niet onderschreven in het licht van de in die afdeling genoemde verplichtingen. Wellicht doelt de Raad op de mogelijkheid die de inspecteur heeft een aanslag vast te stellen met toepassing van de verzwaarde bewijslast. Deze mogelijkheid is echter niet op een lijn te stellen met bestuursdwang. De bevoegdheid een aanslag op te leggen met verzwaarde bewijslast blijft ook nodig naast de voorgestelde dwangsombevoegdheid. Zeker voor die gevallen waarin de dwangsombevoegdheid niet leidt tot de voor de belastingheffing benodigde gegevens- en inlichtingen.

Voorts merkt de Raad op dat het invoeren van de mogelijkheid een last onder dwangsom op te leggen zal leiden tot een grotere belasting van de rechterlijke macht. Een dergelijke toename zal naar verwachting gering zijn. De verwachting is dat, mede dankzij de preventieve werking die van het middel uitgaat, de last onder dwangsom niet vaak zal worden toegepast. Het aantal procedures waarin een dwangsombeschikking voorwerp van geschil is, zal daardoor niet bijzonder groot zijn.

De Raad merkt tenslotte op dat in het wetsvoorstel geen bepaling overeenkomstig artikel 5:34, eerste lid, Algemene wet bestuursrecht is opgenomen. De Raad adviseert het voorstel op dit punt aan te vullen. Het wetsvoorstel is dienovereenkomstig aangepast.

4. Werknemersbegrip

De voorgestelde wijziging van artikel 2, derde lid, Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) beperkt niet alleen het werknemersbegrip, maar breidt het ook in een aantal gevallen weer uit. Het gaat hierbij om personen die niet in Nederland wonen met betrekking tot een geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking. Deze personen blijven thans «ongeclassuleerd» buiten de belastingheffing. Bij de invoering van de Wet IB 2001 is de Wet LB 1964 daartoe uitdrukkelijk gewijzigd. Het gaat hierbij om lokaal aangeworven personeel in een land waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten en dat de looninkomsten van dat personeel niet aan een belasting naar het inkomen onderwerpt. In de praktijk is dit beperkt tot lokaal aangeworven personeel in bepaalde landen in het Midden-Oosten.¹

Door de redactionele wijziging waarbij «geheel» wordt vervangen door «geheel of nagenoeg geheel» onder verbinding met de vereisten van onderworpenheid aan een lokale belasting en van het ontbreken van een exclusief heffingsrecht van Nederland, wordt de oorspronkelijke wijziging van artikel 2, derde lid, Wet LB 1964 weer tenietgedaan. Uit de artikelsgewijze toelichting blijkt niet dat dit beoogd is.

De Raad adviseert de voorgestelde beperking van het werknemersbegrip volledig uit te schrijven en niet te verbinden met het geval waarbij de dienstbetrekking geheel buiten Nederland wordt vervuld.

4. Werknemersbegrip

Aan het advies van de Raad om de voorgestelde beperking van het werknemersbegrip volledig uit te schrijven en niet te verbinden met het geval waarbij de dienstbetrekking geheel buiten Nederland wordt vervuld, is gevolg gegeven door een afzonderlijk lid op te nemen voor situaties waarin de werkzaamheden nagenoeg geheel buiten Nederland worden verricht.

5. Agioresolutie

a. Voorgesteld wordt voor beleggingsinstellingen de zogenoemde agioresolutie te codificeren. Daartoe wordt in de eerste plaats in artikel 3, vierde lid, Wet div.bel. 1965 uitdrukkelijk bepaald, dat een resterend saldo van inkopen en plaatsingen van eigen aandelen door een beleggingsinstelling in een jaar wordt aangemerkt als een inkoop van eigen aandelen waarbij als opbrengst geldt hetgeen wordt uitgekeerd boven het gemiddeld op de desbetreffende aandelen gestorte kapitaal (artikel 3, onderdeel a, Wet div.bel. 1965). In de tweede plaats wordt in artikel 4d Wet div.bel. 1965 bepaald dat op deze

¹ Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 8.

