

Vergaderjaar 1988–1989

20874

Wijziging van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting (beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten in de winstsfeer)

B

ADVIES RAAD VAN STATE

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 30 september 1988

Bij Kabinetsmissive van 28 juli 1988, no. 2, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een voorstel van wet met memorie van toelichting tot wijziging van de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting (beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten in de winstsfeer).

1. Het onderhavige wetsvoorstel moet blijkens de eerste alinea van hoofdstuk 2 van de memorie van toelichting worden gezien als het complement voor de winstsfeer van het voorstel dat het wetsvoorstel Oort-II inhoudt met betrekking tot de beperking van de aftrek van gemengde kosten in de privé sfeer. Met het begrip privé sfeer is, naar de Raad van State veronderstelt, bedoeld alle werkzaamheden buiten de ondernemings sfeer aan te duiden.

Een aantal opmerkingen welke met betrekking tot het onderhavige wetsvoorstel zouden kunnen worden gemaakt, heeft de Raad reeds naar voren gebracht in zijn advies van heden inzake het wetsvoorstel Oort-II. Dit geldt met name ook voor de opmerkingen welke in paragraaf 6 van dat advies zijn gemaakt inzake de verdichting van de regelgeving en de uitvoeringsproblematiek en voor de aandacht welke in paragraaf 7

NADER RAPPORT

Aan de Koningin

's-Gravenhage, 7 oktober 1988

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 28 juli 1988, nr. 2, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State, zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen.

Dit advies, gedateerd 30 september 1988, nr. W06.88.0408 bied ik U hierbij aan.

1. Nu het onderhavige wetsvoorstel gezien de memorie van toelichting als het complement voor de winstsfeer van het wetsvoorstel Oort-II moet worden beschouwd, komt de Raad mijns inziens terecht tot de veronderstelling dat met het begrip privé sfeer alle werkzaamheden buiten de ondernemings sfeer worden bedoeld.

De Raad heeft opmerkingen gemaakt in zijn advies inzake wetsvoorstel Oort-II die ook kunnen gelden voor het onderhavige wetsvoorstel. Voorts zijn in dit advies door de Raad opmerkingen gemaakt die kunnen gelden voor het wetsvoorstel Oort-II. De aanbeveling van de Raad om beide adviezen als één geheel te beschouwen is daarom in beide nadere rapporten door mij ter harte genomen.

van dat advies is gevraagd voor de toetsing aan de Aanwijzingen inzake terughoudendheid met regelgeving. Omgekeerd hebben verschillende van de opmerkingen welke de Raad hierna zal maken mede betrekking op wetsvoorstel Oort-II. Het college moge dan ook aanbevelen beide adviezen als één geheel te beschouwen.

2. Bij wijze van algemene opmerking wil de Raad er allereerst op wijzen dat de bewindslieden in de memorie van toelichting onvoldoende aandacht hebben geschonken aan de economische gevolgen welke de beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten kan hebben voor bepaalde bedrijfstakken, zoals de horecasector. Ook heeft de Raad aandacht gemist voor de fraude-gevoeligheid van de voorgestelde beperking van de aftrekbaarheid in het bijzonder in de winstsfeer. De memorie van toelichting ware op deze punten aan te vullen.

3. Het onderhavige wetsvoorstel steunt naar in de eerste alinea van hoofdstuk 2 van de memorie van toelichting wordt opgemerkt op dezelfde overwegingen als het wetsvoorstel Oort-II. De Raad moet in dit verband echter opmerken dat lezing van de memorie van toelichting bij laatstbedoeld wetsvoorstel hem geen duidelijk beeld heeft verschaft van de overwegingen en/of fiscale beginselen welke ten grondslag liggen aan het wetsvoorstel om bij de fiscale winstbepaling bepaalde uitgaven, hoewel deze voor de ondernemer reële kosten zijn, niet langer in aftrek toe te laten. Noch het feit dat tijdens de uitgebreide commissievergaderingen van 27 en 28 april 1987 van de vaste commissie van Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal van verschillende zijden op de wenselijkheid van heroverweging van de aftrekbaarheid van een aantal uitgavencategorieën is gewezen, noch hetgeen naar voren is gebracht bij de voorbereiding van de wetsvoorstellen naar aanleiding van het rapport van de Commissie-Oort, kan naar de mening van het college als afdoende motivering van het onderhavige voorstel worden beschouwd.

De conclusie welke ter bedoelde plaatse aan deze mededelingen wordt verbonden, houdt in dat naast het inhoudelijke aspect van de

2. De Raad merkt op dat in de memorie van toelichting te weinig aandacht is geschonken aan de economische gevolgen van de onderhavige voorstellen en aan de fraudegevoeligheid daarvan.

De memorie van toelichting heb ik, zoals de Raad adviseert, op deze punten aangevuld.

3. Zoals de Raad terecht opmerkt steunt het onderhavige wetsvoorstel op dezelfde overwegingen als het desbetreffende onderdeel van het wetsvoorstel Oort-II. De Raad geeft aan dat de memorie van toelichting bij laatstbedoeld wetsvoorstel hem geen duidelijk beeld heeft verschaft van de overwegingen en/of fiscale beginselen welke ten grondslag liggen aan het wetsvoorstel om bij de fiscale winstbepaling bepaalde uitgaven, hoewel deze voor de ondernemer reële kosten zijn, niet langer in aftrek toe te laten. De Raad meent bovendien dat het gevaar van willekeur dreigt indien leidende beginselen en consistente gedachtingangen komen te ontbreken. Naar aanleiding van het advies van de Raad bij het wetsvoorstel Oort-II is in het daarop betrekking hebbende nader rapport nader ingegaan op de overwegingen die hebben geleid tot de voorstellen inzake de gemengde kosten. Te dezer plaatse moge naar die passage, onder punt 6, worden verwezen. Hier zij nog opgemerkt dat het ook bij een pragmatische benadering naar mijn oordeel mogelijk is te komen tot weloverwogen keuzes, zonder dat die, bezien binnen het kader van de beperking van de aftrek van uitgaven met een privé-karakter, zouden behoeven te leiden tot willekeur.

voorstellen met de voorstellen ook middelen beschikbaar komen die kunnen worden ingezet om een verlaging van het tarief te bereiken. Deze voorstellen worden gedaan in aanvulling op de eerdere voorstellen van de Commissie-Oort tot beperking van aftrekposten. Ook daarmee wordt echter niet duidelijk gemaakt dat een zo belangrijke ontwikkeling als wordt voorgesteld – te weten het fiscaal niet meer of niet meer ten volle als kosten behandelen van uitgaven die bedrijfseconomisch zonder meer als kosten moeten worden aangemerkt – gerechtvaardigd is. De Raad wil geenszins stellen dat het huidige winstbegrip zowel wat de positieve als de negatieve componenten daarvan betreft in elk opzicht als ideaal is aan te merken en nimmer tot consequenties leidt welke moeilijk kunnen worden toegejuicht, doch ook daarmee wordt de noodzakelijke rechtvaardiging niet dichterbij gebracht.

