

Vergaderjaar 1983–1984

18 121

Wijziging van de indeling in tariefgroepen in de inkomsten- en de loonbelasting en wijziging van de inkomstensterekening voor gehuwde belastingplichtigen in de inkomstenbelasting alsmede aanpassing van een aantal andere wetten

C

NADER RAPPORT

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 4 oktober 1983

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw Kabinet van 5 september 1983, nr. 74, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies betreffende het bovenvermelde wetsvoorstel rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 29 september 1983, nr. W06.83.0456/12.3.40, moge ik U, mede namens de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, mr. A. Kappeyne van de Coppello, hierbij aanbieden.

De Raad constateert met voldoening, dat dit wetsvoorstel zowel de eerste als de tweede fase van de tweeverdienersproblematiek omvat. Dit verheugt mij. Een der belangrijkste bezwaren die de Raad in zijn advies van 14 april 1983, nr. W06.83.0161/12.3.15 naar voren bracht tegen het wetsvoorstel houdende wijziging van de inkomstenbelasting en van de loonbelasting op het stuk van de tariefgroepindeling van de gehuwde vrouw en de gehuwde man (kamerstukken 17 885), is daardoor thans weggefallen. Van een geïsoleerde maatregel ten aanzien van gehuwde tweeverdieners is, nu een regeling wordt voorgesteld waarin gehuwde en ongehuwde tweeverdieners gelijkelijk worden behandeld, immers geen sprake.

Ik ben de Raad voorts erkentelijk voor het begrip dat hij heeft voor het door het budgettaire belang ingegeven streven om het wetsvoorstel op zo kort mogelijke termijn te effectueren.

Ik realiseer mij heel wel dat dit meebrengt, dat van de te raadplegen adviesorganen en de Staten-Generaal wordt gevraagd dit voorstel in hoog tempo te behandelen. Het lijkt geen twijfel dat in verband met de ingangsdatum van 1 januari 1984 de parlementaire behandeling onder grote tijdsdruk zal moeten plaatsvinden. Gelet op de rol die het onderhavige wetsvoorstel vervult in het kader van de beleidsvoornemens voor 1984 meen ik echter dat zulks in dit geval onvermijdelijk is. Daarbij kan met betrekking tot de snelheid van de procedure wel worden opgemerkt dat de voorliggende problematiek in grote lijnen al meermalen in de Tweede Kamer der Staten-Generaal aan de orde is geweest. In de Inleiding van de memorie van toelichting is een aantal van die gelegenheden vermeld.

In de vakliteratuur heeft de problematiek van de tweeverdieners en hetgeen daarmee samenhangt reeds vele malen aandacht gekregen. Ook dit voorstel zal naar mijn verwachting kunnen rekenen op uitvoerige bespreking in de vakpers. Ik ga daarbij ervan uit, dat ook tijdens de parlementaire behandeling reeds de nodige commentaren beschikbaar zullen zijn.

De Raad wijst terecht op de problemen die – ook bij een zeer snelle behandeling van het wetsvoorstel – kunnen ontstaan met betrekking tot de vervaardiging en de verzending van het benodigde materieel voor de uitvoering van de onderhavige

maatregel in 1984. Inderdaad zullen met het oog op een juiste uitvoering van met name de loonbelasting naar verwachting al voor de openbare behandeling van het wetsvoorstel in de Tweede Kamer definitief administratieve processen in gang moeten worden gezet. Ik verwacht dat de Tweede Kamer, zich dit dilemma realiserend, zich voor medio oktober zal uitspreken over de procedurele mogelijkheden met betrekking tot het wetsontwerp en de daarvan afhankelijke haalbaarheid van de beoogde invoeringsdatum van 1 januari 1984. Los daarvan meen ik dat het recht van amendement zowel formeel als materieel verzekerd blijft. Met betrekking tot de inkomstenbelasting spreekt zulks naar mijn oordeel vanzelf nu in 1983 nog geen maatregelen behoeven te worden genomen voor de uitvoering van het wetsvoorstel in 1984. Voor de uitvoering van de loonbelasting zal echter voor het verzekeren van het recht van amendement een technische kunstgreep nodig kunnen blijken. Te denken valt bij voorbeeld aan een amendement dat pas per 1 april 1984 kan worden geëffectueerd, doch waarbij hetgeen in het eerste kwartaal van 1984 in afwijking hiervan is geschied, wordt hersteld.

Gelet op het vorenstaande acht ik op dit punt aanvulling van de memorie van toelichting niet noodzakelijk.

2. De opmerkingen van de Raad met betrekking tot de gevolgd procedure ten aanzien van de advisering door de Emancipatieraad zal ik ter harte nemen. In de memorie van toelichting is uiteengezet dat het tot mijn spijt niet mogelijk is gebleken vooraf advies te vragen overeenkomstig artikel 3, eerste lid, van de Wet op de Emancipatieraad (Stb. 1981, 65). Ik ben de Raad ervoor erkentelijk dat hij zich, gelet op het geheel van feiten en omstandigheden, ditmaal nog bij de gang van zaken neerlegt.

3. Met voldoening heb ik kennisgenomen van de waardering die de Raad in het kader van een meer gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwden in gelijke of vergelijkbare omstandigheden uitspreekt over de in het wetsvoorstel vervatte zogenaamde integrale rolwisseling en de uitbreiding van de beperkte verzelfstandiging van de gehuwde vrouw tot pensioen en dergelijke inkomsten.