opbrengst geen dividendbelasting behoeft te worden ingehouden, indien de opbrengst ten laste van de agioreserve wordt gebracht. De Raad merkt op, dat de samenloop met de (tijdelijke) inkoop van eigen aandelen in het kader van een stock optionplan (artikel 3, derde lid, Wet div.bel. 1965) onduidelijk is geregeld, aangezien alleen de plaatsing in het kader van een stock optionplan in artikel 3, vierde lid, derde volzin, Wet div.bel. 1965 buiten aanmerking wordt gelaten. De Raad adviseert artikel 3, vierde lid, Wet div.bel. 1965 zodanig te redigeren, dat zowel de inkoop van eigen aandelen als de plaatsing van die aandelen in het kader van een stock optionplan buiten beschouwing blijft. Tevens adviseert de Raad in artikel 4d, eerste lid, Wet div.bel. 1965 naast de agioreserve ook de herbeleggingsreserve op te nemen, aangezien de herbeleggingsreserve ook als gestort kapitaal wordt aangemerkt (artikel 3b Wet div.bel. 1965).

b. De Raad merkt op, dat de Hoge Raad in het arrest van 12 maart 1997, BNB 1997/200, inzake een geschil over de heffing van kapitaalsbelasting onder meer heeft overwogen dat het in overeenstemming met de strekking van de kapitaalsbelasting is aan te nemen dat door een beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal ingekochte aandelen voor de heffing van de kapitaalsbelasting blijven bestaan zolang geen besluit tot intrekking van die aandelen heeft plaatsgevonden, en tot dat tijdstip dan ook weer kunnen worden verkocht zonder dat dit tot heffing aanleiding geeft. De codificatie van de agioresolutie, waarbij als uitgangspunt geldt dat het resterende saldo van inkopen en plaatsingen van eigen aandelen door een beleggingsmaatschappij geacht wordt geamortiseerd te zijn, behoort er niet toe te leiden, dat deze aandelen ook voor de heffing van de kapitaalsbelasting als ingetrokken dienen te worden aangemerkt. De Raad adviseert in de toelichting dit uitdrukkelijk te bevestigen.

5. Agioresolutie

Aan de aanbevelingen van de Raad op het punt van de codificatie van de agioresolutie heb ik gevolg gegeven.

6. Zeescheepvaart

a. De Europese Commissie heeft op 17 januari 2004 een mededeling betreffende staatssteun voor zeevervoer gepubliceerd. Naar aanleiding van deze mededeling wordt voorgesteld artikel 3:22 Wet IB 2001 te wijzigen, waarbij aan deze wijzigingen materieel terugwerkende kracht wordt gegeven tot 17 januari 2004 voor kort gezegd nieuwe schepen. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan deze terugwerkende kracht. De Raad adviseert dit alsnog te doen.

b. Voor de toepassing van de tonnageregeling is het begrip «zee» van belang. In de toelichting is gesteld dat teneinde concurrentievervalsing binnen de lidstaten te vermijden voor de uitleg van dit begrip aansluiting gezocht zal worden bij communautaire definities van dit begrip. In een ministeriële regeling zal worden bepaald wat onder «zee» wordt verstaan. Aangezien onder het begrip «zee» mede waterwegen van maritieme aard zullen worden begrepen, is de Raad van oordeel dat de omschrijving van het begrip «zee» in de Wet IB 2001 zelf dient te worden opgenomen. De in artikel 3:22, zevende lid, Wet IB 2001 opgenomen delegatiebevoegdheid, dat voor de toepassing van dit artikel, artikel 3.23 en artikel 3.24, bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld, reikt niet zover dat op grond daarvan een essentieel element van de tonnageregeling kan worden gedefinieerd.

c. In de artikelsgewijze toelichting op artikel IV, onderdeel B, van het voorstel wordt ten aanzien van baggerschepen onder meer gesteld, dat om aan het criterium van «grotendeels op zee» te voldoen de activiteiten van het laden en lossen alsmede het vervoeren over zee van opgebaggerd materiaal meer dan 50% dienen te bedragen van de bedrijfstijd van het desbetreffende schip in een bepaalde kalendermaand (het loontijdvak). De Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor zeevervoer¹ bepalen echter dat baggeraars alleen voor staatssteun in aanmerking komen indien de werkzaamheden voor meer dan 50% van hun jaarlijkse bedrijfstijd uit zeevervoer bestaan en dan alleen voor dat zeevervoer. Zeevervoer houdt in het vervoer van opgebaggerd

¹ Mededeling C(2004)43 (PbEU C 13/3)

materiaal over volle zee. De beoordeling van de bedrijfstijd die besteed wordt aan zeevervoer, vindt daarbij plaats over een jaar en niet over het loontijdvak. De Raad adviseert de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: Wet afdrachtvermindering) op deze punten aan de richtsnoeren aan te passen.

d. Ook ten aanzien van zeeslepers zijn de richtsnoeren alleen van toepassing indien meer dan 50% van de door een sleepboot in een gegeven jaar daadwerkelijk verrichte sleepactiviteit zeevervoer is. In de artikelsgewijze toelichting op artikel 18 van de Wet afdrachtvermindering wordt gesteld dat de beoordelingsperiode een kalendermaand is. De Raad adviseert de beoordelingsperiode voor de toepassing van artikel 18 Wet afdrachtvermindering aan te passen aan de richtsnoeren.