Niet in overeenstemming met het belang van bedoelde ontwikkeling is naar 's Raads mening ook dat de bewindslieden, blijkens de tweede alinea van hoofdstuk 2 van de memorie van toelichting bij de beperking van de aftrekbaarheid van gemengde kosten hebben gemeend te kunnen volstaan met een pragmatische, soms arbitraire aanwijzing van kostencategorieën. Het gevaar van willekeur dreigt indien leidende beginselen en consistente gedachtengangen komen te ontbreken. De Raad adviseert alsnog in de behoefte aan een vollediger motivering te voorzien.

4. Een volgende opmerking van de Raad betreft de wijze waarop in het wetsvoorstel in de winstsfeer het begrip «gemengde kosten» wordt gehanteerd. In de tweede alinea van hoofdstuk 5 van de memorie van toelichting inzake het wetsvoorstel Oort-II worden «gemengde kosten» omschreven als «uitgaven, die vaak naast het zakelijke doel tevens het persoonlijke leven van de belastingplichtige dienen» waaraan dan als criterium voor de beoogde beperking van de aftrekbaarheid wordt toegevoegd «en waarvan het beloop in de praktijk, gezien het karakter van de uitgaaf, in vele gevallen mede afhankelijk is van de mate waarin de fiscale systematiek leidt tot relatief lage netto kosten». Het onderhavige wetsvoorstel gaat veel verder.

4. De Raad wijst erop dat het begrip gemengde kosten in de memorie van toelichting – in de voorgestelde wetteksten komt het niet voor – wordt gehanteerd in twee situaties. In de eerste plaats gaat het om uitgaven van een werknemer, een genierter van andere inkomsten uit arbeid of een ondernemer in persoon, die vaak naast het zakelijke doel tevens het persoonlijke leven van de belastingplichtige dienen. In de tweede plaats gaat het om uitgaven waarin ten aanzien van de ondernemer geen enkele privé-element valt te onderkennen maar uitsluitend bij degenen die bij hem in loondienst zijn dan wel bij degene met wie hij zakelijke contacten onderhoudt. Beide categorieën worden gemengde kosten genoemd.

Immers het wil niet alleen een beperking van de aftrekbaarheid van ten aanzien van de ondernemer zelf gemaakte gemengde kosten doch ook van kosten waarin ten aanzien van de ondernemer geen enkel privé-element te onderkennen valt maar uitsluitend bij degenen die bij hem in loondienst zijn dan wel met wie hij zakelijke contacten onderhoudt. Ook laatstbedoelde kosten worden in hoofdstuk 2 en volgende van de memorie van toelichting inzake het onderhavige wetsvoorstel gemengde kosten genoemd, terwijl zij voor de ondernemer geen privé-element bevatten en voor hem derhalve kosten zijn welke zich in karakter niet van andere kosten onderscheiden. Van het begrip «gemengde kosten» wordt derhalve met betrekking tot de hier aan de orde zijnde wetsvoorstellen een gebruik in tweeërlei zin gemaakt, hetgeen uitermate verwarrend werkt. Naar het oordeel van de Raad ligt de oorzaak hiervan in het ontbreken van een in de fiscale systematiek gewortelde dragende gedachte. Te overwegen ware om in elk geval in de memorie van toelichting – in het wetsvoorstel zelf wordt het begrip niet gehanteerd – van gemengde kosten alleen te spreken daar waar het gaat om kosten welke ten aanzien van de ondernemer zelf een privé-element bevatten.

5. Het is naar het oordeel van de Raad niet denkbeeldig dat, aangezien de opsomming van de gemengde kosten niet volledig kan zijn en de bepaling van artikel 8a van het onderhavige wetsvoorstel niet nauwkeurig genoeg kan worden afgestemd op die van de in het wetsvoorstel-Oort II opgenomen nieuwe artikelen 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, en 11 en 15 van de Wet op de loonbelasting 1964, getracht zal worden bepaalde constructies tot stand te brengen. Het komt de Raad voor dat in de memorie van toelichting onvoldoende aandacht aan dit aspect is besteed.

hetgeen naar het oordeel van de Raad uitermate verwarrend werkt.

Ik heb begrip voor de opmerking van de Raad, maar meen toch de uitdrukking gemengde kosten, nu deze min of meer is ingeburgerd, te kunnen handhaven. Ik wijs er ook op dat de uitdrukking niet onjuist is als men de kosten benadert vanuit de persoon door of voor wie deze worden gemaakt. Met andere woorden: het gaat bij gemengde kosten om kosten waaraan uiteindelijk iemand een privégenot ontleent. Dit privé-element wordt nu door middel van de voorgestelde beperkingen verdisconteerd bij degene die de kosten draagt.

5. De Raad constateert dat de opsomming van de gemengde kosten niet volledig kan zijn en dat de bepaling van het voorgestelde artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet nauwkeurig genoeg kan worden afgestemd op die van de in wetsvoorstel Oort-II opgenomen nieuwe artikelen 36 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, en 11 en 15 van de Wet op de loonbelasting 1964, en dat getracht zal worden bepaalde constructies tot stand te brengen.

De Raad licht deze constatering niet toe. In het wetsvoorstel zijn, op gronden die zijn toegelicht in punt 6 van het nader rapport bij wetsvoorstel Oort-II, uitputtende opsommingen gegeven van op enigerlei wijze te beperken gemengde kosten. Daarbij zijn naar het voorkomt, de desbetreffende bepalingen zodanig op elkaar afgestemd dat naar mijn oordeel oneigenlijk gebruik niet behoeft te worden gevreesd.

6. De vraag kan worden gesteld of in verband met de aftrekbaarheid van kosten welke niet ten aanzien van de ondernemer zelf, doch ten aanzien van werknemers of zakenrelaties een privé-element bevatten, in aanmerking is genomen dat deze in zekere zin cumuleert met de voor de omzetbelasting geldende bijzondere regeling voor dit soort ondernemingskosten. Immers ingevolge artikel 16 van de Wet op de omzetbelasting 1968 juncto artikel 1 van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 is aftrek van voorbelasting uitgesloten in gevallen waarin en voorzover goederen en diensten worden gebezigd voor – kort gezegd – het voeren van een zekere staat, het geven van relatiegeschenken en dergelijke en voor verstrekkingen aan personeel voor persoonlijke doeleinden. In de memorie van toelichting ware hieraan aandacht te geven. Daarbij ware tevens te vermelden of voor de daarvoor in aanmerking komende kostencategorieën is gestreefd naar omschrijvingen welke zoveel mogelijk overeenstemmen met die welke in het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 zijn gebezigd en waarmede reeds jarenlang in de praktijk van de omzetbelasting ervaring is opgedaan.

