

Vergaderjaar 1983–1984

18519

**Wijziging van de inkomstenbelasting en de  
loonbelasting; derde fase tweeverdieners**

B

**ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE**

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 24 augustus 1984

Bij Kabinetsmissive van 25 juli 1984, nr. 3, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Staatssecretarissen van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een voorstel van wet met *memorie van toelichting tot wijziging van de inkomstenbelasting en de loonbelasting; derde fase tweeverdieners*.

1. De bewindslieden merken in de Inleiding van de *memorie van toelichting* op dat het onderhavige wetsontwerp tot doel heeft tenminste voor deze kabinetsperiode een afronding te bieden van het wetgevingsproces op weg naar een evenwichtiger behandeling van zogenaamde tweeverdieners ten opzichte van alleenverdieners en van gehuwden en ongehuwden die in vergelijkbare omstandigheden verkeren en naar een gelijke behandeling van de gehuwde vrouw en haar man. Uit deze mededeling valt – anders dan uit het persbericht van 30 mei 1984 inzake de derde fase tweeverdieners waarin wordt gesproken van het sluitstuk van bedoeld wetgevingsproces – op te maken dat de bewindslieden niet uitsluiten of zelfs van oordeel zijn dat in de toekomst nog verdere voorstellen ten aanzien van de evengenoemde aangelegenheden zullen moeten

worden gedaan. De Raad van State is van mening dat de bedoelde mededeling aldus van wijs inzicht getuigt gezien de moeilijkheid van de materie en de ontwikkelingen in de maatschappelijke opvattingen die het denken op dit gebied beïnvloeden.

Dat het wijs is er alles op te zetten om de voorgestelde maatregelen reeds met ingang van 1 januari 1985 in werking te doen treden acht de Raad minder zeker, mede gezien de zojuist gereleveerde mogelijkheid dat er nog verdere maatregelen nodig zijn. Evenals het geval was met het wetsontwerp tweede fase tweeverdieners moet ook thans weer de vraag worden gesteld of met het tot stand brengen van verdergaande wetgeving niet een te grote spoed wordt betracht. Het moge zo zijn dat met de in de tweede fase getroffen regeling niet kan worden volstaan, niet duidelijk is dat de derde fase reeds met ingang van 1985 moet gelden. Het wetsontwerp betreft een zeer belangrijke, maar ook in technisch opzicht moeilijke materie. Door de spoed welke de Raad op verzoek van de Staatssecretaris van Financiën heeft willen betrachten teneinde een indiening van het wetsvoorstel tijdens het zomerreces van de Tweede Kamer der Staten-Generaal mogelijk te maken, was een grondige bestudering van de materie, zoals deze in het wetsontwerp is uitgewerkt, nauwelijks mogelijk.

Een goede evaluatie door met name de vakpers, welke in het verleden dikwijls uiterst waardevol is gebleken, zomede een goed voorbereide voorlichting van het publiek dat nauwelijks nog gewend is aan de wijzigingen welke de tweede fase heeft gebracht, dreigen bij het voorgestelde tijdstip van invoering en het daardoor noodzakelijk geforceerde tijdschema van behandeling door het parlement eveneens in het gedrang te komen. Weliswaar hebben de bewindslieden, door op 30 mei j.l. het advies van de Emancipatieraad te vragen over de «uitgangspunten wetsontwerp derde fase» en dit stuk aan de Tweede Kamer en aan de Raad van State ter kennisneming aan te bieden en door voorts aan een en ander bekendheid te geven, een snelle behandeling van het onderhavige wetsontwerp mogelijk willen maken, doch betwijfeld moet worden of daarmee aan de vorenbedoelde desiderata in voldoende mate wordt voldaan. Immers, de beoordeling van beleidsvoornemens en de beoordeling van wetteksten, waarin die beleidsvoornemens worden geconcretiseerd, zijn twee verschillende zaken die niet kunnen worden vereenzelvigd. Ook het feit dat aan de Emancipatieraad advies over de «Uitgangspunten» en niet over het wetsontwerp is gevraagd, is naar het oordeel van de Raad een negatief aspect van het streven naar

een invoering op zo korte termijn. Voorts doet ook de omstandigheid dat het wetsontwerp verschillende raakvlakken heeft met de voorgenoemen verzelfstandiging in de sfeer van de premieheffing voor de volksverzekeringen en wijzigingen in het desbetreffende wetsontwerp aanpassing van het onderhavige wetsontwerp nodig kan of zal maken, de vraag rijzen of de thans aan de dag gelegde spoed wel verantwoord is. Het college zal hierna in dit advies nog op het verband tussen beide wetsontwerpen terugkomen.

Een belangrijke reden om met het nemen van nieuwe stappen op het terrein niet overijld te werk te gaan is voorts gelegen in de omstandigheid dat de problemen rond de in de tweede fase getroffen regeling blijkens de memorie van toelichting (bladzijde 65) nog niet zijn opgelost. Aldaar is zelfs gesteld dat bij de belastingdienst twijfels bestaan over de mogelijkheden van een sluitende controle op het bestaan van een gezamenlijke huishouding en het voor zich alleen voeren van een huishouding. Aangezien dit essentiële elementen in de opzet van de huidige tariefindeling zijn, lijkt het zaak op dit terrein zeer behoedzaam te werk te gaan. Hierbij zij nog in het midden gelaten de vraag of de te dezen bestaande problematiek in wezen wel op bevredigende wijze oplosbaar is zonder te komen tot een ongewenste vergroting van de langzamerhand ondoordringbare gecompliceerdheid van de belastingwetgeving.

