

Vergaderjaar 1985–1986

19 305

Wijziging van de Wet investeringsrekening, de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Algemene wet inzake rijksbelastingen (afschaffing negatieve aanslag in het kader van de Wet investeringsrekening)

C

NADER RAPPORT

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 13 november 1985

Blijkens de mededeling van de directeur van Uw kabinet van 3 oktober 1985, nr. 67, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies betreffende het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 8 november 1985, nr. W10.85.0517/16.5.46, moge ik U hierbij aanbieden.

1. De Raad acht het voor de beoordeling van het wetsvoorstel van grote betekenis welk gedeelte van het bedrag van 1,4 miljard gulden, waartoe de jaarlijkse besparing als gevolg van het onderhavige voorstel zal oplopen, moet worden toegeschreven aan de gevallen waarin van misbruik sprake is. Dit gegeven is, naar de Raad meent, daarom van betekenis, omdat naarmate het gedeelte van de te verwachten besparing, dat betrekking heeft op investeringen waaraan elk element van misbruik vreemd is, groter is, de betekenis van het instituut van de negatieve aanslag als middel tot stimulering van investeringen hoger moet worden gewaardeerd. De Raad dringt er dan ook op aan zo mogelijk enig inzicht te geven in de orde van grootte van het bedrag waarom het hier kan gaan.

In paragraaf 5.1 van de memorie van toelichting, onder «Verlies van WIR-aanspraken», is beschreven dat vier groepen bedrijven door het onderhavige wijzigingsvoorstel hun WIR-aanspraken niet meer kunnen effectueren. De eerste twee groepen betreffen gevallen waarin sprake is van misbruik. De derde groep betreft ondernemingen die zonder gebruikmaking van constructies gedurende een periode van twaalf jaren onvoldoende belasting betalen om hun WIR-bijdragen (geheel) te kunnen effectueren. In het verlengde daarvan ligt de vierde groep, waarbij het gaat om ondernemingen die worden gestaakt terwijl nog te verrekenen investeringsbijdragen aanwezig zijn. In de memorie wordt opgemerkt, dat het niet mogelijk is de totale besparing op WIR-premies nader toe te rekenen aan deze vier groepen ondernemingen.

Zo is niet aan te geven welke de omvang is van de nog te verrekenen investeringsbijdragen die teloor gaan bij de vierde groep van ondernemingen, te weten ondernemingen die worden gestaakt. Wel is het zeker dat een gedeelte van de besparingen is gelocaliseerd bij deze groep bedrijven. Op grond van bedrijfseconomische notities omtrent de life-cycle van ondernemingen, alsook op basis van

het verloop van bedrijfsfaillissementen kan immers worden verwacht dat ook in normale economische omstandigheden ondernemingen beëindigd worden. Factoren die hierbij een rol spelen zijn onder andere risico's die met ondernemen gepaard gaan, technologische veranderingen en problemen ten aanzien van een tijdige bedrijfsopvolging.

De veronderstelling is gerechtvaardigd, dat de hiervoor als derde genoemde groep ondernemingen, te weten ondernemingen die zonder gebruikmaking van constructies duurzaam marginale resultaten behalen en desondanks belangrijke WIR-aanspraken hebben, relatief beperkt in aantal zal zijn. Dit maakt evenwel nog geen uitspraak mogelijk over de omvang van de investeringsbijdragen die in deze situatie teloor zullen gaan. Ten aanzien van deze groep ondernemingen kan gedacht worden aan bedrijven, welke behoren tot een concern. De totale winst van het concern kan zeer wel positief zijn, zodat het concern als geheel levensvatbaar is, terwijl de resultaten van bepaalde zelfstandige onderdelen marginaal of zelfs negatief kunnen zijn.

Ten aanzien van de eerste twee groepen ondernemingen – waarbij

sprake is van constructies die inspelen op het instituut van de negatieve aanslag – is reeds in de memorie van toelichting uiteengezet dat het niet mogelijk is aan te geven welk deel van de totale besparing daarop betrekking heeft.

Uit het voorgaande moge blijken dat er, ondanks de kwalitatieve inzichten in de verschillende wijzen waarop de totale besparing tot stand zal komen, onvoldoende aangrijpingspunten bestaan voor een kwantitatieve onderverdeling van dit totaal.

2. De Raad vervolgt zijn advies met een analyse van de effecten die optreden door de voorgestelde wijziging van de verrekeningsmethode van investeringsbijdragen. De Raad komt tot de bevinding dat, indien het aantal bedrijven, dat zonder gebruikmaking van constructies duurzaam verlies lijdt en WIR-aanspraken heeft, beperkt in aantal is – hetgeen de Raad niet onmogelijk acht –, het bedrag van 1,4 miljard gulden overwegend moet worden toegeschreven aan de gevallen waarin van misbruik sprake is. Aan deze gedachtegang van de Raad kan de kracht van logica niet worden ontzegd. In het voorgaande heb ik evenwel aangegeven dat enerzijds een kwantitatieve uitsplitsing van de totale besparing niet mogelijk is en anderzijds de gevallen waarin van misbruik geen sprake is, niet zonder betekenis zijn.