6. Zeescheepvaart

a. De Raad merkt op dat in de toelichting geen aandacht wordt geschonken aan de materieel terugwerkende kracht tot 17 januari 2004 van de voorgestelde wijziging voor kort gezegd nieuwe schepen. De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te passen.

In het nieuwe zesde lid van artikel 3.22 Wet IB 2001 is een drietal uitzonderingen neergelegd op de voorwaarde dat een schip, dat door de belastingplichtige in gebruik wordt genomen, de vlag moet voeren van een van de Lidstaten van de Europese Gemeenschap wil het tonnageregime van toepassing zijn. Bij de uitzondering opgenomen in onderdeel a van het zesde lid wordt de datum van 17 januari 2004 als referentiedatum gehanteerd. Naar ik aanneem, doelt de Raad hierop. Deze datum, zijnde de datum van inwerkingtreding van de mededeling van de Commissie betreffende staatssteun voor het zeevervoer, is uitdrukkelijk vermeld in de onderhavige richtsnoer van de Europese Commissie. Op basis van de voorwaarde opgenomen in onderdeel a wordt kort gezegd voor nieuw in gebruik genomen schepen het aandeel van de schepen die de vlag voeren van een van de lidstaten van de Europese Gemeenschap binnen de bestaande vloot van de belastingplichtige vergeleken met het overeenkomstig berekende aandeel op 17 januari 2004. Deze wijziging treedt pas in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip, na goedkeuring door de Europese Commissie. Voor schepen waarvan de belastingplichtige reeds vóór de inwerkingtreding de winst uit zeescheepvaart bepaald aan de hand van de tonnage, blijft ingevolge opgenomen overgangsrecht, het oude regime gelden. Op dit punt zie ik derhalve niet in dat sprake is van materieel terugwerkende kracht.

b. Het advies van de Raad om het begrip «zee» in de wettekst zelf op te nemen heb ik opgevolgd. Deze definitie is opgenomen in het nieuwe twaalfde lid van artikel 3.22 van de Wet inkomstenbelasting 2001. In het verlengde hiervan is in de nieuwe onderdelen ia en ib van artikel 1, eerste lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen een nadere definiëring van het begrip «zee» en «binnenwateren» opgenomen.

c en d. De Raad wijst er op dat met betrekking tot de toepassing van de afdrachtvermindering zeevaart voor baggerschepen en zeeslepers op een bepaald punt is afgeweken van hetgeen in de communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor zeevervoer is opgemerkt. Het gaat met name om de beoordeling van de bedrijfstijd die besteed wordt aan zeevervoer of de daadwerkelijk verrichte sleeptijd. Deze zou volgens de richtsnoeren per jaar moeten worden beoordeeld in plaats van – zoals nu in het wetsvoorstel verwoord – per kalendermaand. Om de hierna aangegeven redenen meen ik geen gevolg te kunnen geven aan het advies van de Raad deze beoordelingsperiode aan te passen aan de richtsnoeren, omdat daaraan te grote bezwaren kleven.

De afdrachtvermindering zeevaart wordt, conform de eerder bij de Europese Commissie gemelde systematiek, per loontijdvak (maand) toegepast. De door de Europese Commissie gesuggereerde beoordeling per jaar betekent een technisch probleem voor Nederland, omdat hierdoor alleen voor de afdrachtvermindering zeevaart afgeweken zou worden van het loontijdvak. Dit zou leiden tot uitvoeringsproblemen voor de Belastingdienst en administratieve lasten voor de reders. Bovenal betekent het beoordelen na afloop van een jaar

een aanzienlijke vermindering, zo niet het volledig reduceren, van de effectiviteit van de regeling. Behalve dat er een rentenadeel ontstaat, kan de situatie zich namelijk voordoen dat een reder een aantal loontijdvakken per jaar wel aan het 50-% criterium voldoet, terwijl hij over het hele jaar gezien niet aan het criterium voldoet. De Nederlandse autoriteiten stellen dan ook voor de systematiek van de fiscale faciliteit te blijven volgen en het 50%-criterium per loontijdvak te hanteren. De Europese Commissie zal hierover worden ingelicht in verband met de implementatie van de desbetreffende communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer.