Ten slotte en in aansluiting op dit laatste moet worden opgemerkt dat het aanbrengen op zo korte termijn na de invoering van de eerste en de tweede fase van weer een groot aantal wijzigingen in de wetgeving voor de belastingdienst een zware extra last betekent. De ervaringen opgedaan bij de invoering van de eerste en de tweede fase (de Raad verwijst opnieuw naar het gestelde op bladzijde 65 van de memorie van toelichting) mogen in deze een signaal zijn. Niet uit het oog mag worden verloren dat de invoering van de derde fase ook voor de contribuable en hun adviseurs problemen zal meebrengen. Bezie men de mutaties in de te betalen bedragen zoals die naar voren komen in de tabel in bijlage I van de memorie van toelichting, dan blijken die merendeels van relatief bescheiden omvang te zijn. Een zo snelle invoering als het kabinet nastreeft kan daarmee niet worden gerechtvaardigd.

2. De bewindslieden merken in de memorie van toelichting (bladzijde 11) op dat zij bij het doen van het onderhavige wetsvoorstel, waarvan een structurele vermindering van de druk van de inkomstenbelasting en van de loonbelasting deel uitmaakt, ervan zijn uitgegaan dat de tijdelijke verhoging van deze belastingen met een jaar wordt verlengd. De Raad zal in zijn advies met betrekking tot het ter zake bij de Raad aanhangig gemaakte wetsontwerp zijn oordeel daarover geven. Hij volstaat thans met de opmerking dat hij zich eens te meer afvraagt of de invoering van de derde fase per 1 januari 1985 zo urgent is dat het aanvaardbaar is dat bedoelde tijdelijke verhoging opnieuw wordt verlengd. Over de dringende wenselijkheid van een verlaging van de inkomsten- en loonbelasting bestaat bij de Raad in elk geval geen twijfel.

3. De Raad is van oordeel dat uit de memorie van toelichting de bedoelingen en achtergronden van het wetsontwerp op verschillende punten niet voldoende duidelijk worden. Zo vraagt het college zich af of het belangrijkste oogmerk van deze derde fase, te weten voortbouwend op de wijzigingen uit de tweede fase in de tariefstructuur een aanvaardbare synthese te bereiken tussen verzelfstandiging en draagkracht, wel voldoende is belicht. In de memorie van toelichting (bladzijde 14) wordt weliswaar gesteld dat de voor de derde fase voorgestelde verhouding tussen de belastingvrije sommen naar de mening van de bewindslieden beter recht doet aan de forfaitaire vergelden draagkrachtelementen, maar enige verdere onderbouwing van bijvoorbeeld de verlaging van de algemene belastingvrije som van f 7662 naar f 7000 wordt in de memorie van toelichting niet aangetroffen. Ook ten aanzien van de in het wetsontwerp gecreëerde verhouding tussen de alleenverdieners en de tweeverdieners ontbreekt een nadere motivering, terwijl een evenwichtiger behandeling van deze twee groepen volgens de considerans van het wetsontwerp zelfs de eerste doelstelling is. Zoals reeds bij de behandeling van het wetsontwerp inzake de tweede fase door de bewindslieden naar voren is gebracht houdt een evenwichtiger behandeling van de alleenverdieners en de tweeverdieners in dat de verschillen in belastingdruk bij een even groot gezamenlijk inkomen, zoals die in de tweede fase bestaan, verder worden verkleind. Het onderha-

vige wetsontwerp beoogt dit te bereiken door verhoging van de belastingvrije som van de alleenverdiener (mede te bereiken door voetoverheveling) en verlaging van de belastingvrije voet van de tweeverdieners. De toekenning van de voorgestelde arbeidstoeslag aan ieder der tweeverdieners, voor zover zij betaalde arbeid verrichten – volgens de memorie van toelichting (bladzijde 16) bedoeld als een fiscale tegemoetkoming aan de tweeverdieners – werkt in tegenovergestelde richting. In de plannen, zoals deze in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp inzake de tweede fase werden uiteengezet, maakte ook een wijziging van de tarieflijn voor alleenverdieners deel uit van de te nemen maatregelen. Het onderhavige wetsontwerp houdt weliswaar ook een wijziging van de tarieflijn in – te weten een verkorting van de eerste tariefschijf en een verlaging van het tarief van de tweede schijf – doch het is de Raad niet duidelijk geworden in hoeverre deze wijziging daadwerkelijk bijdraagt tot een evenwichtiger behandeling van alleenverdieners en tweeverdieners, zoals die aan de bewindslieden voor ogen staat.