4 en 5. Met betrekking tot de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van loonbelastingplichtigen merkt de Raad op dat de daarvoor in het wetsvoorstel opgenomen regeling alleen een oplossing biedt voor die werknemer die bereid en in staat is zich een liquiditeitsoffer te getroosten. Naar mijn mening doet de Raad daarmee onvoldoende recht aan de op het punt van de bescherming van de persoonlijke levenssfeer voorgestelde regeling. Ik herinner aan het feit dat in de aan het aspect van de persoonlijke levenssfeer gewijde beschouwingen steeds nadruk is gelegd op de bezwaren die bestaan tegen het moeten kenbaar maken aan de werkgever van de inkomensgegevens van de echtgenoot. Deze gegevens behoeven in de ter uitvoering van het systeem van het wetsvoorstel benodigde werknemersverklaringen niet kenbaar te worden gemaakt en kunnen door de werkgever – door de voorgestelde regeling van artikel 29, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 – ook niet op indirecte wijze uit de werknemersverklaring worden afgeleid, daar het niet vragen van een toeslag op de belastingvrije som op geheel verschillende overwegingen kan berusten. Dit resultaat van het voorgestelde artikel 29, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 is in het licht van de bescherming van de persoonlijke levenssfeer naar mijn oordeel op zijn minst even belangrijk als het feit dat bedoelde bepaling voorkomt dat men met het

oog op een bepaalde toeslag persoonlijke gegevens moet kenbaar maken in de werknemersverklaring. Indien men voor de inhouding van de loonbelasting afziet van een bepaalde toeslag zal de bescherming van de persoonlijke levenssfeer echter inderdaad veelal niet zonder liquiditeitsoffer kunnen plaatsvinden. Zulk een offer is echter niet nodig indien de belastingplichtige wegens bij voorbeeld neveninkomsten in aanmerking komt voor een verplichte aanslag in de inkomstenbelasting. Bij het opleggen van de voorlopige aanslag kan dan rekening worden gehouden met de teveel ingehouden loonbelasting wegens de indeling in tariefgroep I op grond van de regeling in vorenbedoeld artikel 29, tweede lid. Met betrekking tot het – eenmalige – liquiditeitsoffer is verder nog van belang het voornemen een vervroeging tot stand te brengen van het moment waarop teruggaven inkomstenbelasting mogen worden verwacht.

De Raad stelt vervolgens de vraag of de fiscus, door de geldnood van de staat gedwongen, met de nieuwe regeling voor de tariefgroepindeling zich niet langzamerhand op gebieden gaat begeven waar hij niet thuishoort.

Ik heb met verwondering van deze opmerking van de Raad kennis genomen. Het tijdstip van invoering van de voorgestelde regeling moge zijn beïnvloed door budgettaire overwegingen, de regeling op zichzelf echter niet. Zoals in de Inleiding van de memorie van toelichting is vermeld, wordt met het wetsvoorstel tegemoet gekomen aan de voornaamste bedenkingen die uit een oogpunt van gelijke behandeling kunnen worden ingebracht tegen het bestaande systeem van heffing van inkomsten- en loonbelasting. De nieuwe regeling houdt wat betreft de tariefgroepindeling in, dat een aantal formele criteria die thans voor die indeling van belang zijn, worden vervangen door materiële criteria. Hieraan inherent is dat de nieuwe regeling noopt tot het stellen van vragen die thans achterwege kunnen blijven. Bij het ontwerpen van die regeling heb ik voor ogen gehouden, dat de fiscus zich zo veel mogelijk moet onthouden van activiteiten die worden gevoeld als aantasting van de persoonlijke levenssfeer. Ik kan dan ook niet ontkomen aan de indruk dat de Raad te zwaar tilt aan dit aspect van de nieuwe regeling. Wanneer men bij voorbeeld denkt aan aftrekposten voor de loon- en de inkomstenbelasting, invorderingsactiviteiten van de belastingdienst of boekenonderzoek-

ken, is het naar mijn mening duidelijk dat bij een subjectieve belasting als de inkomstenbelasting niet kan worden ontkomen aan bemoeienis met de persoonlijke levenssfeer van belastingplichtigen. Bezien in het geheel van de activiteiten van de belastingdienst heeft dit wetsvoorstel naar mijn mening geen uitzonderlijk karakter wat betreft het aspect van de persoonlijke levenssfeer.

Ik meen dat in het voorstel binnen het kader van de mogelijkheden aanvaardbare oplossingen zijn gevonden. Daarbij dient te worden bedacht dat alleen een stelsel met één uniforme belastingvrije som, zonder de mogelijkheid daarop toeslagen te verkrijgen, de persoonlijke levenssfeer geheel niet raakt. Een dergelijk stelsel dat met reële draagkrachtverschillen op geen enkele wijze zou rekenen, is in mijn ogen niet aanvaardbaar.

Ik besef uiteraard dat na invoering van de voorgestelde regeling discussies zullen ontstaan of de door belastingplichtigen verstrekte gegevens in overeenstemming zijn met de werkelijkheid. Zoals de Raad aangeeft, zal dit met name het geval zijn op het punt van het al of niet aanwezig zijn van een gezamenlijke huishouding. Ik wil benadrukken dat dit begrip niet zo zeer ziet op de persoonlijke kanten van het samenwonen als wel op de economisch, in het maatschappelijke verkeer relevante kanten daarvan.

De Raad wijst nog erop, dat de memorie van toelichting de indruk wekt dat de problemen op het punt van de bescherming van de persoonlijke levenssfeer zouden zijn opgelost door de introductie van het systeem van de algemene belastingvrije som. Zoals ook uit het vorenstaande blijkt, zijn die problemen naar mijn mening zo goed mogelijk opgelost. Met de beschrijving die is gegeven in hoofdstuk 5 van de memorie van toelichting, onderdeel «Bescherming van de persoonlijke levenssfeer», heb ik geen andere indruk willen wekken.

6. De Raad wijst op de aanzienlijke vermeerdering van werkzaamheden voor de belastingdienst die de thans voorgestelde regeling zal meebrengen. Het College vraagt zich af, of de aandacht die in de nieuwe regeling aan de tariefgroepindeling moet worden besteed, niet ten koste zal gaan van de controle op de aangifte van het inkomen.

Zoals is aangegeven in de memorie van toelichting kunnen de door dit wetsvoorstel noodzakelijke werkzaamheden niet worden opgevangen

binnen het kader van de huidige taakuitoefening van de belastingdienst. Het is om deze reden dat 36 mln. extra wordt uitgetrokken voor uitvoeringskosten. De votering van dit bedrag heeft als oogmerk met de nieuwe werkzaamheden niet ten koste gaan van onder meer de controle van de heffing van het aangegeven inkomen of het loon.