7. Zoals in de negende alinea van hoofdstuk 2 van de memorie van toelichting wordt uiteengezet is in het wetsvoorstel ten aanzien van kosten, welke in de loonsfeer voor de werknemer niet aftrekbaar zijn zonder dat dit, indien daarvoor door de werkgever een vergoeding wordt gegeven, tot belastbaarheid van de vergoeding leidt, in de winstsfeer de aftrek beperkt tot 75%. Het college wil erop wijzen dat in de memorie van toelichting geen motivering van bedoeld percentage is te vinden. Uit hetgeen in de memorie van toelichting wordt medegedeeld zou

6. De Raad vestigt de aandacht op de bijzondere regeling in de omzetbelasting, vervat in artikel 16 van de Wet op de omzetbelasting 1968, juncto artikel 1 van het Besluit uitsluitend aftrek omzetbelasting 1968, waarbij in bepaalde gevallen de aftrek van voorbelasting is uitgesloten. Deze regeling is, gelet op het karakter van de omzetbelasting, erop gericht te voorkomen dat de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk niet zou drukken op bepaalde bestedingen in de consumptieve sfeer.

De regeling in de omzetbelasting heeft betrekking op een drietal categorieën van goederen en diensten, te weten goederen en diensten voor het voeren van een zekere staat, relatiegeschenken en giften, en bepaalde verstrekkingen aan personeel. De aftrekbeperkingen in het onderhavige wetsvoorstel betreffen een breder terrein. De omzetbelastingregeling vertoont inderdaad in bepaalde gevallen samenloop met de regeling van het onderhavige wetsvoorstel. Gezien de doelstelling van beide regelingen is deze samenloop in die gevallen terecht. Het enigszins verschillende karakter van beide regelingen in aanmerking nemend – bij de omzetbelasting gaat het om het consumptieve element en bij het onderhavige wetsvoorstel om het rekening houden met het privé-element in bepaalde kosten – alsmede gelet op de verschillende structuren van beide wetgevingen, heeft bij de omschrijving van de daarvoor in aanmerking komende kostencategorieën niet vooropgestaan dat aansluiting moest worden gezocht bij de regeling in de omzetbelasting.

In de memorie van toelichting wordt thans aandacht geschonken aan de verhouding van het onderhavige wetsvoorstel tot de omzetbelastingregeling.

7. De Raad mist een motivering van het percentage van 75 dat gehanteerd wordt bij de beperking van de aftrek in de winstsfeer ten aanzien van kosten welke in de loonsfeer voor de werknemer niet aftrekbaar zijn zonder dat dit, indien daarvoor door de werkgever een vergoeding wordt gegeven, tot belastbaarheid van de vergoeding leidt. Een belangrijke achtergrond van de beperking is, zoals de Raad terecht uit de memorie van toelichting opmaakt, inderdaad de verlangde remmende werking tegen het omzetten van belastbaar loon in

opgemaakt kunnen worden dat de verlangde remmende werking tegen het omzetten van belastbaar loon in onbelaste vergoedingen bepalend is geweest voor de vaststelling van de hoogte van het percentage. Of liggen, zo heeft de Raad zich afgevraagd, louter budgettaire overwegingen aan dit percentage ten grondslag? In de memorie van toelichting ware op een en ander nader in te gaan.

onbelaste vergoedingen. Tevens wordt echter ermee beoogd rekening te houden met het feit dat in die uitgaven in algemene zin veelal een privé-element valt te onderkennen hetzij ten aanzien van de ondernemer zelf, hetzij ten aanzien van zijn werknemers, hetzij ten aanzien van degenen met wie hij zakelijke contacten onderhoudt. Met het percentage van 75 wordt beoogd met al deze aspecten rekening te houden. In aansluiting op internationaal gangbare beperkingen heb ik aldus een voorzichtige – zij het uiteraard arbitraire – keuze gemaakt waarmee naar mijn mening aan de doelstellingen van de regeling recht wordt gedaan. De memorie van toelichting heb ik op dit punt in deze zin aangepast.

Artikelsgewijze opmerkingen

8. Met betrekking tot het voorgestelde artikel 8a, eerste lid, onderdeel b, betreffende de aftrekbaarheid van geldboeten, wordt in de artikelsgewijze toelichting melding gemaakt van het reeds eerder bij de Raad aanhangig gemaakte wetsvoorstel op dit punt. Terzake is door de Raad op 3 november 1987 onder no. W06.87.0093 advies uitgebracht. Aangezien de bewindslieden van Financiën de Raad hebben verzocht zijn advies over het onderhavige wetsvoorstel op korte termijn uit te brengen, meent het college ermee te kunnen volstaan naar dat advies te verwijzen en het daartoe hierna in een bijlage op te nemen. Het is de Raad overigens niet duidelijk – nu het wetsvoorstel afschaffing aftrekbaarheid geldboeten nog niet is ingediend en naar de Raad aanneemt ook niet zal worden ingediend – waarop de mededeling in de memorie van toelichting ziet dat te zijner tijd een regeling zal worden getroffen inzake de samenloop van de beide wetsvoorstellen.

8. De Raad verwijst voor zijn commentaar met betrekking tot het voorgestelde artikel 8a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 betreffende de aftrekbaarheid van geldboeten, naar het advies dat hij op 3 november 1987 onder no. W06.87.0093 uitbracht ter zake van het reeds eerder bij de Raad aanhangig gemaakte wetsvoorstel afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten. Mede namens de Minister van Justitie heb ik mijn reactie op vorenbedoeld advies neergelegd in het op 28 september j.l. aan de Koningin verzonden nader rapport. Op 30 september daaropvolgend is het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer ingediend.

Ter zake van de samenloop tussen het wetsvoorstel afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten, wetsvoorstel Oort-II en het onderhavige wetsvoorstel merk ik op dat ik – afhankelijk van de voortgang van de parlementaire behandeling van het reeds ingediende wetsvoorstel dat 1 januari 1989 als ingangsdatum heeft – voornemens ben om redenen van wetgevingsefficiëntie de inhoud van de artikelen I, II en III van het eerstgenoemde wetsvoorstel over te brengen naar de twee laatstgenoemde wetsvoorstellen. Voorschijns is alleen de in artikel I en artikel III van dat wetsvoorstel gebezigde omschrijving van het begrip geldboeten en daarmee gelijk te stellen geldsommen overgenomen in het wetsvoorstel Oort-II en in het onderhavige wetsvoorstel.