In het vorenstaande ligt besloten dat de Raad zich verenigt met de opvatting van het kabinet, zoals dat ook in het aan U op 31 juli 1984 aangeboden kabinetsstandpunt inzake het advies van de Emancipatieraad met betrekking tot de «Uitgangspunten wetsontwerp derde fase» naar voren is gebracht, dat de maatschappelijke ontwikkeling niet reeds zover is voortgeschreden dat aan een volstrekt geïndividualiseerd belastingsysteem kan worden gedacht. Zoals de Raad in zijn advies van 14 april 1983 inzake het – niet ingediende – wetsontwerp met betrekking tot de tariefgroepindeling van de gehuwde vrouw en de gehuwde man opmerkte is het gezamenlijk voeren van een huishouden een in de regel duidelijke draagkrachtverhogende factor waaraan niet kan worden voorbijgegaan. Dat het rekening houden hiermee op degenen, die betaalde arbeid verrichten en een huwelijk aangaan of anderszins een gezamenlijke huishouding gaan voeren, kan overkomen als een straf op het aangaan van een huwelijk of het ongehuwd gaan samenwonen, kan hieraan niet afdoen. De Raad is, evenals in bedoeld advies, ook thans nog van oordeel dat de gedachte van de draagkrachtverhogende werking van het gezamenlijk voeren van een huishouding van even groot gewicht is als het gegeven dat in de nog

steeds overwegend aanwezige situatie, waarin één van de partners het inkomen inbrengt, bij de heffing van de belasting van die partner rekening zal dienen te worden gehouden met het feit dat van dat inkomen twee personen moeten leven, hetgeen een draagkrachtverminderende factor vormt.

4. Is duidelijk dat aan het wetsontwerp onder meer ten grondslag ligt het streven om, uiteraard zonder de draagkrachtverminderende aspecten van het buiten het huishouden werkzaam zijn van twee verdienende partners uit het oog te verliezen, een verkleining van de verschillen in belastingdruk tussen gehuwd of ongehuwd samenwonende alleenverdieners en twee verdieners te bereiken, en dat met dit wetsontwerp inderdaad een verkleining van de verschillen wordt bereikt, minder duidelijk is hoe de aanvaardbaarheid van de omvang daarvan wordt gemotiveerd. In de memorie van toelichting (bladzijde 57) wordt onder verwijzing naar de bijlagen IIIb en IIIc geconstateerd dat van een verkleining van de verschillen sprake is. Zo blijkt, indien ook bijlage IIIa in de beschouwing wordt betrokken, dat bij een gezinsinkomen van f 120 000, waarin door beide partners ieder voor de helft wordt bijgedragen, het verschil in belasting bij een belasting van de alleenverdiener van f 50 199 wordt verminderd van f 15 165, in fase II tot in fase III f 13 977 (zonder arbeidstoeslag) en f 14 199 (met arbeidstoeslag). Bij een gezinsinkomen van f 50 000 en een belasting van de alleenverdiener van f 10 253 vermindert het verschil van f 2942, tot f 2527 onderscheidenlijk f 2665. De Raad is van mening dat de mate waarin de verschillen worden verkleind bij de hiervoor gegeven inkomensverhouding, waarbij het voordeel van de gescheiden heffing maximaal is, niet aanzienlijk is. Of zij voldoende is en of de mate van vermindering bezien in verhouding tot de grootte van de gezamenlijke inkomens en mede gezien de hierna bedoelde inkomenseffecten als gevolg van wijzigingen in de premieheffing volksverzekeringen bevredigend is, is overigens moeilijk vast te stellen. Wat dit laatste betreft, moet worden geconstateerd dat de regeling van de derde fase, gecombineerd met de individualisering van de premieheffing, betekent dat bijvoorbeeld bij een inkomen van de meestverdienende partner van f 50 000 een bescheiden deelname van de andere

partner aan het arbeidsproces, opleverend een inkomen van bijvoorbeeld f 10 000, een vermeerdering van de gezamenlijke belasting- en premiedruk betekent van f 4178, dat is bijna 42% van het additionele inkomen, een situatie welke uit een oogpunt van arbeidsparticipatie van met name de gehuwde vrouw niet ideaal te noemen is.

5. In de memorie van toelichting (bladzijde 11) wordt opgemerkt dat de inkomenseffecten, welke als gevolg van de voorgestelde maatregelen zullen optreden, ook moeten worden bezien in samenhang met de per 1 januari 1985 in te voeren verzelfstandiging in de sfeer van de premieheffing volksverzekeringen. In de memorie van toelichting (bladzijde 83) bij het desbetreffende wetsontwerp wordt opgemerkt dat «bij het geven van inhoud aan de in de fiscale sfeer per 1 januari 1985 te treffen maatregelen rekening zal worden gehouden met de effecten van de verzelfstandiging van de premieheffing». Hiermede wordt niet bedoeld op de wijzigingen welke met betrekking tot de fiscale behandeling van het winstinkomen worden voorgesteld in verband met de additionele effecten voor zelfstandigen als gevolg van ten gevolge van de verzelfstandiging van de premieheffing drukkende extra opslagpremies. Met bedoelde opmerking wordt de indruk gewekt dat de in het onderhavige wetsontwerp vervatte voorstellen zijn afgestemd op die welke zijn neergelegd in het wetsontwerp inzake verzelfstandiging in de sfeer van de premieheffing en niet omgekeerd. De vraag welke zich vervolgens laat stellen is hoe het onderhavige wetsontwerp zou hebben geluid indien het andere wetsontwerp achterwege was gebleven. Naar het voorkomt zou dit duidelijk anders moeten zijn geweest, aangezien toch de effecten van de verzelfstandiging van de premieheffing met name door de handhaving van de premie-inkomensgrens, zoals blijkt uit de bijlagen IVA tot en met E, belangrijk kunnen zijn. Vorenbedoelde vraag zal noodzakelijk beantwoord moeten worden indien de verzelfstandiging van de premieheffing niet per 1 januari 1985 doorgang zou kunnen vinden of, zoals in de memorie van toelichting (bladzijde 6) mogelijk wordt geacht, de desbetreffende voornemens niet onverkort kunnen worden gerealiseerd. De Raad meent te mogen verwachten dat de in verband met eventuele aanpassingen in het