Wat betreft het door de Raad ter sprake gebrachte aspect van een verbetering van de controle van de heffing van die belastingen wijs ik erop dat de inspanningen die op dat punt in gang worden gezet in het kader van het personeels- en investeringsplan voor de belastingdienst voor de periode 1983-1987, niet worden doorkruist door dit voorstel.

Naar aanleiding van een vraag van de Raad merk ik op dat in de berekening van de extra werkzaamheden ook rekening is gehouden met de invorderingswerkzaamheden ter zake van de extra aanslagen welke voortvloeien uit de nieuwe regeling. Ik heb geen reden om aan te nemen dat deze aanslagen in naar verhouding veel gevallen zullen uitlopen op een oninbaar lijden.

7. In mijn betoog in de memorie van antwoord bij het reeds genoemde wetsvoorstel 17 885 over de aan de zogenaamde schokeffecten mogelijk verbonden gevolgen voor de fiscale moraliteit heb ik de problematiek, naar het mij voorkomt, niet onderschat. Het onderhavige wetsvoorstel is naar mijn mening geen maatregel die – zoals de Raad het uitdrukt – als het ware uitnodigt tot fraude doordat deze de eerlijkheid van de belastingplichtigen te zwaar op de proef stelt. Ik verwacht niet dat door de voorgestelde maatregel het verzwijgen van inkomen in betekende mate toeneemt, al was het alleen maar omdat het in de meeste gevallen om goed controleerbare inkomensbronnen gaat. Een kwantitatief gerichte benadering van de invloed van de zogenaamde schokeffecten op de fiscale moraliteit als is opgenomen in die memorie van antwoord, welke benadering de Raad gevaarlijk acht, is naar mijn mening toch van belang.

De vraag of het instituut van de referentieperiode een aanleiding tot frauduleus gedrag zal gaan vormen om in aanmerking te komen voor een toeslag, kan in haar algemeenheid ontkennend worden beantwoord. Het is natuurlijk denkbaar dat in een situatie waarin een belastingplichtige slechts één of enkele dagen «tekort» komt, hij zich die dagen in strijd met

de werkelijkheid «toeëigent» om aldus een eenmalig voordeel te behalen. Ik verwacht echter dat deze situaties – en het «tekort» komen van een aantal dagen en het doen van een onjuiste aangifte in dezen – zich niet veelvuldig zullen voordoen. Overigens is zulks evenzeer mogelijk, zij het in mindere mate, bij het huidige peildatumsysteem (duurzaam gescheiden gaan leven).

8. Volgens de Raad wordt de wetgeving door de voorgestelde regeling bezwaard met enkele moeilijke begrippen en met een aantal niet gemakkelijk leesbare bepalingen. In het slot van dit onderdeel van zijn advies vraagt de Raad aandacht te schenken aan de wenselijkheid verschillende bepalingen van het wetsontwerp gemakkelijker begrijpbaar te redigeren, vooral die waarmede vrijwel alle belastingplichtigen te maken zullen krijgen.

Ik geef toe dat wat betreft de redactie van het wetsontwerp is gestreefd naar beknoptheid. Naar mijn mening verdient een beknopte en sluitende redactie de voorkeur boven een gemakkelijk leesbare en op het oog begrijpbare redactie indien deze niet anders dan ten koste van de exactheid kan worden verkregen. Dat in wetteksten vervatte juridische formuleringen op zichzelf genomen soms niet gemakkelijk begrijpbaar zijn voor een breed publiek behoeft naar mijn mening niet als een groot bezwaar te worden beschouwd mits in voldoende mate duidelijk is op welke wijze de desbetreffende bepalingen dienen te worden toegepast. Immers, betrekkelijk weinig personen beschikken over de wetteksten zelf. Voor het grote publiek plegen wettelijke regelingen en hun toepassing toegankelijk te worden gemaakt door middel van (al dan niet officiële) voorlichting en toelichtingen. In dit verband vervult ook de memorie van toelichting een belangrijke functie. De Raad merkt dan ook tot mijn genoegen op dat de onderhavige memorie van toelichting opvalt door haar uitvoerigheid. In de memorie van toelichting is bewust een belangrijke plaats ingeruimd voor een gedetailleerde beschrijving van het voorgestelde regime in vergelijking met de huidige regeling (hoofdstuk 3). Deze beschrijving is gegeven opdat voor alle situaties waarin belastingplichtigen kunnen verkeren, duidelijk zal zijn welke wijzigingen optreden bij invoering van het voorgestelde stelsel. Ik heb daarom gemeend geen gevolg te moeten geven aan de suggestie van de Raad de memorie in te korten.

Naar het de Raad voorkomt zou de memorie ook op een aantal punten onvolledig zijn. Deze punten worden in dit onderdeel van het advies niet aangegeven. Voor zover dat in andere onderdelen van het advies wel gebeurt, ga ik daarop in het vervolg van dit nader rapport in.

Meer in het bijzonder met betrekking tot de door de Raad genoemde wetsbepalingen welke moeilijk leesbaar zouden zijn, moge ik het volgende opmerken.

– De in artikel XI van het wetsontwerp opgenomen bepaling inzake de fiscale oudedagsreserve houdt een overgangsregeling in welke slechts eenmalig en voor een betrekkelijk gering aantal gevallen van betekenis is. Het gaat om die gevallen waarin een tot het einde van het kalenderjaar 1983 gevormde oudedagsreserve verband houdt met een door de gehuwde vrouw niet feitelijk gedreven onderneming of met een onderneming die de gehuwde vrouw drijft in deelgenootschap met haar man. Dat voor een goed begrip van zulk een overgangsregeling kennis is vereist van de regeling van de oudedagsreserve, spreekt eigenlijk vanzelf. Niettemin is een uitvoerige toelichting op dat artikel, voorzien van een voorbeeld, in de memorie van toelichting opgenomen. Ik meen dat ook, nu in de onderwerpelijke bepaling de overgang naar het nieuwe stelsel sluitend is geregeld, te kunnen afzien van het wijzigen van de redactie daarvan.