7. Elektronische aangifte

De Raad merkt op, dat op grond van artikel 8, tweede lid, AWR bij ministeriële regeling kan worden bepaald voor welke belastingen of groepen van belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen het doen van aangifte uitsluitend langs elektronische weg kan geschieden, en onder welke voorwaarden hiervan door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking ontheffing kan worden verleend.

Gelet op deze regeling zou kunnen worden volstaan met de zogenoemde listing gelijk te stellen met een aangifte en de voorwaarden voor ontheffing van de verplichting de lijst elektronisch aan te leveren bij ministeriële regeling te regelen. Op deze wijze wordt vermeden, dat de verplichting om aangiften uitsluitend langs elektronische weg te doen deels bij ministeriële regeling deels bij wet wordt opgelegd.

De Raad adviseert artikel 37a van de Wet op de omzetbelasting 1968 in deze zin aan te passen.

7. Elektronische aangifte

Gelet op de in artikel 8, tweede lid, AWR opgenomen bepalingen met betrekking tot het doen van elektronische aangifte merkt de Raad op dat zou kunnen worden volstaan met het gelijkstellen van de zogenoemde listing, bedoeld in artikel 37a van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB), met een aangifte. De verplichting deze listing elektronisch aan te leveren en de voorwaarden voor de ontheffing daarvan zouden dan, evenals bij de aangifte het geval is, bij ministeriële regeling kunnen worden geregeld.

Genoemd artikel 37a met betrekking tot de listingverplichting is in de Wet OB opgenomen bij de totstandkoming van de interne markt per 1 januari 1993. Daarbij is het uitgangspunt geweest dat het karakter van de listing een andere is dan die van de aangifte voor de omzetbelasting. Een belangrijke overweging daarbij is dat de listing niet in de eerste plaats verband houdt met de voldoening van de omzetbelasting door een belastingplichtige in Nederland, maar met de controle in een andere lidstaat op de voldoening van de belasting in die lidstaat door een andere belastingplichtige. In de huidige opzet van de listingsverplichting van artikel 37a is daarom sprake van een los van de aangifte voor de omzetbelasting staande verplichting met een eigen sanctiebepaling in artikel 40 van de Wet OB. De verschillende artikelen met betrekking tot het doen van aangifte en de boetebepalingen indien bij het doen van de aangifte iets verkeerd gaat, zijn dus thans niet van toepassing op het indienen van de listing bedoeld in artikel 37a Wet OB. Gelet ook op het hiervoor aangegeven verschillende karakter van beide verplichtingen acht ik het niet wenselijk dit systeem thans te wijzigen.

8. Baggerspecie

Het vervangen van de vrijstelling voor niet-reinigbare verontreinigde baggerspecie door een vrijstelling van alle baggerspecie geeft aanleiding in de begripsbepalingen, die zijn opgenomen in artikel 12 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm), een omschrijving van «baggerspecie» op te nemen. Niet kan worden volstaan met de verwijzing in de artikelsgewijze toelichting naar bijlage A bij het Reglement van de N.V. Service Centrum Grond voor de definitie van baggerspecie.

De Raad adviseert artikel 12 Wbm aan te vullen met de omschrijving van «baggerspecie».

8. Baggerspecie

De Raad merkt op dat de vervanging van de vrijstelling voor niet-reinigbare baggerspecie door een vrijstelling voor alle baggerspecie aanleiding geeft om in artikel 12 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) een omschrijving van het begrip baggerspecie op te nemen. Ik merk hierover het volgende op. In het kader van de beoordeling van de reinigbaarheid van baggerspecie wordt op dit moment door de N.V. Service Centrum Grond een definitie gehanteerd van het begrip baggerspecie. Deze definitie blijft ook onder de voorgestelde vrijstelling voor alle baggerspecie onverkort van kracht, maar zal aan belang winnen vanwege het feit dat de definitie van niet-reinigbare verontreinigde baggerspecie komt te vervallen. De Raad stelt dat het passender is om de definitie van baggerspecie zoals die nu in de artikelsgewijze toelichting staat in artikel 12 van de Wbm op te nemen. Ik neem dit advies over. Het wetsvoorstel is dienovereenkomstig aangepast.