9. Volgens het voorgestelde artikel 8a, tweede lid, onderdeel a, zullen tot de kosten en lasten waarvan de aftrekbaarheid tot 75% beperkt wordt ook behoren de kosten en lasten verband houdende met voedsel, drank en genotmiddelen, alsmede kantinevoorzieningen. De Raad wil zijn bezorgdheid uitspreken over de problemen welke de uitvoering van deze maatregelen in de praktijk met zich zal brengen met name wat de beperking van de aftrek van de kosten en lasten van de kantinevoorzieningen betreft. Deze beperking zal immers veelal nopen tot moeilijke splitsingen van kosten en lasten, waaronder afschrijvingen en niet zelden ook arbeidslonen en dergelijke. Het lijkt zeer de vraag of die rompslomp wel verantwoord is om het budgettaire voordeel voor 's Rijks kas van een beperking van de aftrekbaarheid van die kosten met een kwart te rechtvaardigen. In zijn advies van heden inzake het wetsvoorstel Oort-II heeft de Raad reeds gewezen op de inbreuk welke met deze wetsvoorstellen op de vereenvoudigingsdoelstelling van de operatie Oort wordt gemaakt.

De Raad wil er overigens nog op wijzen dat er niet alleen reden is voor zorg over de problematiek welke de onderhavige beperking van de kosten van kantinevoorzieningen bij de uitvoering zal oproepen. Immers er is ook reden te vrezen voor de negatieve gevolgen welke de beperking zal hebben voor de kwaliteit van de kantinevoorzieningen.

De Raad moge in overweging geven de beperking van de kosten van kantinevoorzieningen te schrappen. In elk geval ware in de memorie van toelichting aan de hiervoor aangesneden problematiek aandacht te besteden.

10. Het voorgestelde artikel 8a, tweede lid, onderdeel c, roept de

9. De Raad spreekt zijn bezorgdheid uit over de problemen die hij verwacht in de uitvoerings sfeer met name van de in artikel 8a, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voorgestelde beperking in de aftrekbaarheid van de kosten en lasten verband houdende met kantinevoorzieningen. Ik begrijp dat in dit verband bij de Raad de vraag is gerezen hoe in de praktijk de splitsing van kosten en lasten verband houdende met deze voorzieningen zal moeten plaatsvinden. Ik wil er echter op wijzen dat een dergelijke splitsingsproblematiek geen nieuw fenomeen is in de fiscaliteit. Ook met betrekking tot bij voorbeeld een gebouw dat gedeeltelijk tot het bedrijfsvermogen en gedeeltelijk tot het privévermogen behoort thans reeds kosten en lasten worden gesplitst.

Dat overigens de invoering van het onderhavige wetsvoorstel en het wetsvoorstel Oort-II op onderdelen gepaard gaat met een verzwaring van de uitvoeringslast voor belastingplichtigen en belastingdienst, heb ik aangegeven in onderdeel 4 van de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel.

Met betrekking tot de door de Raad geuite vrees dat de kwaliteit van de kantinevoorzieningen negatief zal worden beïnvloed indien de aftrek van kosten en lasten ter zake wordt beperkt, wil ik voorop stellen dat ik geen enkele indicatie heb die deze gedachte zou kunnen ondersteunen. Indien evenwel het door de Raad geschetste gevolg zich zou voordoen in die zin dat het onderhavige voorstel leidt tot een heroverweging van de desbetreffende uitgaven, dan kan daaruit mijns inziens worden afgeleid dat juist de fiscale aftrekbaarheid een niet onbelangrijke drijfveer was achter het maken van die kosten en lasten tot het niveau van vóór de beperking van de aftrekbaarheid. Het zijn deze situaties waarin het onderhavige wetsvoorstel wijziging beoogt te brengen.

Aan de overweging van de Raad om de beperking van de kosten van kantinevoorzieningen te schrappen meen ik geen gevolg te moeten geven. Overeenkomstig het advies van de Raad heb ik aan de door hem signaleerde problematiek aandacht besteed in de memorie van toelichting.

10. Het voorgestelde artikel 8a, tweede lid, onderdeel c, van de Wet

vraag op of onder het begrip «feestelijke bijeenkomsten en vermaak» ook moet worden begrepen bij voorbeeld een feestavond georganiseerd voor het personeel. Zo dit het geval is dan moet de formulering welke zulk een personeelsaangelegenheid onder het begrip «representatie» brengt weinig gelukkig worden genoemd en overigens als gemakkelijk te verbeteren worden beschouwd.

Het is de Raad niet ontgaan dat in de onderhavige bepaling, anders dan in het in het wetsvoorstel-Oort II voorgestelde nieuwe artikel 36, eerste lid, onderdeel h, onder het begrip «representatie» niet worden begrepen «giften». Het college stemt er gaarne mee in dat aldus activiteiten van het bedrijfsleven op het gebied van bij voorbeeld sponsoring op de terreinen van cultuur en sport buiten de beperkingen van dit wetsvoorstel blijven. De Raad adviseert zulks, gelet op het maatschappelijk belang van dit verschijnsel, uitdrukkelijk in de toelichting te vermelden.

11. Ook onderdeel d van het voorgestelde artikel 8a, tweede lid, roept vragen op. In de eerste plaats is een vraag of tot de kosten en lasten die verband houden met verblijf buiten de woonplaats ook behoren de kosten van vervoer naar de plaats van het verblijf (het vliegticket) enerzijds en de vervoerskosten ter plaatse van het verblijf (taxiritten, autohuur) anderzijds. Een privé-element lijkt daarin voor de werknemer die veelvuldig voor de zaak op reis is moeilijk te onderkennen. Voorts moet men zich afvragen hoe een beperking van de aftrekbaarheid moet worden gerechtvaardigd voor bij voorbeeld de artiest of topsporter die doorlopend op reis is of voor de ondernemer die handelsreizigers of andere werknemers in dienst heeft die voor hem gedurende een groot deel van het jaar de wereld bereizen.

op de inkomstenbelasting 1964 roept bij de Raad de vraag op of onder het begrip «feestelijke bijeenkomsten en vermaak» ook een voor het personeel georganiseerde feestavond moet worden begrepen. Zo dit het geval is acht hij het weinig gelukkig zo'n aangelegenheid onder het begrip «representatie» te brengen.