– De onder artikel I, onderdeel F.1, opgenomen wijziging van artikel 46, eerste lid, letter a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 houdt inderdaad in dat, zoals de Raad het omschrijft, niet als buitengewone last in aanmerking komen uitkeringen tot levensonderhoud gedaan door een ongehuwde, van 27 jaar of ouder, aan een andere, niet jonger zijnde ongehuwde met wie hij een gezamenlijke huishouding voert. Hieraan dient nog te worden toegevoegd, dat de leeftijdsgrens van 27 jaar niet in alle gevallen geldt (ingevolge het voorgestelde vierde lid, letter a, van artikel 56). Het overbrengen van de in genoemd artikel 46, eerste lid, letter a, opgenomen tussenzin naar een afzonderlijke bepaling zou meebrengen dat de essentialia van twee voorschriften (te weten die van artikel 46, eerste lid, letter a, en die van het voorgestelde artikel 56, derde lid, en vierde lid, letter a) aan elkaar zouden moeten worden verbonden. Dit is evenwel niet zo te verwezenlijken dat de desbetreffende bepaling gemakkelijk leesbaar zou zijn. Daarom heb ik

ervan afgezien ter zake een aparte bepaling alsnog in het wetsvoorstel op te nemen, mede in aanmerking nemend dat, zoals de Raad dat in zijn advies tot uitdrukking brengt, de bedoeling van de bepaling met de in het wetsontwerp neergelegde redactie sluitend tot uitdrukking wordt gebracht.

— De omschrijving van de inkomensgrenzen in het nieuwe artikel 56, tweede en derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de overeenkomstige bepalingen van de Wet op de loonbelasting 1964 houdt wetstechnisch het voordeel in dat jaarlijks minder bedragen behoeven te worden aangepast. Bovendien brengt de gekozen redactie het verband tussen deze inkomensgrenzen en het niveau van de belastingvrije sommen ondubbelzinnig tot uitdrukking. Mede omdat de voorgestelde wettekst geen twijfel mogelijk laat omtrent de bedoeling van de wetgever heb ik gemeend ook in dezen het advies van de Raad de hierbedoelde inkomensgrenzen in de wettekst in cijfers aan te duiden niet te moeten volgen.

9. De Raad verwacht dat de in het wetsvoorstel geïntroduceerde begrippen «het voor zich alleen voeren van een huishouding» en «het voeren van een gezamenlijke huishouding», zonder dat deze begrippen in de wet worden omschreven, problemen kunnen opleveren en dat hier een nieuwe bron van conflicten tussen belastingplichtigen en fiscus zal ontstaan. Ik sluit deze mogelijkheid niet uit. Daarom ben ik ervan uitgegaan dat de in hoofdstuk 5 van de memorie van toelichting beschreven toeneming van de werkdruk op het justitieapparaat mede hierop betrekking heeft. Uiteraard houdt ook een deel van het extra beslag op de belastingdienst hiermede verband.

De Raad vraagt zich af of het wel verantwoord is de oplossing van de hier dreigende problematiek geheel over te laten aan de praktijk en rechtspraak. Ik ben van mening dat dit de voorkeur verdient boven uitbreiding van de regelgeving. Zoals is te kennen gegeven in de memorie van toelichting valt van het opnemen van fictiebepalingen te verwachten dat bij vorenbedoelde begrippen de randproblematiek, die zich in de gevarieerdheid van het maatschappelijke leven ongetwijfeld zal voordoen, eerder groter dan kleiner zal worden. Voorts bevat de in de memorie van toelichting gegeven uiteenzetting over de economische benadering van deze problematiek

naar mijn oordeel voldoende aanwijzing met betrekking tot de te hanteren criteria. Deze laten er naar mijn mening geen twijfel over bestaan dat bij voorbeeld de door de Raad genoemde alleenstaanden die in een bejaardentehuis wonen en, althans wat huisvesting en voeding betreft, worden verzorgd door het tehuis, in aanmerking komen voor de alleenstaande-toeslag nu zij, evenals alleenstaande hotel- en pensiongasten, voor zich alleen in het economische verkeer voorzien in huisvesting en voeding. Een aanvulling van de memorie van toelichting op dit punt komt mij dan ook niet nodig voor.

10. De Raad ziet niet in waarom het begrip inkomen dat is opgenomen in het nieuwe artikel 56, tweede, derde en vierde lid, welk begrip volgens de memorie van toelichting wordt gebezigd in meer algemene zin, anders zou moeten worden verstaan dan de in artikel 3, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gegeven omschrijving van het begrip inkomen. Het college ziet bovendien niet goed in wat hiervan de betekenis zou zijn. Zoals is uiteengezet in de toelichting op het desbetreffende artikel is het hanteren van een meer algemeen begrip inkomen niet alleen van belang indien het inkomen van een nog in het buitenland wonende echtgenoot een rol speelt — in welk geval als inkomen valt aan te merken hetgeen daaronder zou worden begrepen indien die echtgenoot een hier te lande wonende belastingplichtige zou zijn — maar ook in gevallen waarin op grond van multilaterale regelingen inkomensbestanddelen zijn vrijgesteld van nationale inkomstenbelasting. In het in de memorie vermelde arrest van 2 maart 1983, nr. 21 008, BNB 1983/148, heeft de Hoge Raad met betrekking tot het huidige artikel 55, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, waarin de term «onzuiver inkomen» is gebezigd, overwogen dat de wetgever bij de formulering daarvan klaarblijkelijk niet heeft gedacht aan gevallen waarin een gedeelte van het inkomen van de man ingevolge een bepaling van internationaal recht is vrijgesteld van de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting. Ik heb voor de toekomst onduidelijkheid willen voorkomen door in het nieuwe artikel 56 met het begrip «inkomen» aan te geven dat in de hiervoor bedoelde gevallen voor de toepassing van dat artikel bepalend is het inkomen in de zin van artikel 3, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 alsof

de belastingplichtige hier zou wonen en te zijnen aanzien geen verdragsbepalingen enzovoort van toepassing zouden zijn. Dat hierdoor, zoals de Raad stelt, de wet met een duister begrip inkomen wordt ontsierd, moet ik ontkennen.