9. Exclusieve economische zone

a. De uitbreiding van de belastingheffing tot alle activiteiten op het Nederlandse Continentaal Plat geeft aanleiding opnieuw te bezien welke belastingen in de Exclusieve economische zone geheven kunnen worden.

De Raad adviseert in de toelichting ten aanzien van alle rijksbelastingen te motiveren om welke reden zij al dan niet voor heffing in de zone in aanmerking komen, en zo nodig artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 2, AWR aan te vullen.

b. De wijziging van artikel 2, derde lid, AWR dient naar het oordeel van de Raad ook te leiden tot aanpassing van artikel 7.2, zesde lid, Wet IB 2001, omdat het in de Exclusieve economische zone gaat om de exploratie en exploitatie, het behoud en het beheer van de levende en niet-levende natuurlijke rijkdommen van de wateren boven de zeebodem en van de zeebodem en de ondergrond daarvan, en andere activiteiten voor de economische exploitatie en exploratie van de zone, zoals de opwekking van energie uit het water, de stromen en de winden.

De Raad adviseert artikel 7.2, zesde lid, Wet IB 2001 aan te vullen.

9. Exclusieve economische zone

a. De uitbreiding van de belastingheffing tot alle activiteiten op het Nederlandse Continentaal Plat geeft volgens de Raad aanleiding opnieuw te bezien welke belastingen in de Exclusieve economische zone geheven kunnen worden. De Raad adviseert in de toelichting ten aanzien van alle rijksbelastingen te motiveren om welke reden zij al dan niet voor heffing in de zone in aanmerking komen, en zo nodig artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 2°, AWR aan te vullen.

Sedert 1 januari 1990 zijn de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting en de assurantiebelasting van toepassing op het Nederlandse Continentaal Plat. Dat geldt alleen voor de exploratie en exploitatie van de natuurlijke rijkdommen van de zeebodem en de ondergrond daarvan, voornamelijk olie en gas. De reikwijdte van deze belastingen wordt thans uitgebreid tot alle activiteiten in dit gebied. Het belang van deze uitbreiding is beperkt. In Nederland gevestigde ondernemingen zijn bijvoorbeeld onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor hun wereldwinst, zodat de huidige aanpassing hen niet raakt. Doel van de uitbreiding is vooral ervoor te zorgen dat andere activiteiten op het Nederlandse Continentaal Plat dan de exploratie en exploitatie van olie en gas, waarbij met name kan worden gedacht aan de exploitatie van offshore windturbineparken, onder de vennootschapsbelasting vallen, ook als zij worden verricht door buitenlandse ondernemingen. In deze uitbreiding zie ik geen aanleiding tot aanpassing van de opsomming van belastingen welke op het Continentaal Plat kunnen worden geheven.

b. De wijziging van artikel 2, derde lid, AWR dient naar het oordeel van de Raad ook te leiden tot aanpassing van artikel 7.2, zesde lid, Wet IB 2001, omdat het in de Exclusieve economische zone gaat om de exploratie en exploitatie, het behoud en het beheer van de levende en niet-levende natuurlijke

rijkdommen van de wateren boven de zeebodem en van de zeebodem en de ondergrond daarvan, en andere activiteiten voor de economische exploitatie en exploratie van de zone, zoals de opwekking van energie uit het water, de stromen en de winden.

Naar aanleiding van het advies van de Raad is in artikel 7.2, zesde lid, van de Wet IB 2001 expliciet tot uitdrukking gebracht dat de exploratie en exploitatie van in Nederland aanwezige natuurlijke rijkdommen mede omvat de opwekking van energie uit het water, de stromen en de winden. Artikel 17a, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is in gelijke zin aangevuld.

10. Conserverende aanslagen

a. De aanpassing van de fiscale wetgeving naar aanleiding van de uitspraak van het Hof van Justitie van 11 maart 2004, in zaak C-9/02 (Hughes de Lasteyrie du Saillant) betreft enerzijds de voorwaarden waaronder uitstel van betaling wordt verleend voor zogenoemde conserverende aanslagen, en anderzijds de aanmerkelijk belangheffing (box II Wet IB 2001).