Bij de formulering van dit onderdeel is zoals de Raad veronderstelt inderdaad gekozen voor de plaatsing van de in elkaars verlengde liggende begrippen «representatie», «recepties», «feestelijke bijeenkomsten» en «vermaak» in één onderdeel, waarbij de laatste drie begrippen een nadere precisering en uitbreiding van het begrip «representatie» vormen. Een uitsplitsing van de in deze bepaling samengevoegde begrippen, welke naar het mij voorkomt ieder voor zich geen onduidelijkheden oproepen, over verschillende onderdelen geniet uit wetgevingstechnisch oogpunt niet mijn voorkeur.

Terecht constateert de Raad dat, anders dan in het in het wetsvoorstel Oort-II voorgestelde nieuwe artikel 36, eerste lid, onderdeel h, onder het begrip «representatie» niet wordt begrepen «giften». Aan de aanbeveling van de Raad om de handhaving van de bestaande aftrekbaarheid met betrekking tot bij voorbeeld sponsoring op de terreinen van cultuur en sport te verduidelijken, heb ik gevolg gegeven door de memorie van toelichting op dit punt aan te vullen.

11. De Raad vraagt of tot de kosten en lasten die verband houden met verblijf buiten de woonplaats ook de kosten van vervoer ter zake van dat verblijf moeten worden gerekend. Ik beantwoord deze vraag ontkennend. In het artikelsgewijze gedeelte van de memorie van toelichting in het onderdeel «Beperking aftrekbaarheid gemengde kosten» is uiteengezet, dat met de in de aanhef van het eerste en tweede lid van de artikelen 8a en 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voorkomende woorden «die verband houden met» wordt aangegeven dat de posten ten aanzien waarvan beperkingen worden voorgesteld ruim moeten worden opgevat. Geïllustreerd wordt deze ruime uitleg aan de hand van de verzendkosten van een relatiegeschenk. De verzendkosten volgen het regime dat geldt voor het relatiege-

Als er in de daarvoor gemaakte kosten al een privé-element valt te bespeuren dan is dit met een kwart daarvan veelal te hoog gewaardeerd.

schenk. Vanwege het feit dat in artikel 8a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 onder meer reizen betreffende congressen en dergelijke met zoveel woorden onder het regime van de beperkte aftrekbaarheid van congreskosten zijn gebracht, kan uit het ontbreken van een bepaling ter zake van vervoerskosten op het punt van verblijf buiten de woonplaats worden afgeleid dat het begrip «die verband houden met» niet zo ver strekt dat onder de post «verblijf buiten de woonplaats» mede de kosten van vervoer naar dat verblijf en die ter plaatse van dat verblijf moeten worden begrepen. Deze benadering gaat uiteraard niet op indien, zoals ook in genoemd onderdeel van de memorie van toelichting is opgemerkt, de vervoerskosten aan een eigen, specifiek regime zijn onderworpen. Dit is het geval indien bij voorbeeld het vervoer naar het verblijf buiten de woonplaats per tot het privévermogen van de ondernemer behorende of door hem in privé gehuurde personenauto plaatsvindt.

Gelet op deze vraag van de Raad heb ik op het punt van verblijf buiten de woonplaats de memorie van toelichting verduidelijkt.

Aangaande de door de Raad aan de orde gestelde kwesties van de aanwezigheid en waardering van het privé-element ter zake van verblijf buiten de woonplaats merk ik het volgende op. Het arbitrair vastgestelde percentage van vijftientig is de weerslag van het op forfaitaire wijze afzonderen van het privé-element uit het totaal van de ten laste van de winst komende verblijfkosten. De reden voor het maken van de verblijfkosten kan zeer verschillend zijn. Voorts worden als verblijfkosten wel opgevoerd de kosten verbonden aan incentive-reizen en dergelijke. Niet steeds zal bij boekencontrole duidelijk zijn welk aspect bij een verblijf buiten de woonplaats prevaleert, of dit nu een onderzoek bij een artiest, topsporter of handelsreiziger betreft. Ik meen dat een kwart een redelijke benadering van het privé-element vormt.

12. Het derde lid van het voorgestelde artikel 8a kan naar het de Raad voorkomt tot ongelijkheden leiden, die als willekeurig moeten worden aangemerkt. Als voorbeeld kan te dezen worden genoemd de horeca-ondernemer die zijn

12. Terecht constateert de Raad mogelijke ongelijkheden ter zake van de aftrekbaarheid in het derde lid van het voorgestelde artikel 8a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Als voorbeeld noemt hij de horeca-ondernemer die zijn

personeel voedsel en drank mag verschaffen zonder dat voor de aftrekbaarheid van de daarvoor gemaakte kosten de beperking geldt welke andere ondernemers met kantinevoorzieningen wel onder het oog hebben te zien. Dit voorbeeld is met talloze andere aan te vullen. De memorie van toelichting geeft naar de Raad meent er onvolledig blijk van dat de bewindslieden dergelijke implicaties onder het oog hebben gezien.

13. Met betrekking tot artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, wordt in de artikelsgewijze toelichting medegedeeld dat deze post niet ziet op kantoorruimten, gelegen in tot het ondernemingsvermogen behorende woningen of woongedeelten van woon/bedrijfspannen. «Aangenomen mag worden dat in die situatie het zakelijk gebruik prevaleert», aldus de memorie van toelichting. Het is de Raad niet duidelijk waarom dat aangenomen zou mogen worden. Immers, ten aanzien van de vraag of een woning al of niet tot het ondernemingsvermogen wordt gerekend, bestaat, blijkens de jurisprudentie, grote vrijheid en deze vraag wordt in ieder geval niet beantwoord aan de hand van criteria die verband houden met de vraag of bij de kantoorruimte het zakelijk gebruik nu wel of niet prevaleert. In de memorie van toelichting ware ter zake meer duidelijkheid te verschaffen.

14. Met betrekking tot het nieuwe artikel 8b, eerste lid, onderdeel b, komt de vraag naar voren of het hier bepaalde er niet toe zal leiden dat de daarin bedoelde apparatuur vrijwel nooit meer tot het privé-vermogen van de ondernemer zal worden gerekend, doch als ondernemingsvermogen zal worden aangemerkt. De voordelen van zulk een ontwikkeling zijn naar 's Raads oordeel niet evident. Het is de Raad overigens ook niet duidelijk of van het voor de aftrekbaarheid van kosten in de winstfeer in een bijzondere positie plaatsen van kosten die verband houden met tot het privé-vermogen van de ondernemer behorende zaken of, ook zonder dat, ten behoeve van de ondernemer worden gemaakt, niet enige betekenis zal krijgen voor de beslissingen omtrent de omzetting van een onderneming in de B.V.-vorm. Blijkens zijn recentelijk

personeel voedsel en drank mag verschaffen zonder dat voor de aftrekbaarheid van de daarvoor gemaakte kosten de beperking geldt welke andere ondernemers met kantinevoorzieningen wel onder het oog hebben te zien. Een dergelijke ongelijkheid is uiteraard niet bedoeld. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad is de tekst van vorenbedoeld lid nader gepreciseerd. De memorie van toelichting is in overeenkomstige zin aangepast.