11. De verwachting van de Raad dat het referentieperiode-systeem niet zelden een bron van discussies tussen belastingplichtigen en de fiscus zal blijken te zijn, wordt door mij in haar algemeenheid niet gedeeld. Immers in het merendeel van de gevallen waarin een belastingplichtige hetzij voor zich alleen een huishouding voert hetzij een gezamenlijke huishouding voert met een of meer anderen, zal het — mede in aanmerking genomen de leeftijdsgrenzen die hierbij een rol spelen — situaties betreffen die zich uitstrekken over een reeks van jaren. In het algemeen gesproken zal er ook geen reden tot discussie zijn in de gevallen waarin de situatie in de loop van een jaar wijziging ondergaat en die wijziging zich niet omstreeks het midden van het jaar voordoet. Slechts in het beperkte aantal gevallen waarin een wijziging intreedt omstreeks het midden van het jaar zou, althans in twijfelgevallen, discussie kunnen ontstaan over de precieze datum van ingang van die wijziging voor het antwoord op de vraag of een toestand die aanleiding geeft tot een toeslag op de algemene belastingvrije som, al dan niet ten minste zes maanden heeft bestaan. Voor het uit een oogpunt van draagkrachtmetering veel rechtvaardiger systeem van referentieperiode dan het tamelijk willekeurige systeem van peildatumbeoordeling vind ik deze kans op discussie in twijfelgevallen een niet te hoge prijs. Overigens zou ook bij een systeem van peildatumbeoordeling in een heffingsstelsel waarin niet zozeer formele maar meer materiële criteria van beslissende betekenis zijn voor de tariefgroepindeling, zich de kans op discussie over wijziging van omstandigheden rondom de peildatum naar alle waarschijnlijkheid niet in geringere mate voordoen. Dat, zoals de Raad in het slot van dit onderdeel stelt, een peildatumsysteem voor de inkomstenbelasting zou voorkomen dat de inkomstenbelasting en de loonbelasting verder gaan uiteenlopen, zie ik niet in. Zoals de uiteenzetting in hoofdstuk 3, onderdeel 3.1.09, van de memorie van toelichting aangeeft is het, ongeacht of voor beide heffingen gekozen zou worden voor het peildatumsysteem dan wel voor het referentieperiode-systeem, onmogelijk de

tariefgroepindeling bij de loonbelasting gedurende het gehele kalenderjaar gelijk te doen zijn aan die bij de inkomstenbelasting. Zulk een volkomen gelijkheid is slechts denkbaar indien de tariefgroepindeling voor beide heffingen zou worden gefixeerd op de toestand bij de aanvang van het kalenderjaar, doch met zulk een systeem zouden naar mijn mening knelpunten ontstaan, bij voorbeeld in het jaar van huwelijk en in het jaar waarin men alleenstaande-ouder wordt.

De constatering van de Raad dat, zoals de wettekst lijkt uit te wijzen, de referentieperiode niet een periode van zes opeenvolgende (kalender) maanden behoeft te zijn, is juist. Dit is niet in strijd met de bedoeling dat sprake moet zijn van een min of meer duurzame toestand. Immers ook in geval een alleenstaande, bij voorbeeld in verband met verkoop van zijn woning en het nog niet kunnen betrekken van zijn nieuwe woning, in de loop van het jaar gedurende enige tijd bij familie of kennissen intrekt, verkeert hij, mits hij over het gehele jaar genomen ten minste zes maanden voor zich alleen een huishouding heeft gevoerd, in omstandigheden welke fiscaal gehonoreerd kunnen worden met de alleenstaande-toeslag. In dit verband wil ik erop wijzen dat er naar mijn mening niet voor behoeft te worden gevreesd dat door het samenvoegen van niet opeenvolgende (kalender) maanden de toekenning van de alleenverdiener-toeslag of de bijna-alleenverdiener-toeslag problematisch zou kunnen worden. De tekst van het nieuwe artikel 56, tweede en derde lid, laat naar mijn mening geen andere conclusie toe dan dat de gezamenlijke huishouding met de ander die geen inkomen of een gering inkomen heeft, één en dezelfde persoon moet betreffen. Daardoor is het uitgesloten dat bij voorbeeld samenwonen gedurende drie maanden met de één zou kunnen worden gekoppeld aan vier maanden samenwonen met een ander.

De Raad laat in dit onderdeel van zijn advies uitkomen te verwachten dat de uitvoering van het nieuwe stelsel bij de loonbelasting nog meer dan bij de inkomstenbelasting moeilijkheden zal opleveren nu bij de loonbelasting niet alleen de toestand in een verstreken periode beslissend is maar eventueel ook de verwachting, dat deze toestand gedurende de eerstkomende zes maanden vermoedelijk zal worden voortgezet. Ik verwacht op dit punt geen grote problemen. Of een bepaalde toestand

gedurende de eerstkomende zes maanden vermoedelijk zal worden gecontinueerd is alleen van belang in het geval waarin een werknemer van 34 jaar of ouder voor zich alleen een eigen huishouding gaat voeren en in het geval waarin een werknemer van 27 jaar of ouder een gezamenlijke huishouding gaat voeren met een ander, eveneens ouder dan 27 jaar, die geen of een gering inkomen heeft en voor wie de werknemer dus het levensonderhoud geheel of ten dele zal gaan bekostigen. Het gaat hierbij derhalve alleen om de beginperiode en deze zal, mede in aanmerking genomen de leeftijdsgrenzen, naar ik verwacht in weinig gevallen aanleiding geven tot twijfel. Dit geldt ook voor de beoordeling door de fiscus van de feitelijke omstandigheden van de ongehuwde alleenverdiener of bijna-alleenverdiener die voor het verkrijgen van de desbetreffende toeslag zich met zijn partner in een gezamenlijk verzoek moet wenden tot de inspecteur. Aan zulke eerste verzoeken kan en zal de nodige aandacht worden geschonken; het zijn geen gevallen waarvan de afhandeling massaal in een korte tijd in de laatste maanden van het jaar moet plaatsvinden. Dit laatste zal wel het geval zijn met betrekking tot verzoeken om voor het lopende jaar afgegeven beschikkingen voor het volgende jaar te bestendigen; alsdan zal evenwel in de regel kunnen worden volstaan met een marginale toetsing. Doordat de persoonsgegevens van de ongehuwde alleenverdiener of bijna-alleenverdiener en van diens partner ter inspectie bekend zijn, kan in alle gevallen na afloop van het jaar de omvang van het door de partner werkelijk genoten inkomen op dezelfde wijze worden geverifieerd als het geval is ten aanzien van het inkomen van gehuwden. Daarom heb ik geen behoefte gevoeld een verplichte afrekening in de inkomstenbelasting voor te schrijven voor de gevallen waarin het werkelijke inkomen van de ongehuwde partner is gebleven binnen de grenzen geldend voor de verleende toeslag.