wetsontwerp inzake de premieheffing noodzakelijke nota's van wijzigingen op het onderhavige wetsontwerp aan hem zullen worden voorgelegd, zeker indien daarbij belangrijke zaken als de omvang van de belastingvrije voeten betrokken zouden zijn. Het college ziet, zoals reeds opgemerkt, in een en ander overigens een additionele reden om niet naar een invoering van de derde fase op zeer korte termijn te streven.

6. De in het wetsontwerp voorziene integrale voetoverheveling komt volledig tegemoet aan het van vele zijden gesignaleerde bezwaar van de schok-effecten welke in de huidige regeling kunnen optreden. Toch lijkt deze oplossing niet zonder bezwaren. Immers, de omstandigheid dat – zoals in de memorie van toelichting (bladzijden 57 en 96) wordt opgemerkt – elke gulden meer inkomensaanbreng door de minstverdienende partner – zolang deze zijn belastingvrije voet niet heeft bereikt – een geringere voetoverheveling en dus een hogere belasting van de meestverdienende partner ten gevolge heeft, zal door de betrokken belastingplichtigen niet gemakkelijk worden aanvaard. De Raad vraagt zich af of de belemmering voor toetreding tot de arbeidsmarkt voor niet verdienende partners, welke hierin is gelegen, niet veel belangrijker zal zijn dan de positieve invloed welke de memorie van toelichting (bladzijde 21) van de toekenning van de arbeidstoeslag en de aanvullende arbeidstoeslag verwacht. Ook de Emancipatieraad heeft op dit punt bezwaren naar voren gebracht. Het college merkt voorts op dat de integrale voetoverheveling ten opzichte van de regeling, zoals deze in de tweede fase geldt, een stap terug op de weg naar verzelfstandiging van de belastingheffing van gehuwden betekent in zoverre dat, terwijl in de tweede fase, zolang de minstverdienende partner niet meer verdient dan f 4026 (het verschil tussen de algemene belastingvrije som en de bijna-alleenverdieners-toeslag), het verrichten van betaalde arbeid door die partner in het geheel geen invloed heeft op de belasting van de andere partner.

De Raad wil voorts in het algemeen de vraag opwerpen of het resultaat, waartoe de voetoverheveling leidt, te weten dat over het deel van het inkomen van de minstverdienende partner, dat de algemene belastingvrije som niet overschrijdt, belasting wordt geheven naar het marginale tarief van



de andere partner en over het meerdere naar zijn of haar eigen marginale tarief, uit een oogpunt van belastingheffing wel logisch en maatschappelijk aanvaardbaar is. Het gesignaleerde resultaat wordt bovendien verder gecompliceerd door het voorstel met betrekking tot de arbeidstoeslag en de aanvullende arbeidstoeslag.

Bij de Raad van State is overigens de vraag gerezen of niet reeds uit doelmatigheidsoverwegingen, waarbij ook gedacht kan worden aan fraudebestrijding, ondanks mogelijke bezwaren van schokeffecten, een zekere franchise in de regeling op dit punt moet worden opgenomen.

7. Wat betreft de invloed welke het onderhavige wetsontwerp zal hebben op de bereidheid van met name gehuwde vrouwen om tot de arbeidsmarkt toe te treden, wordt in de memorie van toelichting (bladzijde 21) opgemerkt dat als gevolg van de toekenning van de arbeidstoeslag en de als tegemoetkoming voor de kosten van kinderopvang dienende aanvullende arbeidstoeslag «ook in de derde fase het samen vergroten van het inkomen van de leefeenheid aantrekkelijker blijft dan het streven naar vergroting van dat inkomen door extra prestaties in het economische verkeer van slechts één partner». Dit moge waar zijn, toch vraagt de Raad zich af of met een opmerking als deze niet ten onrechte de indruk wordt gewekt dat het zou gaan om het stellen van een premie op het verrichten van betaalde arbeid door beide partners. Een juistere benadering lijkt het te laten uitkomen dat het gaat om het wegnemen van belemmeringen.