13. De in het voorgestelde artikel 8b, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen uitsluiting van kantoorruimten ziet niet op kantoorruimten, gelegen in tot het ondernemingsvermogen behorende woningen en woongedeelten. Het is de Raad niet duidelijk waarom zoals in de memorie van toelichting is gesteld, mag worden aangenomen dat in die situatie het zakelijk gebruik prevaleert.

Aan de Raad kan worden toegegeven dat niet vast staat dat in alle bedoelde gevallen altijd sprake is van zakelijk gebruik. Niettemin wordt er om vergaande detaillering van de regelgeving te voorkomen vanuit gegaan dat zulks als regel wel het geval is. Ik meen de regeling niet ingewikkelder te moeten maken voor het enkele geval waarin een kantoorruimte in het ondernemingsgedeelte van een pand niet grotendeels zakelijk wordt gebruikt. De memorie van toelichting is op dit punt verduidelijkt.

14. Met betrekking tot de in het voorgestelde artikel 8b, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen apparatuur (tekstverwerkers etc.) kan aan de Raad worden toegegeven dat er een tendens zal ontstaan deze zaken meer tot het ondernemingsvermogen te rekenen. Voor zover de apparatuur binnen de onderneming wordt gebruikt, lijkt dit een voor de hand liggende en geenszins afkeurenswaardige ontwikkeling. Overigens zal het hier veelal gaan om marginale kwesties met een betrekkelijk gering belang. Ik verwacht dan ook niet dat deze materie van betekenis zal worden voor beslissingen omtrent de omzetting van een onderneming in de BV-vorm.

De Raad vraagt vervolgens wat de ratio is van het niet ten laste van de winst mogen brengen van de kosten

gebleken wensen ten aanzien van de opbouw van het tarief van de vennootschapsbelasting wil het kabinet die omzetting niet verder bevorderen.

In de artikelsgewijze toelichting wordt met betrekking tot de onderhavige bepaling opgemerkt dat de hierin gelegen beperking ook van toepassing is in het geval waarin de ondernemer zijn personal computer aan een werknemer ter beschikking stelt voor het verrichten van werkzaamheden in het kader van de onderneming. De Raad kan niet inzien welke ratio de beperking van de kostenaf trek in deze situatie heeft. In de memorie van toelichting ware ook op dit punt alsnog duidelijkheid te verschaffen.

15. Naar uit de de eerste alinea van de artikelsgewijze toelichting blijkt zijn de voorgestelde beperkingen van de aftrekbare kosten in de winst sfeer met het oog op de systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting, gelet op het bijzondere karakter van de beperkingen, ondergebracht in afzonderlijke, nieuwe artikelen, te weten de artikelen 8a en 8b. Het wil de Raad voorkomen dat mede een reden voor het onderbrengen in afzonderlijke artikelen is dat aldus de aanpassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, voor welke wet alleen de beperkingen neergelegd in artikel 8a van belang zijn, wordt vereenvoudigd. In dit verband zij gewezen op artikel II van het wetsvoorstel, waarin het voorstel is neergelegd om in artikel 8, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting wel het nieuwe artikel 8a, doch niet het nieuwe artikel 8b van de Wet op de inkomstenbelasting voor de vennootschapsbelasting van toepassing te verklaren.

Indien deze veronderstelling juist is ware zulks in de toelichting te vermelden.

16. In de memorie van toelichting wordt op geen enkele wijze toegevoegd waarom dit wetsvoorstel, dus ook het nieuwe artikel 8a, in werking dient te treden met ingang van 1 juli 1989. En dat terwijl de wetsvoorstellen Oort-I en Oort-II en het bij het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde nieuwe artikel 8b, met ingang van 1 januari 1990 in werking zullen treden. Weliswaar is de datum van 1 juli 1989 voor wat betreft de vennootschapsbelasting genoemd in het antwoord op vraag 109 van

van een tot het privévermogen van een ondernemer behorende personal computer die hij aan een personeelslid ter beschikking stelt ten behoeve van de arbeid voor de onderneming. De ratio is gelegen in het zo veel mogelijk gelijk behandelen van werknemers en van ondernemers voor zover het niet hun ondernemingsvermogen betreft. Werknemers kunnen de kosten van een personal computer evenmin aftrekken. Ook op dit punt is de memorie van toelichting verduidelijkt.

15. De voorgestelde beperkingen van de aftrekbare kosten in de winst sfeer zijn ondergebracht in de nieuwe artikelen 8a en 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De in artikel 8a aangebrachte beperkingen hebben een algemene werking in die zin dat het niet van belang is ten aanzien van wie de kosten worden gemaakt. Als gevolg van deze algemene werking dienen deze beperkingen door te werken naar de winstbepaling van aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen. Van een dergelijke doorwerking kan uiteraard geen sprake zijn indien, zoals in artikel 8b is geregeld, de beperkingen uitsluitend de ondernemer-natuurlijk persoon aangaan. Het over twee artikelen verdelen van de beperkingen maakt het tevens mogelijk – de Raad wijst daar terecht op – dat de aanpassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op eenvoudige wijze kan plaatsvinden. Overeenkomstig de wens van de Raad heb ik dat aspect in de memorie van toelichting vermeld.

16. De Raad vraagt zich af welke overwegingen ten grondslag hebben gelegen aan het voorstel om het onderhavige wetsvoorstel met ingang van 1 juli 1989 in werking te laten treden terwijl de wetsvoorstellen Oort-I en Oort-II en het bij het onderhavige wetsvoorstel voorgestelde nieuwe artikelen 8b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met ingang van 1 januari 1990 in werking zullen treden. Zoals duidelijk wordt uit het antwoord op vraag 113 van kamerstukken II

kamerstukken II 1987/1988, 20 492, nr. 4, doch ook daar blijkt niet van de overwegingen welke aan het voorstel tot deze ongebruikelijke en voor de ondernemer extra lasten, ook van administratieve aard, medebrengende invoering halverwege een kalenderjaar ten grondslag liggen. Indien er geen krachtige argumenten voor dit voorstel zijn aan te voeren ware dit te wijzigen in die zin dat de tijdstippen van invoering van de verschillende bepalingen samenvallen en op 1 januari 1990 worden bepaald.