3. Uit een passage op de bladzijden 18 en 19 van de memorie van toelichting (de laatste alinea van het onderdeel «Verlies aan WIR-aanspraken» van paragraaf 5.1) leidt de Raad af, dat afschaffing van de negatieve aanslag in het kader van de WIR niet alleen leidt tot een besparing op WIR-uitgaven die op termijn ca. 1,4 miljard gulden bedraagt, maar ook kan leiden tot een stijging van de belastingopbrengst in gevallen waarin tot dusver door middel van constructies een onbedoeld gebruik is gemaakt van het instituut van de negatieve aanslag. De Raad herinnert eraan, dat bij de behandeling van de Voorjaarsnota 1985 een verlies aan vennootschapsbelasting van 1,5 à 2 miljard gulden ten gevolge van WIR-constructies is genoemd. De Raad acht dit element voor een beoordeling van dit wetsvoorstel van groot belang en is van mening dat hierop in de memorie van toelichting uitvoeriger zou moeten worden ingegaan dan op de bladzijden 18 en 19 is geschied.

Naar aanleiding van deze opmerkingen wil ik erop wijzen, dat het totale budgettaire effect van de voorgestelde wijziging in het systeem van verrekening van WIR-premies wordt geraamd op een positief bedrag van op termijn circa 1,4 miljard gulden. Een gedeelte van dit bedrag heeft betrekking op gevallen waarin sprake is van misbruik doordat via constructies wordt ingespeeld op het instituut van de negatieve aanslag. Dit gedeelte van het budgettaire effect kan op twee manieren tot uiting komen. Enerzijds is het mogelijk, dat de desbetreffende ondernemingen in de toekomst geen WIR-premies meer ontvangen. Anderzijds is het mogelijk, dat het vervallen van de negatieve aanslag deze ondernemingen aanleiding geeft om voortaan fiscale winst te tonen ten einde WIR-premies te verkrijgen. In het eerste geval treedt een vermindering van WIR-uitgaven op; in het tweede geval blijft het bedrag aan WIR-premies ongewijzigd, maar treedt een stijging van de belastingopbrengst op. De genoemde passage in de memorie van toelichting gaat ervan uit, dat afschaffing van de negatieve aanslag bij de desbetreffende bedrijven in eerste instantie voornamelijk zal leiden tot een vermindering van WIR-premies en dat het effect van het tonen van meer fiscale winst pas na enige tijd zal kunnen optreden. Een dergelijk verloop in de tijd heeft geen invloed op de omvang van het budgettaire effect, maar alleen op de verdeling ervan over WIR-uitgaven en de belastingopbrengst. Naar mijn mening komt dit op de bladzijden 18 en 19 van de memorie van toelichting duidelijk tot uiting in de volgende zin: «Dit fenomeen van fiscale winstrepatriëring zou tot gevolg hebben dat een deel van de budgettaire besparing zich in eerste instantie concretiseert in een vermindering van WIR-uitgaven, doch zich vervolgens na enige termijn vertaalt in een stijging van de opbrengst van de vennootschapsbelasting en in een overeenkomstige stijging van de WIR-uitgaven».

Uit het voorgaande blijkt, dat het budgettaire effect van het onbedoelde gebruik van de negatieve aanslag in het kader van de WIR – ongeacht of dit onbedoelde gebruik leidt tot WIR-uitgaven of tot belastingderving – onderdeel vormt van het verdrag van circa 1,4 miljard gulden dat in totaal wordt geraamd als opbrengst van de afschaffing van de negatieve aanslag. Het bedrag van 1,5 à 2 miljard gulden, dat bij de behandeling van de Voor-

jaarsnota van andere zijde is genoemd, had betrekking op het totale budgettaire effect van afschaffing van de negatieve aanslag. Het desbetreffende lid van de Tweede Kamer ging ervan uit, dat daaraan 1 miljard gulden betrekking zou hebben op oneigenlijk gebruik. Op welke veronderstellingen deze uitspraak was gebaseerd, is mij niet bekend.

4. Het is de Raad niet duidelijk waarom de termijn van voorwaartse verrekening van WIR-premies voor startende ondernemingen in het voorstel slechts wordt verlengd van 8 tot 10 jaren en waarom in dit geval – anders dan bij aanloopverliezen – geen onbeperkte voorwaartse verrekening kan plaatsvinden. Dit zou in het bijzonder van belang kunnen zijn voor startende ondernemingen in de sfeer van de vennootschapsbelasting, omdat daar geen mogelijkheid bestaat voor achterwaartse verrekening.