Voorgesteld wordt met ingang van 11 maart 2004 automatisch en onvoorwaardelijk uitstel van betaling te verlenen ter zake van een belastingplichtige opgelegde conserverende aanslag bij grensoverschrijding binnen de Europese Unie (EU). De Raad merkt op, dat de uitleg van het Hof van Justitie van thans artikel 43 van het EG-Verdrag moet worden begrepen en toegepast met ingang van de inwerkingtreding van deze bepaling van het verdrag; de bepaling heeft vanaf de inwerkingtreding gegolden zoals nadien door het Hof is uitgelegd. Het voor 11 maart 2004 onder voorwaarden verleend hebben van uitstel van betaling op conserverende aanslagen is evenzeer in strijd met het EG-Verdrag als het nadien onder voorwaarden verlenen van uitstel van betaling. De Raad adviseert op alle conserverende aanslagen bij grensoverschrijding binnen de EU de voorwaarden te doen vervallen, ook indien het uitstel voor 11 maart 2004 is verleend.

b. Het Hof van Justitie heeft de casus-Lasteyrie beoordeeld in het licht van een regeling die beoogt de tijdelijke en uitsluitend door fiscale beweegredenen ingegeven verplaatsing van de woonplaats naar het buitenland te voorkomen. In zoverre ziet de uitspraak niet op regelingen die ten doel hebben waardevermeerderingen in het algemeen te belasten bij verplaatsing van de woonplaats van een belastingplichtige naar het buitenland, voorzover het gaat om waardevermeerderingen die tijdens het verblijf van de belastingplichtige op de woonplaats totstandkwamen. Het Nederlandse aanmerkelijk belangregime voorziet in een exitheffing, zij het dat deze exitheffing eerst bij vervreemding van de aanmerkelijk belang aandelen wordt ingevorderd en bovendien na tien jaar wordt kwijtschelding uit te breiden met het deel van de conserverende aanslag dat betrekking heeft op waardeverminderingen van de aandelen na de emigratie. Vastgehouden wordt aan kwijtschelding van de conserverende aanslag voor het deel dat betrekking heeft op het gedeelte van de gerealiseerde aanmerkelijk belangwinst waarover de nieuwe woonstaat feitelijk heft. Deze bepalingen verzwakken het karakter van exitheffing en doen de regeling opschuiven naar een anti-misbruikbepaling. Een exitheffing is een noodzakelijk sluitstuk bij een subjectieve heffing als de aanmerkelijk belangregeling sinds 1997 geworden is. Aan de exitheffing dient zoveel mogelijk onverkort te worden vastgehouden teneinde de deur voor het ontgaan van deze heffing niet wijd open te zetten. In beginsel dienen dan ook geen mogelijkheden te bestaan om na tijdsverloop bevrijd te worden van deze exitheffing. De Raad adviseert het voorstel om de kwijtschelding van de conserverende aanslagen te verruimen te heroverwegen.

10. Conserverende aanslagen

De Raad plaatst enkele kanttekeningen bij de voorgestelde maatregelen naar aanleiding van de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: het Hof) in de zaak Hughes de Lasteyrie du Saillant. In de eerste plaats gaat de Raad in op de voorwaarden waaronder na 11 maart 2004 (de datum van de uitspraak) uitstel van betaling wordt verleend in het geval een conserverende aanslag bij grensoverschrijding wordt opgelegd. Na

11 maart 2004 verkrijgt een belastingschuldige bij grensoverschrijding binnen de EU automatisch en onvoorwaardelijk uitstel van betaling voor de duur van tien jaar voor het in de conserverende aanslag begrepen bedrag aan verschuldigde belasting. De Raad adviseert deze voorwaarden ook te laten gelden voor conserverende aanslagen die zijn opgelegd voor 11 maart 2004. Het belang van de opmerking van de Raad is met name gelegen in de verdere behandeling van de reeds gestelde zekerheden en de daarmee verband houdende kosten.

In de beantwoording van de door het lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal Dezentjé Hamming gestelde kamervragen (Aanhangsel Handelingen II 2003/04, nr. 1317) is aangegeven dat gestelde zekerheden ter zake van reeds opgelegde conserverende aanslagen bij grensoverschrijding binnen de EU desgevraagd zullen worden vrijgegeven. De zekerheden worden niet automatisch vrijgegeven. Dit is terug te voeren op overwegingen van doelmatigheid. Aan het vrijgeven van gestelde zekerheden zal geen andere voorwaarde worden gesteld dan dat de belastingschuldige een daartoe strekkend verzoek heeft gedaan. Wat betreft het kostenaspect dient de uitspraak van het Hof in de zaak Kühne & Heitz (C-453/00) in ogenschouw te worden genomen. Het Hof bepaalde in deze zaak dat zijn latere uitleg van de reikwijdte van een communautaire bepaling op een moment dat ligt na de invoering van diezelfde bepaling wordt geacht altijd – dus vanaf de invoering – op die wijze te hebben gegolden. Meer concreet kan deze uitspraak onder omstandigheden tot gevolg hebben dat op onherroepelijk vaststaande besluiten van bestuursorganen (waaronder een beschikking van de Belastingdienst) wordt teruggekomen, mocht uit latere jurisprudentie van het Hof blijken dat het besluit is gebaseerd op een verkeerde uitleg van het gemeenschapsrecht (zoals uiteindelijk in de zaak Kühne & Heitz het geval was). Het Hof verbindt hier de nodige voorwaarden aan. In het bijzonder is in dit kader de eis van het Hof van belang dat een rechter in hoogste instantie over de bestreden beschikking heeft beslist zonder dat naar aanleiding daarvan door die instantie prejudiciële vragen zijn gesteld.