1987/88, 20 492, nr. 4, is de budgettaire opbrengst van het onderhavige voorstel aangewend binnen het budgettaire kader van lastenverschuiving voor het bedrijfsleven uit hoofde van de WIR-operatie. Gelet op dat budgettaire kader en de daarmee samenhangende kaspatronen wordt een inwerkingtreding per 1 juli 1989 voorgestaan. De memorie van toelichting is op dit punt aangevuld. Overigens is het naar mijn mening niet zo dat invoering halverwege het kalenderjaar voor de ondernemer andere of meer lasten met zich brengt dan invoering aan het begin van het kalenderjaar, zoals de Raad veronderstelt. Het gaat er immers slechts om dat vanaf een bepaald moment bepaalde uitgaven niet meer geheel ten laste van de fiscale verlies- en winstrekening kunnen worden gebracht.

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 voorstaande rekening zal zijn gehouden.

Daartoe gemachtigd door de Ministerraad veroorloof ik mij u in overweging te geven het hierbij gevoegde overeenkomstig het vorenstaande gewijzigde wetsvoorstel en de overeenkomstig het vorenstaande gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

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

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning

Bij Kabinetsmissive van 13 maart 1987, no. 43, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Justitie, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt een voorstel van wet met memorie van toelichting tot wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en van enige andere wetten (afschaffing aftrekbaarheid van geldboeten).

1. Inleiding

Het voorstel richt zich, blijkens de considerans, op het doen vervallen van de fiscale aftrekbaarheid van door een Nederlandse strafrechter opgelegde geldboeten en van betaalde geldsommen ter voorkoming van strafvervolgning in Nederland.

Naar het oordeel van de Raad van State ontmoeten elkaar bij dit voorstel twee geheel verschillende rechtsgebieden en de daar geldende beginselen van recht. Enerzijds de

handhaving van onze rechtsorde door middel van strafoplegging door de strafrechter, anderzijds een belastingheffing overeenkomstig de in onze fiscale wetgeving neergelegde beginselen.

In het spanningsveld dat de ontmoeting van deze twee rechtsgebieden teweegbrengt, hebben de bewindslieden, naar uit de toelichting kan worden afgeleid, na langdurige overweging gekozen voor een wijziging van de fiscale wetgeving in die zin dat de tot nu toe bestaande fiscale aftrekbaarheid van bedoelde geldboeten en geldsommen vervalft. Node heeft de Raad in de memorie van toelichting gemist een inhoudelijke afweging van de bij dit vraagstuk aan de orde zijnde beginselen en een motivering van de gedane keuze. In de memorie van toelichting wordt volstaan met de constatering dat de regering de zienswijze van de Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik (ISMO), te weten dat het belang van een doeltreffend straftoemettingsbeleid het verdwijnen vordert van de mogelijkheid geldboeten als aftrekpost ten laste van het inkomen of de winst te brengen, onderschrijft en dat de regering zich ervan bewust is dat dit in conflict kan komen met een theoretisch zo zuiver mogelijk fiscaal inkomens- en winstbegrip. Het in de memorie van toelichting vermelde is naar het oordeel van de Raad onvoldoende om de gedane keuze te motiveren. Een meer inhoudelijke afweging van het belang van vergroting van de effectiviteit van normhandhavende strafmaatregelen tegen het belang van de handhaving van de fiscale rechtsbeginselen welke bij dit voorstel aan de orde komen kan naar het oordeel van het college in de memorie van toelichting niet ontbreken. Met het oog hierop gaat de Raad in het volgende nader op een aantal aspecten van deze materie in.

2. Fiscaalrechtelijke aspecten

Sedert de invoering in Nederland van een heffing (inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting) over winst uit bedrijf en beroep is in de fiscale wetgeving een winstbegrip verankerd ingevolge hetwelk de fiscus zich aansluit bij het feitelijk ondernemingsgebeuren. Uitgaven die worden gedaan met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming zijn aftrekbaar, terwijl ander-

zijds al hetgeen uit ondernemingsactiviteiten wordt verkregen tot de belastbare winst behoort. Een en ander is vastgelegd in artikel 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, dat bepaalt dat winst het bedrag is van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit onderneming. Bij de vaststelling van de fiscale winst toetst de fiscus positieve noch negatieve elementen van de fiscale winst aan het criterium of deze elementen op enigerlei wijze strijdig zijn met wettelijke maatregelen of anderszins uit zedelijk oogpunt niet toelaatbaar. Voorts toetst de fiscus bij de vaststelling van de fiscale winst niet op enigerlei wijze het ondernemingsbeleid. In dit verband acht de Raad het van belang erop te wijzen dat de fiscale winst niet een morele of ethische categorie is, maar de weerslag van een zich in de maatschappelijke werkelijkheid voordoende situatie.

Het onderhavige voorstel van wet – dat overigens niet beperkt is tot de winstsfeer doch ook andere inkomenscategorieën betreft – doorbreekt het vorenbedoelde systeem op één onderdeel, te weten de aftrekbaarheid van strafrechtelijke boeten. Behalve aan het principiële karakter van een zodanig voorstel dient ook aandacht te worden geschonken aan de daaraan, ook in meer algemene zin, verbonden gevolgen. Zo komt de vraag naar voren of een doorbreking van het systeem met betrekking tot strafrechtelijke boeten niet ook gevolgen moet en kan hebben voor andere uitgaven welke door een ondernemer binnen de sfeer van zijn onderneming worden gedaan. In dit verband wil de Raad wijzen op het gevaar dat bepaalde fiscale beginselen, welke aan de Nederlandse belastingheffing ten grondslag liggen worden aangetast en dat het fiscale recht te zeer ad hoc wordt benaderd. Reeds hierom moet het van groot belang worden geacht indien, met erkenning van de betekenis die het wetsvoorstel heeft voor het straftoemingsbeleid, voor het wetsvoorstel tevens een deugdelijke fiscaalrechtelijke rechtvaardiging zou kunnen worden gevonden. Hierna in dit advies zal daarop nader worden teruggekomen.