8. Met de invoering van de arbeidstoeslag wordt volgens de memorie van toelichting (bladzijde 16) beoogd een tegemoetkoming te geven voor de extra lasten welke zijn verbonden aan het buiten het huishouden werkzaam zijn. Het gaat hier om kosten die niet zijn te beschouwen als aftrekbare kosten in eigenlijke zin. Naar het de Raad voorkomt betreft het hier derhalve kosten welke thans op grond van wet en jurisprudentie een inkomensbestedend en niet een inkomensverwervend karakter hebben. Het resultaat van de toekenning van deze toeslag op de belastingvrije som, is nagenoeg hetzelfde als wanneer een verhoging van het bedrag, dat aan aftrekbare kosten ter zake van dienstbetrekking forfaitair in aanmerking kan worden genomen, zou

plaatsvinden (hierbij even afgezien van het feit dat degene die winst uit onderneming geniet ook recht op de arbeidstoeslag heeft). In het recente verleden zijn van verschillende kanten stemmen opgegaan om de aftrekbare kosten te beperken. In dit verband zij ook gewezen op de zogenaamde Contourennota. Bij de Raad is dan ook de vraag gerezen of het kabinet van oordeel is dat de richting welke in deze nota wordt aangegeven, te weten het beperken van de kostenaf trek met gelijktijdige verlaging van het tarief, niet meer dient te worden gevolgd.

Hoewel, zoals opgemerkt, het bij de arbeidstoeslag niet gaat om kosten die zijn aan te merken als aftrekbare kosten in eigenlijke belastingtechnische zin, lijkt het toch mogelijk deze toeslag te verwerken in de forfaitaire arbeidskostenaf trek voor loontrekkenden en eventueel in de zelfstandigenaf trek voor zelfstandigen. De Raad vraagt zich af waarom daarvan is afgezien.

9. De voorgenomen verzelfstandiging van de premieheffing volksverzekeringen heeft de bewindslieden aanleiding gegeven een verhoging van de bedragen van de zelfstandigenaf trek voor te stellen. Het gaat hierbij om een tegemoetkoming met het oog op de te verwachten verhoging van de premiedruk van de AKW, AAW en AWBZ. De Raad mist in de memorie van toelichting een overzicht waaruit de betekenis van deze tegemoetkoming blijkt. Zulk een overzicht kan weliswaar worden verkregen indien men de verschillen tussen de in hoofdstuk 9.4.4 van de memorie van toelichting inzake het wetsontwerp verzelfstandiging premieheffing opgenomen tabellen 1 en 2 enerzijds en de tabellen 3 en 4 anderzijds vergelijkt met de verhoging welke de zelfstandigenaf trek volgens het wetsvoorstel maximaal zal ondergaan, mede in aanmerking nemende dat de als deelgenoten een onderneming drijvende echtgenoten beiden de zelfstandigenaf trek zullen genieten, doch het is duidelijk dat zulk een overzicht in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsontwerp niet mag ontbreken.

10. Voor de uitvoering van de derde fase op het gebied van de loonbelasting blijkt het nodig tot twee teruggaafregelingen te komen. De ene teruggaafregeling, die neergelegd is in het nieuwe artikel 62b van de Wet

op de inkomstenbelasting 1964, houdt volgens de memorie van toelichting (bladzijde 34) verband met het feit dat de partiële voetoverheveling in de loonbelasting niet mogelijk is, omdat bij de aanvang en in de loop van het kalenderjaar het inkomen van de partner niet met de gewenste nauwkeurigheid kan worden geschat en, zo dit wel het geval zou zijn, het verstrekken van dit gegeven een inbreuk op de privacy zou betekenen. De andere, reeds bestaande teruggaafregeling (bij de Wet van 5 juli 1984 (Stb. 313) opgenomen in artikel 30, zevende en achtste lid van de Wet op de loonbelasting 1964) wil tegemoet komen aan de bezwaren welke uit een oogpunt van bescherming van de persoonlijke levenssfeer kunnen bestaan tegen het verschaffen aan de werkgever van gegevens, nodig voor het geldend maken van een toeslag op de algemene belastingvrije som. In de memorie van toelichting wordt gesteld dat deze twee teruggaafregelingen vanwege hun verschillend karakter – de eerste leidt tot een voorlopige teruggaaf van inkomstenbelasting, de tweede tot een voorlopige of definitieve teruggaaf van loonbelasting – niet in elkaar kunnen opgaan. De Raad merkt in aansluiting op zijn advies van 14 maart 1984 inzake het wetsontwerp, dat heeft geleid tot voormelde Wet van 5 juli 1984, op dat het in het leven roepen van de regeling «voorlopige teruggaaf voetoverheveling» wederom een aanslag pleegt op de voordelen van het systeem van loonbelasting. Immers, opnieuw zal een groter aantal belastingplichtigen – te weten 75 000 meer – in de inkomstenbelasting moeten worden betrokken die daartans buiten blijven. De Raad beseft dat de gedachten omtrent deze regeling niet nieuw zijn. Zij zijn reeds ontwikkeld in het parlement bij de behandeling van het wetsontwerp inzake de tweede fase. Dit neemt echter niet de noodzaak weg om ook bij de concretisering van de plannen tot uitvoering van de derde fase opnieuw en heel strikt het nut en de kosten van zulk een teruggaafregeling tegen elkaar af te wegen. Het gaat hier om een tegemoetkoming ter zake van een tijdelijk liquiditeitsnadeel, dat reeds na één jaar wordt gerepareerd. De Raad dringt er dan ook op aan dat tegen de achtergrond van de noodzaak de taak van de belastingdienst zo weinig mogelijk te verzwaren nog eens wordt overwogen of de in het nieuwe artikel 62b neergelegde regeling, waarmee een geheel nieuw

systeem van teruggaven wordt geïntroduceerd, wel verantwoord is.