Dienaangaande merk ik op, dat ik de voorgestelde termijn van 10 jaren voor voorwaartse verrekening van WIR-premies door startende ondernemingen ruimschoots voldoende acht in het licht van de terugverdienterminen die in het bedrijfsleven worden gehanteerd voor investeringen en investeringsprojecten. Daarnaast zou onbeperkte voorwaartse verrekening van WIR-premies voor startende ondernemingen bezwaarlijk zijn in de uitvoerings sfeer. Een nog niet verrekende aanspraak op WIR-premies, die gedurende de eerste 6 jaren van een onderneming is opgebouwd, zou dan gedurende een zeer lange tijd nog een rol kunnen spelen bij het vaststellen van belastingaanslagen. Samenloop van gewone WIR, «aanloop-WIR», gewone verliezen en aanloopverliezen – elk met een eigen regime – zou daarbij tot gecompliceerde situaties kunnen leiden.

De overweging, dat startende ondernemingen zonder fiscaal verleden in de sfeer van de vennootschapsbelasting geen mogelijkheid hebben tot achterwaartse verrekening, heeft een rol gespeeld bij het voorstel de voorwaartse verrekeningstermijn voor startende ondernemingen te verlengen van 8 jaren tot 10 jaren.

5. De Raad betreurt het, dat het niet mogelijk is gebleken reeds aan te geven welke de maatregelen zijn die zullen worden voorgesteld voor enkele specifieke groepen bedrijven. De Raad dringt erop aan dat dit in de memorie van toelichting toch – althans

op globale wijze – geschiedt en dat daarbij tevens wordt aangegeven wat de betekenis van die maatregelen voor de betrokken bedrijven zal zijn in verhouding tot het nadeel dat zij ten gevolge van het wetsvoorstel ondervinden.

In de memorie van toelichting is aangegeven dat het bedrag van 100 miljoen gulden, dat is uitgetrokken voor maatregelen ten behoeve van enkele specifieke groepen bedrijven, niet dient te worden gezien als een rechtstreekse tegemoetkoming voor de afschaffing van de negatieve aanslag in het kader van de WIR. Veeleer is dit bedrag bedoeld om tegemoet te komen aan knelpunten waarmee de genoemde categorieën bedrijven kunnen worden geconfronteerd. In zekere zin wordt daarmee tevens een tegenwicht geboden tegen eventuele nadelige gevolgen die deze bedrijven ondervinden ten gevolge van de voorgestelde afschaffing van de negatieve aanslag in het kader van de WIR.

Slechts over één onderdeel van de invulling van het bedrag van 100 miljoen gulden heeft inmiddels besluitvorming plaatsgevonden. In verband daarmee is een nota van wijziging ingediend op het bij de Tweede Kamer liggende wetsvoorstel dat betrekking heeft op uitbreiding van de ondernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting. Over de invulling van het resterende bedrag (75 mln.) is de besluitvorming nog niet afgerond. Het totale pakket specifieke maatregelen zal worden gepresenteerd in de Zelfstandigennotitie, die binnen enkele weken zal worden uitgebracht door de Staatssecretaris van Economische Zaken, de heer P. H. van Zeil, en de Minister van Landbouw en Visserij.

Gezien het *indirecte – en qua* bedragen vermoedelijk niet identieke – verband tussen de voor te stellen specifieke maatregelen en het mogelijke nadeel dat de betrokken groepen bedrijven ondervinden van afschaffing van de negatieve aanslag in het kader van de WIR, is in de memorie van toelichting niet ingegaan op de kwantitatieve verhouding tussen deze maatregelen en het mogelijke nadeel, voor zover het laatste al becijferd zou kunnen worden.

6. De Raad stelt ten slotte de passage in de memorie van toelichting aan de orde, waarin de mening wordt uitgesproken, dat nog te verrekenen investeringsbijdragen qua karakter zo ondernemingsgebonden zijn, dat het voor de hand ligt deze met de geruis-

loze overdracht van de onderneming van de ene belastingplichtige, de oud-ondernemer, naar een andere belastingplichtige te doen meegaan. Aan de wens van de Raad om in de desbetreffende passage van de *memorie van toelichting (de tweede alinea van het onderdeel «De werking van de WIR-verzekering bij doorschuiven» in hoofdstuk II)* ook melding te maken van de recente jurisprudentie van de Hoge Raad omtrent het tot het ondernemingsvermogen rekenen van een investeringsbijdrage, is gevolg gegeven.

Ik veroorloof mij u, mede namens de Minister van Financiën, de Staatssecretaris van Financiën en de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, in overweging te geven het hierbij gevoegde voorstel van wet en de overeenkomstig het vorenstaande gewijzigde *memorie van toelichting met bijlage* aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Minister van Economische Zaken,
G. M. V. van Aardenne