3. Strafrechtelijke aspecten

Gelet op de doelstelling van het voorstel welke is te voorkomen dat

aan een juiste, doelmatige strafop-
legging door daaraan vreemde
factoren afbreuk wordt gedaan, dient
in de memorie van toelichting ook
aandacht te worden besteed aan de
vraag of met de afschaffing van de
fiscale aftrekbaarheid van
geldboeten dit doel in voldoende
mate wordt bereikt. Daarbij mag niet
uit het oog worden verloren dat de
fiscale factor slechts één van de
factoren is welke ertoe leiden dat
straffen opgelegd in het kader van
het strafrecht voor iedere persoon, al
naar gelang van zijn persoonlijke
omstandigheden, geheel verschillend
uitwerken. Dat is inherent aan het
feit dat men personen straft. In dit
verband zij de aandacht gevestigd op
de volgende passage uit het
Eindrapport Vermogensstraffen
(1972) van de commissie-Van
Binsbergen, bladzijden 44/45: «Wie
in feite uiteindelijk door de boete
(mede) zal worden getroffen – zijn
gehele gezin; een familielid of
vriend; zijn erfgenamen; zijn
werkgever; zijn personeel; zijn
cliënten; zijn leveranciers; een
sociale dienst of charitatieve
instelling; de fiscus – is een vraag
waarop ook de verdachte zelf niet
met zekerheid en precisie zal kunnen
antwoorden. In laatste instantie
wordt wel steeds, zoals bij elke straf,
op zijn minst een deel van de last
gedragen door de gemeenschap
waartoe de delinquent behoort. De
mate van diffuse spreiding van het
effect zal zelden of nooit exact te
bepalen zijn. Zeker is alleen, dat de
gevolgen van een straf nimmer
beperkt blijven tot de gestrafte.»
Hoewel de commissie deze passage
geenszins heeft bedoeld als een
pleidooi voor behoud van de
bestaande mogelijkheden tot fiscale
aftrek, kan en mag naar het oordeel
van de Raad aan dit aspect bij de
beoordeling van de juiste betekenis
van het wetsvoorstel in het kader van
het maatschappelijk bestel niet
worden voorbijgegaan. In de
memorie van toelichting ware
daaraan dan ook aandacht te
besteden.

4. Fiscaalrechtelijke motivering

De Raad heeft zich nog de vraag
gesteld of voor het onderhavige
wetsvoorstel niet althans enigermate
ook een fiscaalrechtelijke rechtvaardiging kan worden gevonden.
Uitgaande van de omstandigheid dat
met het opleggen van een geldboete
in vele gevallen wordt beoogd de

delinquent persoonlijk te treffen, zou de betaling van een boete kunnen worden gezien als een uitgaaf waarvan, ook al is er een verband tussen de boete en een belast voordeel, het persoonlijke karakter overheerst. De geldboete zou zich in dit opzicht dan niet onderscheiden van vele andere, op zichzelf persoonlijke uitgaven, welke belastingplichtigen doen om in de verrichting van hun economische activiteiten zo goed mogelijk te kunnen functioneren, doch die, hoewel er een zekere band is met de inkomensverwerving, niettemin niet als aftrekbare kosten of als kosten van een onderneming worden aanvaard. Vanwege dit overheersend persoonlijk karakter worden deze uitgaven gerekend tot de sfeer van de inkomensbesteding. Een geheel sluitende redenering kan op deze wijze overigens niet worden verkregen. Immers niet bij elke strafoplegging aan rechtspersonen is het als persoonlijk bedoelde karakter van de straf aanwezig. Toch acht de Raad het van groot belang dat aan het onderhavige voorstel ook enigerlei vorm van een fiscaalrechtelijke rechtvaardiging dan wel visie wordt ten grondslag gelegd. Indien zulks niet mogelijk is, ware zulks ook uitdrukkelijk in de toelichting te vermelden.

5. Overige opmerkingen

Het is de Raad opgevallen dat in de toelichting in het geheel geen aandacht wordt gegeven aan de aanpak van het onderhavige probleem in andere, met Nederland vergelijkbare landen. Naar de Raad meent te weten is in de Duitse inkomsten- en vennootschapsbelasting de niet aftrekbaarheid van geldboeten reeds ingevoerd. De Raad adviseert na te gaan of de daarbij gebruikte motivering en overwegingen ook voor de Nederlandse wetgeving van belang kunnen worden geacht.

6. De Raad is van oordeel dat het op grond van praktische overwegingen begrijpelijk is dat de voorgestelde wetswijziging beperkt blijft tot door de Nederlandse strafrechter opgelegde boeten. Dit neemt echter niet weg dat het niet op het eerste gezicht duidelijk is waarom een door de strafrechter opgelegde boete niet en bijvoorbeeld een door een tuchtrechter opgelegde sanctie fiscaal wel aftrekbaar zal zijn. Ook trekt het de aandacht dat de beperking tot door

de strafrechter opgelegde boeten mede betekent dat de aftrekbaarheid van door de belastingadministratie opgelegde verhogingen bij naheffing van belastingen onaangetast blijft. Voorts moet worden geconstateerd dat na het van kracht worden van het wetsvoorstel 19 405 betreffende de zogenaamde fiscalisering van parkeerboetes en het wetsvoorstel administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften, de sancties op een belangrijk deel van de verkeersoverschrijft, de sancties op een belangrijk deel van de verkeersovertradingen niet meer als door de strafrechter opgelegde straffen zullen kunnen worden aangemerkt en derhalve aftrekbaar blijven. Het zal niet voor iedereen aanstonds begrijpelijk zijn dat de fiscale aftrekbaarheid van een als straf bedoeld te betalen bedrag afhangt van de wijze waarop een verkeersovertrading wordt afgehandeld. In dit verband is bij de Raad de vraag gerezen welke gevolgen fiscaal voor belastingplichtigen zullen voortvloeien uit een gebruik maken van de mogelijkheid om van de administratiefrechtelijke beschikking in beroep te gaan bij de kantonrechter. De Raad is van oordeel dat ook deze vragen welke het wetsvoorstel oproept in de memorie van toelichting niet onbesproken mogen blijven.

7. In verband met de wijzigingen welke het Wetboek van Strafrecht met ingang van 1 mei 1983 ingevolge de Wet vermogenssancties heeft ondergaan, waarbij het tot de invoering van een algemene maatregel tot ontneming van het wederrechtelijk verkregen voordeel kwam, ware in de onderneming van toelichting tevens aandacht te besteden aan de vraag of aan het opleggen van geldboeten welke ten doel hebben het verworven voordeel weg te nemen een einde is gekomen.

8. De regeling van de inwerkingtreding van de voorgestelde wijzigingen houdt in dat deze ook effect kunnen hebben ten aanzien van geldboeten welke worden opgelegd ter zake van feiten gepleegd vóór de inwerkingtreding. De Raad vraagt zich af of de inwerkingtredingsregeling zich verdraagt met de gedachte welke aan artikel 1, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht ten grondslag ligt. In elk geval ware in de memorie van toelichting aan dit aspect aandacht te schenken.

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

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