11. In het nieuwe artikel 53a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zal in de situatie van samenwonende ongehuwden, waarvan de niet of weinig verdienende partner jonger is dan 27 doch niet jonger dan 18 jaar, voetoverheveling of toekenning van de alleenverdienertoeslag slechts kunnen plaatsvinden indien het in te dienen verzoek de verklaring bevat dat evenbedoelde niet grotendeels op kosten van zijn ouders of pleegouders wordt onderhouden. Een verklaring van de (pleeg)ouders wordt dus niet verlangd. De in het verzoek vervatte verklaring van belanghebbenden zelf zal echter kunnen worden gecontroleerd bij de Raad van Arbeid c.q. de belastinginspectie waaronder de woonplaats van de (pleeg)ouders is gelegen, al kan men zich afvragen of dit steeds het geval zal zijn indien het niet gaat om kinderaftrek, doch om buitengewone-lastenaftrek genietende (pleeg)ouders. Niet steeds zal een substantiële bijdrage in de onderhoudskosten van een kind immers tot een aanspraak op buitengewone-lastenaftrek leiden. In verband met het feit dat de maatschappij steeds meer internationaal ingesteld raakt, ligt de vraag welke controlemiddelen de belastingdienst ter beschikking zullen staan echter stellig voor de hand indien de (pleeg)ouders niet hier te lande wonen. Zal in zulk een situatie niet aan een verklaring van de (pleeg)ouders zelf behoefte bestaan?

Met betrekking tot dit artikel rijst voorts de vraag of de in het tweede lid geëiste opgaaf van het inkomen beperkt kan blijven tot het bedrag van het inkomen of dat ook een specificatie daarvan zou dienen te worden gegeven met vermelding van de aard van de inkomsten en de bronnen waaruit zij zijn genoten. Het lijkt welhaast vanzelfsprekend dat voorts in de verklaring omtrent de mate waarin door de (pleeg)ouders in de kosten van het onderhoud van de niet of weinig verdienende, jonger dan 27 jaar zijnde partner wordt bijgedragen, ook naam en adres van die ouders worden vermeld. Uit de redactie van het artikel volgt dat echter niet. Het verdient naar 's Raads oordeel aanbeveling de minister de bevoegdheid te geven nadere regelen te stellen met betrekking tot de inhoud van het verzoek, tenzij met recht kan worden gesteld dat deze bevoegdheid reeds bestaat op grond van artikel 62

van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

De Raad vraagt zich af of in de memorie van toelichting (bladzijde 94) met betrekking tot de evenbedoelde verklaring wel terecht wordt gesteld dat deze verklaring moet inhouden dat de desbetreffende partner gedurende de referentieperiode niet grotendeels op kosten van de (pleeg)ouders is onderhouden. Met de referentieperiode wordt bedoeld de periode van zes maanden gedurende welke het gezamenlijke huishouden moet zijn gevoerd wil van voetoverheveling of alleenverdienertoeslag volgens het eerste lid sprake kunnen zijn. Heeft het gezamenlijke huishouden het gehele jaar geduurd dan zal, naar de Raad meent, gedurende het gehele jaar aan de eis moeten zijn voldaan dat het onderhoud niet grotendeels voor rekening van de ouders is gekomen. Een andere uitleg zou de deur openen voor manipulaties.

12. Naar de Raad meent zou het de duidelijkheid ten goede komen indien in het nieuwe vijfde lid van artikel 56 van de Wet op de inkomstenbelasting voor de woorden «indien hij werkzaamheden buiten zijn huishouden heeft verricht» in de plaats zou worden gesteld «indien hij inkomsten geniet uit buiten zijn huishouden verrichte werkzaamheden». Bij de in het wetsontwerp voorgestelde tekst moet uit het bepaalde in het nieuwe vijfde lid van artikel 53 worden geconcludeerd dat het in artikel 56, vijfde lid, alleen om opbrengstgevende arbeid gaat.

13. De aanvullende arbeidstoeslag, welke een tegemoetkoming wil zijn ter zake van de kosten van kinderopvang, kan alleen worden genoten, wat niet-zelfstandigen betreft, door de belastingplichtige die wordt ingedeeld in tariefgroep I. Wat al dan niet gehuwd samenwonenden betreft zal derhalve van tweemaal deze toeslag voor hetzelfde huishouden sprake kunnen zijn indien de minstverdienende partner enig inkomen geniet, hoe gering ook. Immers, ook indien een zeer gering inkomen wordt ontvangen, worden de arbeidstoeslag en de aanvullende arbeidstoeslag genoten. Geniet bedoelde partner in het geheel geen inkomen dan geniet de andere partner de alleenverdienertoeslag en is hij zijn tariefgroep I-status kwijt. De regeling kan derhalve tot schokeffecten leiden c.q. aanleiding geven tot een streven naar het verrichten van arbeid

in juist die mate dat het voordeel van de toeslagen opweegt tegen het nadeel van de geringere alleenverdienertoeslag voor de meestverdienende partner. Veelal zullen dit moeilijk controleerbare inkomsten zijn. Het bedrag van de aanvullende arbeidstoeslag is niet groot en daarom behoeft aan de bezwaren op dit punt niet zwaar te worden getild. Zou echter dit bedrag worden verhoogd, dan zou het hiervoor gesignaleerde bezwaar aan gewicht winnen en zou de voorgestelde regeling op dit punt nader dienen te worden beschouwd.