12. Met het oog op verschillende vormen van samenwoning vraagt de Raad wat de zin ervan is dat indien tot een samenwoningsverband zowel gehuwden als ongehuwden behoren, de gehuwden steeds en van de ongehuwden te zamen slechts één in aanmerking komt voor de alleenverdiener-toeslag. De Raad verwacht van dit laatste ten aanzien van ongehuwden keuzeproblemen die in de onderlinge

verhoudingen tot een bron van ruzies kunnen worden.

De bezorgdheid van de Raad op dit punt deel ik niet. Ik heb de indruk dat de situatie waarin een ongehuwde boven 27 jaar niet beschikt over eigen inkomen niet veel voorkomt, ook in geval van samenwonen. Dit is naar mijn mening eveneens zo in de door de Raad genoemde agrarische wereld omdat daar wegens meewerken in het bedrijf vaak ook door degene die overigens de huishouding verzorgt een beloning wordt genoten.

Met het voorschrift dat in situaties waarin meer dan twee ongehuwde personen duurzaam een gezamenlijke huishouding voeren niet meer dan één van hen in aanmerking kan komen voor de alleenverdiener-toeslag of de bijna-alleenverdiener-toeslag wordt, zoals is opgemerkt in de memorie van toelichting, voorkomen dat zich in verband met de inkomenspositie van één persoon, twee of meer andere tot dezelfde huishouding behorende ongehuwde belastingplichtigen zouden aanmelden voor het verkrijgen van zo'n toeslag. Met de algemeenheid van dat voorschrift, waardoor het oog geldt indien in een samenwoningsverband meer dan één persoon geen inkomen zou hebben of een inkomen van niet meer dan f 7381, worden keuzeproblemen voorkomen. Anders zouden de deelnemers aan een samenwoningsverband worden gedwongen voor fiscale doeleinden twee-relaties te vormen zonder dat zulks een feitelijke grondslag behoeft te hebben. In zoverre verschilt de situatie van deze belastingplichtigen wezenlijk van die van echtparen. Gehuwden zijn formeel aan elkaar gebonden en hebben een wettelijke zorgplicht jegens elkander. Indien een van de huwelijkspartners een inkomen heeft dat niet meer bedraagt dan f 7381 acht ik het reëel dat de jegens deze partner uit de wet voortvloeiende zorgplicht fiscaal bij de andere huwelijkspartner wordt erkend ook in het geval dat het echtpaar een samenwoningsverband vormt met anderen die zelf inkomen hebben. Anders dan gehuwden hebben ongehuwden in het algemeen gesproken geen formele zorgplicht jegens elkaar. Voorziet, indien twee personen ongehuwd samenwonen, één van hen feitelijk in het levensonderhoud van de ander, dan acht ik het gerechtvaardigd dat deze feitelijke verzorging fiscaal wordt gehonoreerd naar analogie van de onderlinge zorgplicht van echtgenoten. Wonen meer dan twee personen ongehuwd samen en is er in zulk een samenwo-

ningsverband meer dan één verdienen de deelnemer tegenover één of meer dan één deelnemer die geen of een gering inkomen heeft, dan zal dit meestal betekenen dat de feitelijke voorziening in het levensonderhoud van laatstbedoelde deelnemer(s) door de verdienende deelnemers gezamenlijk geschiedt. Dat partijen dan onderling uitmaken wie in zulk een situatie voor de toeslag in aanmerking komt, beschouw ik als een redelijke verdeling van de «bewijslast» in dezen.

Op grond van het vorenstaande heb ik gemeend geen gevolg te moeten geven aan de door de Raad in het slot van dit onderdeel van zijn advies gedane suggestie of ter voorkoming van moeilijkheden een meer royale regeling op dit punt in het wetsontwerp op te nemen.

13. De Raad geeft aan dat op het punt van de inkomenstoerekening en op andere punten geen volledige gelijkstelling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden wordt voorgesteld. Hij stemt daarmee in, doch vraagt in de memorie van toelichting het beperkte karakter van de gelijkstelling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden duidelijker tot uitdrukking te brengen. Ik meen dat zulks niet nodig is, daar in die memorie is aangegeven dat de voorgestelde maatregelen ten aanzien van ongehuwden in beginsel alleen betrekking hebben op de tariefgroepindeling. Voorts wijs ik in dit verband erop, dat in het hoofdstuk «Motivering van de voorgestelde maatregelen» van de memorie van toelichting ook is uiteengezet waarom op bepaalde punten ten aanzien van ongehuwden geen wijzigingen worden voorgesteld. Zo is in bedoeld hoofdstuk zowel in het onderdeel «Oudere ongehuwden» als in het onderdeel «Alleenverdieners en bijna-alleenverdieners» aangegeven dat de leeftijdsgrens van de kinderbijslagregeling en de buitengewone-lastenregeling. Een lagere leeftijdsgrens bij de tariefgroepindeling zou immers betekenen, zoals in de memorie is vermeld, dat de fiscale erkenning van het door een ouder aan een kind verstrekte levensonderhoud zou gaan samenlopen met de mogelijkheid van een toeslag voor een ongehuwde partner die ook voorziet in dat levensonderhoud.