De conserverende aanslag en de uitstelbeschikking zijn twee afzonderlijke beschikkingen waarvoor een gescheiden rechtsingang bestaat. De in artikel 25, vijfde, zesde en achtste, van de IW 1990 genoemde uitstelbeschikkingen zijn op grond van artikel 1b van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 voor bezwaar vatbaar. Voorzover dergelijke uitstelbeschikkingen definitief vaststaan, komen de met de zekerheidstelling verband houdende kosten die betrekking hebben op een voor 11 maart 2004 verstrekte zekerheid niet in aanmerking voor een vergoeding. Deze definitief vaststaande beschikkingen ondervinden geen gevolgen van de uitspraak in de zaak Kühne & Heitz, daar deze – ook na de uitspraak – nog steeds worden gedekt door het leerstuk van de formele rechtskracht (tenzij de belastingschuldige bij de hoogste gerechtelijke instantie niet in het gelijk zou zijn gesteld en als gevolg daarvan kosten ter zake van het stellen van zekerheid heeft gemaakt). Voor uitstelbeschikkingen die zijn vastgesteld voor 11 maart 2004 en die op deze datum nog niet onherroepelijk vaststonden, geldt dat desgevraagd de kosten die verband houden met de zekerheidstelling worden vergoed.

De Raad stelt vast dat de verruiming van de kwijtscheldingsregeling van het nieuwe vijfde lid, onderdeel a, van artikel 26 IW 1990¹ naar zijn mening tot gevolg heeft dat de conserverende aanslag bij grensoverschrijding in het aanmerkelijkbelangregime opschuift naar een anti-misbruikbepaling. De conserverende aanslag bij grensoverschrijding in het aanmerkelijkbelangregime heeft steeds tot doel gehad de gedurende het verblijf in Nederland opgebouwde claim over de in de aanmerkelijkbelangaandelen begrepen meerwaarde na grensoverschrijding nog in de heffing te kunnen betrekken. De doelstelling is dan ook gebaseerd op de waarborging van de samenhang in het belastingstelsel (coherentie) gecombineerd met het uitgangspunt van fiscale territorialiteit. Deze doelstelling is door de genoemde – uit de uitspraak van het Hof in de zaak Hughes de Lasteyrie du Saillant voortvloeiende – maatregel niet verlaten. Zoals aangegeven in de memorie van toelichting mag een grensoverschrijding volgens het Hof niet leiden tot een nadeligere fiscale behandeling, waardoor de doelstelling van de conserverende aanslag bij grensoverschrijding in het aanmerkelijkbelangregime nuancering verdiende. De regeling heeft – zoals opgemerkt – nog steeds tot doel de gedurende het

¹ Deze kwijtscheldingsregeling is tussen 11 maart 2004 en 1 januari 2005 opgenomen in het vijfde lid van artikel 26 IW 1990 en na 1 januari 2005 wordt het gedeelte dat loopt van «indien» tot «waardedaling» verletterd tot onderdeel a van het vijfde lid (als gevolg van de invoering per 1 januari 2005 van een nieuw onderdeel b in datzelfde vijfde lid).

verblijf in Nederland opgebouwde claim over de in de aanmerkelijkbelang-aandelen begrepen meerwaarde na grensoverschrijding in de heffing te kunnen betrekken, met dien verstande dat de meerwaarde ook daadwerkelijk gerealiseerd dient te worden. Een uiteindelijk ongerealiseerd deel van het op het moment van grensoverschrijding geconstateerde voordeel wordt dan ook vanaf 11 maart 2004 als gevolg van de verruiming van de kwietscheldingsregeling in artikel 26 IW 1990 niet meer ingevorderd. Hierdoor wordt de door het Hof vereiste gelijkheid bereikt. De aanpassing ligt dan ook in lijn met de door het Hof voorgestane visie en is naar mijn oordeel geen verschuiving naar een anti-misbruikbenadering. De voorgestelde maatregelen zijn dan ook primair gericht op het wegnemen van het mogelijk belemmerende karakter van de regeling zodat niet meer hoeft te worden toegekomen aan een objectieve rechtvaardigingsgrond (bijvoorbeeld coherentie gecombineerd met fiscale territorialiteit of anti-misbruik).