De Raad merkt in dit verband nog op dat het bedrag van de aanvullende arbeidstoeslag, als tegemoetkoming ter zake van de kosten van kinderopvang, zeker indien deze voor een huishouden tot eenmaal de toeslag beperkt blijft, zeer bescheiden moet worden geacht. Deze tegemoetkoming voor de kosten van kinderopvang moet naar het oordeel van het college als een zeer magere invulling van de ter zake tijdens de parlementaire behandeling van de tweede fase voor het jaar 1985 gedane toezegging worden gezien.

In plaats van aan een verhoging denken de bewindslieden blijken het gestelde in de memorie van toelichting (bladzijde 18) echter eerder aan een vermindering van de in het wetsontwerp voorgestelde voorziening, namelijk in het geval ten laste van de WVC-begroting aanvullende voorzieningen voor kinderopvang zouden worden getroffen. In dit verband merkt de Raad op dat indien het treffen van bedoelde aanvullende voorzieningen ertoe zou leiden dat de in het onderhavige wetsontwerp neergelegde fiscale voorziening wordt beperkt, dit ten nadele zou zijn van degenen die van de aanvullende voorzieningen geen gebruik willen of kunnen maken en andere oplossingen voor de opvang van hun kinderen zoeken. Naar aanleiding van de gedachtengang van de bewindslieden, zoals deze uit de memorie van toelichting blijkt, rijst de vraag of de aanvullende arbeidstoeslag, waarvan men zou menen dat deze als onderdeel van de belastingwet op de draagkracht-gedachte steunt, inderdaad in de visie van de bewindslieden die gedachte wel tot achtergrond heeft.

14. De voorgestelde regeling voor de situatie waarin een der echtgenoten meewerkt in de onderneming van de andere echtgenoot – derhalve niet de situatie dat de onderneming voor

rekening van beide echtgenoten wordt gedreven – betekent uit een oogpunt van verzelfstandiging van de gehuwde vrouw in zoverre een wijziging dat voor haar geen belastbaar inkomen en geen belastingbedrag meer wordt vastgesteld. Volgens de bestaande regeling van 62a van de Wet op de inkomstenbelasting ontvangt zij reeds geen afzonderlijke aanslag, doch wordt haar belasting in de aanslag van haar echtgenoot begrepen. Niettemin is hier sprake van een stap terug in de fiscale benadering van de meewerkende echtgenote. Dat de bewindslieden zich dit bewust zijn blijkt, naar het de Raad voorkomt, uit de in de memorie van toelichting (bladzijde 27) in het vooruitzicht gestelde spoedige evaluatie van de thans ontstane situatie, alsmede uit het voornemen een interdepartementale werkgroep te doen rapporteren over de juridische, sociaal-verzekeringstechnische en fiscale aspecten van het in de onderneming meewerken van de echtgenote. Tegen deze achtergrond kan worden gesteld dat de thans voorgestelde oplossing als een voorlopige moet worden aangemerkt. Dit ware in de memorie van toelichting met zoveel woorden tot uitdrukking te brengen.

In de memorie van toelichting ware voorts aan te geven in hoeverre de belasting van de gezamenlijke echtgenoten door de vervanging van de huidige regeling voor de meewerkende vrouw door de voorgestelde meewerkaftrek per saldo een verzwaring of een verlichting ondergaat. In de memorie van toelichting ware in elk geval aan de hand van een cijfervoorbeeld duidelijk te maken dat, zoals op bladzijde 26 wordt opgemerkt, het effect van de nieuwe regeling op de gezamenlijke belastingdruk van de echtgenoten niet anders en doorgaans zeker niet geringer is dan wanneer fiscaal een aan de meewerkende echtgenoot toekomende adequate beloning in aanmerking zou worden genomen.

Uit de memorie van toelichting blijkt niet of in het kader van het streven naar een evenwichtiger behandeling van gehuwden en ongehuwden, die in vergelijkbare omstandigheden verkeren, ook is gedacht aan de situatie waarin de ongehuwd samenwonende in de onderneming van zijn partner werkt. Aangezien in deze situatie enerzijds niet het voorschrift van het nieuwe zesde lid van artikel 5 van de Wet op de inkomstenbelasting zal gelden en

derhalve de door de meewerkende partner ontvangen beloning niet tot de winst van de partner zal worden gerekend en anderzijds geen meewerkaftrek zal worden toegepast, kunnen zich naar het voorkomt aanmerkelijke verschillen blijven voordoen met de situatie waarin gehuwden verkeren.