14. De Raad acht de in de memorie van toelichting gegeven motivering om alleenstaande, gehuwd geweest zijnde dan wel duurzaam gescheiden levende belastingplichtigen jonger dan 34 jaar niet langer een gunstige

uitzonderingspositie ten opzichte van andere ongehuwde alleenstaanden jonger dan 34 jaar te geven, onvoldoende. Deze mening van de Raad deel ik niet. In de memorie – onderdeel «Oudere ongehuwden» in hoofdstuk 2 – is uiteengezet waarom in het voorgestelde nieuwe regime, dat met betrekking tot de tariefgroepindeling zo veel mogelijk uitgaat van materiële criteria, toch de leeftijdsgrens van 35 jaar is gehandhaafd. Voorgesteld wordt op grond van budgettaire overwegingen een inbreuk te maken op de nieuwe opzet van de tariefgroepindeling waarin een leeftijdsgrens van 27 jaar in plaats van 35 jaar voor de hand zou hebben gelegen. Eenmaal gekozen voor deze inbreuk meen ik dat daarbij een ieder onder en boven de desbetreffende grens die wat betreft het voeren van een huishouding in gelijke omstandigheden verkeert, op dezelfde wijze behoort te worden behandeld. Een alleenstaande belastingplichtige jonger dan 34 jaar die gehuwd is geweest dient aldus evenmin in aanmerking te komen voor de alleenstaande-toeslag als de alleenstaande belastingplichtige jonger dan 34 jaar die niet gehuwd is geweest. Het voor zich alleen voeren van een huishouding door een belastingplichtige die gehuwd is geweest verschilt immers feitelijk niet van het voor zich alleen voeren van een huishouding door een belastingplichtige die niet gehuwd is geweest.

Met betrekking tot de overgang van het peildatumsysteem naar het referentieperiode-systeem meent de Raad dat zulks kan meebrengen dat in het jaar van huwelijk een aanmerkelijk hoger bedrag aan belasting zal zijn verschuldigd dan thans het geval is. Ik erken dat dit het geval kan zijn. Dat gevolg wordt echter niet alleen veroorzaakt door de overgang van het peildatumsysteem naar het referentieperiode-systeem maar tevens door de overgang van formele naar materiële criteria bij de bepaling van de hoogte van de belastingvrije som. Beide aspecten van het wetsvoorstel evenwel leiden ertoe dat naar mijn oordeel de uitkomsten daarvan meer in overeenstemming zullen zijn met het draagkrachtbeginsel dan de uitkomsten van het huidige regime soms zijn. De gevolgen van de overgang naar het nieuwe regime zijn inherent aan de voorgestelde fundamentele wetswijziging en zijn dan ook als zodanig beoogd. Overigens meen ik, dat het tariefvoordeel dat thans in het jaar van huwelijksluiting kan worden genoten een min of meer

toevallig gevolg is van het huidige systeem. Een gevolg dat overigens qua omvang willekeurig is en bijaldien in geen enkele relatie staat tot de veelal hoge kosten waarvoor belastingplichtigen in het jaar van hun huwelijk komen te staan. De gevolgen voor de belastingheffing van pas gehuwden in het huidige regime zijn immers afhankelijk van het tijdstip van huwelijksluiting en van het al dan niet door de vrouw in aanmerking komen voor een verplichte aanslag. Indien de vrouw in het jaar van huwelijksluiting in aanmerking komt voor een verplichte aanslag inkomstenbelasting kan het door de Raad bedoelde belastingvoordeel voor pas gehuwden in het huidige regime zelfs omslaan in een nadeel.

De Raad wijst voorts op de belastingverzwaringen die het wetsvoorstel ten opzichte van het huidige regime kan inhouden voor ongehuwd samenwonende belastingplichtigen. De Raad is van oordeel dat deze verzwaringen in de opzet van het wetsvoorstel onvermijdelijk zijn maar stelt toch de vraag, of voor de meest schrijnende gevallen niet een overgangsregeling zou dienen te worden getroffen. Dienaangaande merk ik op dat de beslissing om in het wetsvoorstel geen overgangsregeling op te nemen voor ongehuwde belastingplichtigen die een of meer toeslagen op de belastingvrije som verliezen, berust op tweeërlei overwegingen. In de eerste plaats achten wij het op zichzelf genomen gerechtvaardigd dat zo snel mogelijk een einde wordt gemaakt aan de in het huidige regime optredende verschillen in belastingvrije som in nagenoeg gelijke situaties. Zulks geldt uiteraard ook in die gevallen waarin zulk een verschil groot is, zoals het verschil tussen het bedrag van de gezamenlijke belastingvrije som van een werkend echtpaar met kinderen en de belastingvrije som van twee ongehuwd samenwonenden met kinderen. In de tweede plaats is in het wetsvoorstel geen overgangsregeling opgenomen van wege de daaraan verbonden welhaast onoverkomelijke uitvoeringstechnische bezwaren. Ten slotte mag niet onvermeld blijven dat een overgangsregeling ook budgettaire gevolgen zou meebrengen.

15. Naar het de Raad voorkomt, dient in de memorie van toelichting uitvoeriger te worden ingegaan op de gevolgen welke het wetsontwerp zal hebben ten aanzien van met name hier te lande werkzame buitenlandse werknemers en in het buitenland wonende Nederlandse gepensioneer-

den, indien ter zake geen verdragregels van toepassing zijn. In het voorgestelde stelsel komen de buitenlandse belastingplichtigen, afgezien van andersluidende verdragregels, niet in aanmerking voor de toeslagen op de algemene belastingvrije som. Zij worden ingedeeld in tariefgroep I hetgeen, zoals de Raad terecht opmerkt, in de regel een achteruitgang in belastingvrije som zal betekenen voor buitenlandse belastingplichtigen met loon uit een hier te lande vervulde dienstbetrekking of ander binnenlands loon dan wel periodieke uitkeringen van publiekrechtelijke aard van een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon. De gevolgen welke dit heeft voor deze belastingplichtigen zijn beschreven in hoofdstuk 3, onderdeel 3.1.08, voor alle voorkomende posities. Ik acht het daarom niet nodig de memorie op dit punt uit te breiden.