11. Inwerkingtreding

In artikel XX, tweede lid, van het voorstel is bepaald, dat de wijzigingen van de Wbm met terugwerkende kracht tot 1 januari 2005 kunnen worden ingevoerd. Dit hangt samen met de omstandigheid dat voor de vrijstelling voor baggerspecie de goedkeuring van de Europese Commissie moet worden verkregen. De Raad wijst erop, dat de wijzigingen van de Wbm ook betrekking hebben op het vervallen van de vrijstelling voor niet-reinigbare verontreinigde grond. De terugwerkende kracht kan aldus ook betrekking hebben op een bezwarende maatregel.

De Raad adviseert de inwerkingtreding niet met terugwerkende kracht betrekking te laten hebben op het vervallen van de vrijstelling voor niet-reinigbare verontreinigde grond.

11. Inwerkingtreding

De Raad wijst erop dat de inwerkingtreding van de wijzigingen in de Wbm zodanig is geformuleerd dat naast de maatregelen die betrekking hebben op de vrijstelling voor baggerspecie ook het vervallen van de vrijstelling voor niet-reinigbare grond zonedig met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2005 kan plaatsvinden. Ik deel de conclusie van de Raad dat dit niet wenselijk is vanwege het feit dat het hier een bezwarende maatregel betreft. Het is de bedoeling dat de terugwerkende kracht zich beperkt tot de vrijstelling voor baggerspecie en dat het nieuwe regime voor grond net als de rest van het wetsvoorstel in werking treedt met ingang van 1 januari 2005. Om dit te bewerkstelligen zullen de artikelen in het wetsvoorstel die betrekking hebben op zowel baggerspecie als grond worden opgesplitst, zodat de terugwerkende kracht kan worden beperkt tot de baggerspecie.

12. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

12. Redactionele kanttekeningen

De redactionele kanttekeningen van de Raad bij het wetsvoorstel en de memorie van toelichting zijn overgenomen.

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*

Ik moge 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,
J. G. Wijn

Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende no. W06.04 0420/IV met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

Wetsvoorstel

- In de aanhef van artikel I, onderdeel B, gelet op de in artikel I, onderdeel A, reeds opgenomen wijziging van artikel 3.22 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001), na «Artikel 3.22 wordt» invoegen: voorts. Op overeenkomstige wijze de aanhef van artikel IV, onderdelen B en D, aanpassen.
- In artikel I, onderdeel G, in artikel 6.25 Wet IB 2001, het begrip «kinderen» cursiveren gelet op het uitgangspunt om de in die wet gedefinieerde begrippen in ieder artikel van die wet steeds eenmaal cursief weer te geven. Voorts «een ernstig gehandicapt kind, broer of zus» vervangen door: zijn ernstig gehandicapt kind, broer of zus.
- In het in artikel IV, onderdeel D, opgenomen vierde lid van artikel 18 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen «met beide types van werkzaamheden» vervangen door: met de onderscheidene werkzaamheden.
- In artikel V, onderdeel A, eerste lid, de zinsnede «c. in de situatie waarin» vervangen door: c. in het geval waarbij.
- In artikel VI, onderdeel A, de zinsnede «de inkoop meteen aanmerkt» vervangen door: de inkoop terstond aanmerkt.
- De samenloop regelen van artikel X, onderdeel D, vierde lid, en artikel X, onderdeel E, aangezien uit de voorgestelde bepalingen niet ondubbelzinnig valt af te leiden wat geldend recht is met ingang van 1 januari 2005.
- In artikel XV, onderdeel A, «Pb EG L 157», gelet op de wijziging met ingang van 1 februari 2003 van de naam van het Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen in Publicatieblad van de Europese Unie, vervangen door: Pb EU L 157.

Memorie van toelichting

- Afkortingen, zoals «Wvo» in de artikelsgewijze toelichting op artikel 17 van de Wet belastingen op milieugrondslag, de eerste keer voluit schrijven.