15. De vraag of met dit wetsontwerp naar de bedoeling van de bewindslieden al dan niet een definitieve regeling is bereikt op de in de aanvang van de memorie van toelichting genoemde en in punt 1 van dit advies gereleveerde gebieden, is in het bijzonder ook van belang voor wat betreft het streven naar een gelijke behandeling van man en vrouw waar het gaat om andere dan arbeidsinkomsten. Indien het streven naar een gelijke behandeling een ernstig te nemen zaak is – er zullen weinigen zijn die dat betwijfelen – zullen de argumenten om deze gelijke behandeling in de vorm van een fiscale verzelfstandiging (nog) niet mede uit te strekken tot andere inkomsten dan arbeidsinkomsten zwaarwegend moeten zijn. Hierbij dient te worden bedacht dat de verzelfstandiging steeds meer een eigen betekenis krijgt en losser komt te staan van het streven belemmeringen voor het toetreden van de gehuwde vrouw tot de arbeidsmarkt weg te nemen. De door de bewindslieden in de memorie van toelichting aangevoerde argumenten welke hen tot de overtuiging hebben gebracht dat ook in het kader van de derde fase niet moet worden overgegaan tot verdergaande verzelfstandiging, hebben de Raad niet in dezelfde mate overtuigd, tenzij de bewindslieden alleen de derde fase op het oog hebben gehad en er nog een vierde fase mag worden verwacht. Aan bedoelde argumentatie ontbreekt bij voorbeeld een uiteenzetting waarom ondanks de moeilijkheden op het punt van de toerekening van andere inkomsten dan arbeidsinkomsten waarop in de memorie van toelichting zo uitvoerig wordt ingegaan, in een tijd waarin een gelijke behandeling van de gehuwde vrouw en haar man veel minder in de belangstelling stond, en wel onder vigeur van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914 en de Wet op de Vermogensbelasting 1892, wel een zekere verzelfstandiging, welke ook vermogensinkomsten omvatte, kon bestaan. Deze verzelfstandiging bestond hierin dat in geval van onder meer uitsluiting van de gemeenschap van goederen met beding van eigen

beheer en vrij genot van inkomsten, de gezamenlijke berekende belasting over de echtgenoten werd omgeslagen naar verhouding van ieders belastbaar inkomen onderscheidenlijk zuiver vermogen.

De stelling in de memorie van toelichting dat de doelmatigheidsargumenten tegen verdere verzelfstandiging aan kracht winnen door het in het onderhavige wetsontwerp opgenomen systeem van voetoverheveling geldt ook voor de verzelfstandiging voor zover deze wel wordt doorgevoerd. Aan dit argument kan, nu het de afzonderlijke belastingheffing van de zoveel belangrijker arbeidsinkomsten niet in de weg staat, naar het de Raad voorkomt weinig waarde worden toegekend.

In het kader van het streven naar een verdergaande gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwden stellen de bewindslieden voor om in huwelijksituaties de rente- en dividendvrijstelling te verdubbelen. Hierin kan, naar het de Raad voorkomt, tevens een tegemoetkoming worden gezien aan de bezwaren welke de niet gescheiden heffing van vermogensinkomsten op de gezamenlijke belastingdruk van echtgenoten heeft. Het is echter duidelijk dat, aangezien de verdubbeling plaatsvindt ongeacht de omvang van de rente- en dividendinkomsten van ieder der echtgenoten, zij uit een oogpunt van de verzelfstandiging niet van grote betekenis is. Uit een oogpunt van gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwden is haar werking overigens ook niet optimaal. Immers zij kan, wat de gezamenlijke belastingdruk van de samenwonenden betreft, tot zeer ongelijke uitkomsten tussen gehuwden en ongehuwden leiden. Dit laatste geldt eveneens voor de regeling welke op het punt van de buitengewone lastenaftrek wordt voorgesteld, zij het dat de te dier zake geopende mogelijkheid voor ongehuwd samenwonenden om voor de gehuwdenregeling te kiezen voor de ongehuwden de ongelijkheid wegneemt.

16. De Raad heeft met enige verwondering kennis genomen van de opmerking in de memorie van toelichting (bladzijde 43) dat in de situatie van de door ongehuwde samenwoners bewoonde woning de ter zake van de op de woning drukken- de hypothecaire schuld betaalde rente fiscaal ten volle kan worden toegerekend aan de partner die de rente draagt, ongeacht of hij deze ten volle civielrechtelijk verschuldigd is. Het

college acht het wenselijk dat op dit punt een nadere toelichting wordt gegeven. Is hier, zo vraagt de Raad zich af, een toepassing van de hardheidsclausule beoogd? Zou dit laatste het geval zijn, dan zou de vraag hoe te voorkomen dat ongehuwde partners de bedoelde hypotheekrente naar believen zullen verdelen, welk punt in de memorie van toelichting aan de orde is gesteld, minder klemmend zijn. Zou dit anders zijn dan vraagt de Raad zich af of in dit verband aan toepassing van de regeling inzake de richtige heffing moet worden gedacht.

17. De in het nieuwe derde lid van artikel 11 van de Wet op de loonbelasting neergelegde machtiging aan de minister om, zo nodig onder door hem te stellen voorwaarden, afwijkingen toe te staan van het bepaalde in de letters a en b van dat lid, gaat veel verder dan enkel het voorzien in een regeling voor het zogenaamde partnerpensioen. In de toelichting wordt in dit verband weliswaar van een aanwijzingsbevoegdheid gesproken, maar daarbij wordt kennelijk uitgegaan van de huidige tekst van het derde lid, letter b. Volgens de voorgestelde bepaling is er echter niet meer een aanwijzingsbevoegdheid, maar een bevoegdheid om afwijkingen toe te staan, hetgeen formeel iets anders is.

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

De Vice-President van de Raad van State,  
W. Scholten