De opmerking van de Raad dat voor buitenlandse belastingplichtigen die geen inkomsten in vorenbedoelde zin genieten de nieuwe regeling gunstiger is, moet op een misverstand berusten. Afgezien van andersluidende verdragregels komen deze belastingplichtigen, evenals thans het geval is, niet in aanmerking voor een belastingvrije som als gevolg van de hoofdregel van artikel 53, tweede lid, letter b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Deze houdt in dat ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen de belastingvrije som beperkt blijft tot het bedrag van het (binnenlandse) looninkomen vermeerderd met de periodieke uitkeringen van publiekrechtelijke aard.

16. Naar aanleiding van de vragen en opmerkingen van de Raad betreffende de verzelfstandiging van winst uit een niet feitelijk gedreven onderneming moge ik allereerst wijzen op het met betrekking tot de uitbreiding van de verzelfstandiging gekozen uitgangspunt. In de Inleiding en in het onderdeel «Uitbreiding van de beperkte fiscale verzelfstandiging en integrale rolwisseling» van hoofdstuk 2 van de memorie van toelichting is tot uitdrukking gebracht, dat het wenselijk is de meting van de objectieve draagkracht (de bepaling van het inkomen) zo min mogelijk te laten beïnvloeden door inkomensbestanddelen van gezinsleden. Dit uitgangspunt zou in beginsel moeten leiden tot volledige verzelfstandiging van belastingheffing. Dat zulks niet wordt voorgesteld, hangt mede samen met het feit dat ten aanzien van gehuwden nog in zeer grote mate het patroon

voorkomt dat het gehele of nagenoeg gehele gezinsinkomen wordt aangebracht door één van de partners, uit welk inkomen alle of nagenoeg alle lasten worden gefinancierd. Niettemin ligt aan het voorstel een ruim standpunt met betrekking tot de uitbreiding van de fiscale verzelfstandiging ten grondslag, waarin het vervallen van de eis van het feitelijk drijven van een onderneming naar mijn mening past. In het huidige regime wordt een commanditaire vennoot die gerechtigd is tot de stille reserves, zoals de Raad ook opmerkt, immers geacht winst uit onderneming te genieten. Hoewel ik met de Raad van oordeel ben dat zulk een vennoot ook zou kunnen worden vergeleken met een genietter van inkomsten uit vermogen meen ik toch dat er in het kader van het onderhavige wetsvoorstel onvoldoende aanleiding is om op dit punt van het huidige regime af te wijken. Het voorstel strekt zich met betrekking tot de verzelfstandiging uit tot vrijwel alle inkomensbestanddelen die strikt persoonlijk zijn, althans gemakkelijk persoonlijk bepaalbaar zijn. Het valt niet in te zien dat winstrechten van commanditaire-vennoten-ondernemers geen strikt persoonlijke inkomensbestanddelen zouden zijn. Een goede illustratie daarvan is mijns inziens de in de memorie van toelichting genoemde situatie waarin een commanditair winstrecht als een soort oudedagsvoorziening aansluit op feitelijk ondernemerschap. Aan de vermelding van deze situatie in die memorie ligt overigens – dit naar aanleiding van een bij de Raad gerezen vraag – geen kwantitatieve benadering ten grondslag.

Dat het vervallen van de eis van feitelijk ondernemerschap in de toekomst aanleiding zou kunnen geven tot een toeneming van het aantal gevallen waarin echtgenoten een commanditaire vennootschap vormen is, zoals de Raad ook aanhaalt, onderkend. Verwezen zij in dit verband naar de afweging in het onderdeel «Artikel 5, tweede lid, van de Wet IB 1964» van hoofdstuk 8 van de memorie van toelichting. Ik meen dat de mogelijkheid van deze toename, mede in het licht van het met betrekking tot de voorgestelde verzelfstandiging gekozen uitgangspunt, niet in de weg behoef te staan aan het vervallen van de eis van het feitelijk drijven van de onderneming.

17. Van een verruiming van de termijn voor indiening van een bezwaarschrift – dit naar aanleiding van een desbetreffende vraag van de

Raad – heb ik in het kader van het onderhavige wetsvoorstel afgezien. Indien in een bepaalde situatie, bij voorbeeld als gevolg van een onjuiste toedeling van inkomensbestanddelen aan de echtgenoten, aan de ene echtgenoot een navorderingsaanslag wordt opgelegd, zal de aanslag van de andere echtgenoot zo nodig ambtshalve worden verminderd. Deze handelwijze zal ook worden gevolgd indien achteraf blijkt dat een belastingvrije som te laag is vastgesteld. Ik meen dat het te ver zou voeren voor zulk een vanzelfsprekende gang van zaken een afzonderlijke bezwaartermijn in het leven te roepen. Ik wijs erop dat ook bij de huidige mogelijkheid van rolwisseling eventuele bezwaarschriften ambtshalve worden behandeld. In dat kader is mij niet gebleken dat er behoefte zou bestaan aan de door de Raad gesuggereerde verruiming.

18. Met betrekking tot de op dit voorstel volgende, derde fase, waarin een vermindering van de verschillen in belastingdruk tussen alleenverdieners en tweeverdieners centraal zal staan, merkt de Raad op dat daarvoor nog geen budgettair kader is aangegeven. Bij de Raad rijst de vraag of het, indien de derde fase niet budgettair neutraal zal zijn maar een budgettair offer zal vragen, binnen afzienbare tijd tot een derde fase zal kunnen komen. Ik merk daarover op dat ik vertrouwen heb in de mogelijkheid de derde fase per 1 januari 1985 te kunnen realiseren binnen de daarvoor alsdan geldende budgettaire voorwaarden.

In de memorie van toelichting zijn enkele wijzigingen aangebracht die verband houden met het niet realiseren van de invoering per 1 oktober 1983 van het wetsontwerp inzake gehuwde tweeverdieners (kamerstukken 17 885).

Ik veroorloof mij U in overweging te geven het hierbij gevoegde ontwerp van wet en de overeenkomstig het vorenstaande gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning