

Kenmerk	W06.04.0435/IV
Datum advies	8 september 2004
Vindplaats	Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr 4

Volledige tekst

Voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2005), met memorie van toelichting.

Bij Kabinetsmissive van 3 september 2004, no.04.003412, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Minister van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2005), met memorie van toelichting.

Het Belastingplan 2005 omvat voorstellen voor gerichte inkomensondersteuning, versterking van het Nederlandse ondernemings- en vestigingsklimaat en vergroening. Deze voorstellen worden aangemerkt als een belangrijke stap in de realisatie van de fiscale ambities van het kabinet. Het Belastingplan 2005 vormt de belangrijkste pijler binnen het fiscaal pakket 2005. De Raad van State heeft getoetst of in het belastingplan alleen maatregelen zijn opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang is gemoeid, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en die direct verband tonen met de begroting. Dit is in overwegende mate het geval, maar de Raad adviseert het voorstel inzake de aandelenoptierechten in een afzonderlijk voorstel op te nemen. Bij enkele van de overige voorstellen maakt de Raad opmerkingen. Hij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanpassing van de voorstellen wenselijk is.

1. Belastingplan

De Raad heeft onder meer in het Jaarverslag 2001 (blz. 63) opgemerkt dat het bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard in een belastingplan druk legt op de besluitvorming, maar dat deze druk aanvaardbaar is voor die maatregelen waarmee een wezenlijk budgettair belang gemoeid is, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting. Daarnaast moet echter de betekenis van de voorgestelde maatregel in het belastingstelsel als geheel worden beoordeeld. Een wetssystematische wijziging van een heffingswet met verdergaande effecten dan alleen budgettaire dient naar het oordeel van de Raad afzonderlijk te worden aangeboden. Bij dergelijke voorstellen mag geen "ingebouwde" druk op de besluitvorming worden gelegd. De toetsing van het Belastingplan aan dit kader geeft naar het oordeel van de Raad als uitkomst, dat de voorstellen met betrekking tot de aandelenoptierechten afzonderlijk behandeld dienen te worden. De vraag wanneer sprake is van aftrekbare ondernemingskosten voor de vennootschapsbelastingheffing raakt een wezenlijk element van de heffingswet zoals in punt 2 nader uiteen wordt gezet. Daarbij komt dat de voorstellen een negatief budgettair effect voor 2005 hebben en eerst in 2008 tot een positief budgettair effect leiden.

Onder deze omstandigheden adviseert de Raad de voorstellen inzake de aandelenoptierechten uit het Belastingplan 2005 te halen.

2. Aandelenoptierechten

De wijze waarop de heffing over aandelenoptierechten is geregeld, heeft sinds de heroverweging van de fiscale behandeling van werknemersopties, die bij de begrotingsbehandeling van 1996 werd toegezegd (*zie noot 1*), en de daaruit voortvloeiende aanpassingswetgeving (Wetten van 24 juni 1998, Stb. 370, en van 14 december 2000, Stb. 551) spanning opgeroepen met het systeem van de loonbelasting- en vennootschapsbelastingheffing.

In het advies inzake het voorstel van Wet aanpassing heffing ter zake van aandelenoptierechten heeft de Raad onder meer opgemerkt:

"De grens tussen de loonsfeer en de vermogenssfeer is ten aanzien van de beloning in de vorm van rechten alleen arbitrair te trekken. De beide sferen gaan als het ware vloeiend in elkaar over. Niet steeds is voldoende duidelijk of bij toekenning van een bepaald recht sprake is van een beloning in natura in de vorm van dat recht of van loon dat op een later tijdstip wordt uitgekeerd en waarvan de hoogte afhankelijk is van bepaalde ontwikkelingen, die ten minste deels nadien optreden. Naar het oordeel van de Raad dient de wetgever de grenslijn te trekken, ook al gebeurt dit arbitrair. Het antwoord op de vraag of een bepaalde bate tot de loonsfeer dan wel tot de vermogenssfeer wordt gerekend dient niet afhankelijk te zijn van een keuze van de belastingplichtige." (*zie noot 2*)

Mede op grond van dit advies is "na ampele overwegingen" de keuzemogelijkheid, die aanvankelijk in het voorstel was opgenomen, komen te vervallen. (*zie noot 3*) Wel werd bij gelegenheid van het nader rapport het voorstel aangevuld met nieuwe (zelfstandige) regelingen. Deze aanvullingen bewerken dat bij uitoefening of vervreemding van het optierecht binnen drie jaar na de toekenning van dat recht, de gerealiseerde waarde boven de waarde van het optierecht als loon wordt belast, maar eveneens dat dit loonbestanddeel niet als aftrekbare kosten voor de bepaling van het fiscale resultaat van de vennootschap in aanmerking wordt genomen.

In het kader van het advies inzake het voorstel van Wet maatregelen aangaande het loon 2000 heeft de Raad tegen deze aanvullingen, die niet ter advisering waren voorgelegd, bedenkingen geuit. De Raad merkte onder meer op:

"De Raad heeft bedenkingen tegen de hiervoor omschreven aanvulling van artikel 9 Wet Vpb'69. De Hoge Raad heeft in het arrest van 16 oktober 1996, BNB 1997/47, met betrekking tot de toekenning van optierechten aan werknemers overwogen dat de waarde van aan werknemers toegekende vergoedingen, in welke vorm ook, als ondernemingskosten dient te worden aangemerkt. De aanvulling van artikel 9, derde lid, Wet Vpb'69 maakt hierop een inbreuk die in de toelichting op het artikel in het geheel niet is gemotiveerd (Kamerstukken II 1997/98, 25 721, nr. 3, blz. 5). Naar het oordeel van de Raad dient op wetssystematische gronden al hetgeen bij werknemers als loon wordt belast voor de vennootschapsbelastingheffing als ondernemingskosten te gelden. Dit geldt ook indien bij vervreemding van het optierecht de gerealiseerde waarde door een "derde" wordt voldaan, aangezien die derde alsdan in zijn hoedanigheid van toekomstig aandeelhouder handelt. Indien hij bij deze transactie loon "voor zijn rekening" neemt, komt het voordeel dat de vennootschap, die dat loon niet behoeft uit te keren, niet op als winst uit onderneming maar komt dat voordeel op in het verkeer met (toekomstige) aandeelhouders. Het verschil tussen de vervreemdingsprijs en de waarde van het aandelenoptierecht ten tijde van de toekenning wordt uit dien hoofde aangemerkt als ondernemingskosten voor de fiscale winstbepaling van de vennootschap en tevens als een informele kapitaalstorting.

De thans voorgestelde regeling inzake het keuzeregime maakt de inbreuk op de winstbepaling bij de vennootschap groter omdat ook in het geval gekozen wordt voor belastingheffing over het gerealiseerde resultaat alleen de waarde van het optierecht als ondernemingskosten wordt aangemerkt.

De Raad adviseert artikel 9, derde lid, Wet Vpb'69 aldus te heroverwegen dat al hetgeen als loon wordt belast bij het bepalen van de winst mede in aftrek komt." (*zie noot 4*)

In het nader rapport is tegen deze bedenking ingebracht, dat het bedrag dat op de voet van de zogenoemde aanvullende heffing bij de werknemer als loon wordt belast, niet ziet op het bedrag dat bij hem ter zake van de toekenning als loon in aanmerking is genomen maar op de waardeontwikkeling van het optierecht indien hij het optierecht binnen drie jaren na de toekenning uitoefent of vervreemdt. (*zie noot 5*)

Bij de Wet van 14 december 2000, Stb. 551, werd het keuzerecht alsnog ingevoerd, "omdat in de praktijk behoefte bestaat aan een oplossing voor liquiditeitsproblemen die kunnen ontstaan omdat over de opties moet worden afgerekend voordat zij een opbrengst genereren. Tevens bestaat behoefte aan een systeem dat meer in overeenstemming is met de internationale praktijk waar immers belastingheffing bij realisatie gebruikelijker is. De voorgestelde aanpassing houdt in dat met behoud van de meer effectieve belastingheffing op basis van het huidige systeem, de mogelijkheid van pay-as-you-earn wordt toegevoegd, zonder dat kwade kansen bij de schatkist en goede kansen bij de optiehouder terechtkomen. De werknemer kan daarbij kiezen tussen zekerheid en belastingheffing vooraf op basis van de huidige waarderingsformule, of belastingheffing op het moment dat de voordelen uit het optierecht worden gerealiseerd, maar dan naar het totale vermogensresultaat." (*zie noot 6*)

De invoering van het keuzerecht bracht tevens mee, dat voor de vennootschapsbelastingheffing uitdrukkelijk werd vastgelegd, dat zowel het tijdstip als de hoogte van de aftrek in de vennootschapsbelasting worden bepaald door het eerst mogelijke genietingstijdstip en de daarbij behorende waardering van de optie in de loonbelasting (artikel 9, derde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Voor de bepaling van het in aftrek te brengen bedrag wordt aldus aangeknoopt bij hetgeen de werkgever op het moment van de toekenning van het optierecht ten behoeve van de werknemer opoffert; de waardeontwikkeling van het optierecht nadien behoort hier niet toe. (*zie noot 7*)

Tegen deze achtergrond dient het verleggen van de grenslijn tussen loon en vermogen door de wetgever te worden gezien. Maatschappelijke ontwikkelingen hebben er toe geleid dat de toekenning van een aandelenoptierecht minder wordt gezien als een beloning in natura in de vorm van een recht, maar meer wordt aangemerkt als loon dat afhankelijk is van toekomstige ontwikkelingen en naar rato van die ontwikkelingen zal worden uitgekeerd. In dit kader kan onder meer worden verwezen naar de brief van 1 maart 2004 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal inzake de Nederlandse corporate governance code. (*zie noot 8*) Het verleggen van de grenslijn heeft niet alleen betekenis voor de loonbelastingheffing maar ook voor de vennootschapsbelastingheffing. Zoals de Hoge Raad in het hiervoor genoemde arrest van 16 oktober 1996, BNB 1997/47, heeft overwogen, dient de waarde van aan werknemers toegekende vergoedingen, in welke vorm ook, als ondernemingskosten te worden aangemerkt. Nu op grond van artikel 10a, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) tot het loon gaat behoren hetgeen door de werknemer ter zake van de uitoefening of vervreemding van het aandelenoptierecht wordt genoten, dient het aldus omschreven loon ook als ondernemingskosten te worden aangemerkt. Het tijdstip waarop een onvoorwaardelijk optierecht aan de werknemer wordt toegekend, of het tijdstip waarop een voorwaardelijk optierecht onvoorwaardelijk wordt, zullen niet meer het moment markeren waarop de grens tussen loonsfeer en

vermogenssfeer wordt overschreden. Dit is tot nu toe nog wel het geval, omdat de in artikel 10a, derde lid, Wet LB 1964 opgenomen aanvullende heffing naar de bedoeling van de wetgever een zelfstandige, los van de toekenning van het optierecht staande heffing is en het keuzerecht een gunstregeling is om liquiditeitsproblemen die ontstaan bij de belastingheffing over de beloning in natura, te ondervangen. Een dergelijke gunstregeling doet niet af aan het uit de wetssystematiek voortvloeiende genietingsmoment van loon in natura, en daarmee aan het tijdstip van het ontstaan van ondernemingskosten.

De Raad heeft geen inhoudelijke bezwaren tegen de voorgestelde wijziging van artikel 10a Wet LB 1964, die de Raad passend acht in de maatschappelijke ontwikkelingen, maar is van oordeel, dat de voorgestelde wijzigingen van artikel 9 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) afbreuk doen aan de wetssystematiek. De Raad adviseert de bedragen die op de voet van artikel 10a, eerste en tweede lid, Wet LB 1964 als loon in aanmerking worden genomen ook als ondernemingskosten aan te merken, en artikel 9, derde lid, Wet Vpb 1969 in deze zin aan te passen.

3. Tarief vennootschapsbelasting

In paragraaf 3.2.2. van de toelichting wordt ten aanzien van de verlaging van het tarief voor de vennootschapsbelasting opgemerkt, dat het kabinet niet bij de ontwikkelingen in andere lidstaten wil achterblijven door het statutaire vennootschapsbelastingtarief per 2005 getrapt te verlagen van 34,5% naar 30% in 2007, waarbij het effectieve tarief circa 27% in 2007 zal zijn. Hiermee behoudt Nederland aansluiting op andere landen binnen Europa. Uit deze toelichting is niet anders af te leiden dan dat de race to the bottom is ingezet. Naar het oordeel van de Raad levert dit slechts verliezers op. De Raad mist bij het voorstel een beschrijving van de stappen, die in Europees verband zijn gezet om ten minste tot enige harmonisering van de tarieven te komen.

Tevens mist de Raad een analyse waaruit kan blijken welke ondernemingsactiviteiten enkel op grond van het algemene tarief zullen uitwijken naar staten met een lager algemeen tarief. Het project modernisering Vpb 2007 zal hier inzicht moeten gaan bieden en duidelijk moeten maken in hoeverre aanpassingen van de vennootschapsbelastinggrondslag mogelijk zijn. In de toelichting is opgemerkt dat onderwerpen als de deelnemingsvrijstelling, de fiscale eenheid en de behandeling van inkomsten uit buitenlandse vaste inrichtingen hierbij aan bod komen; verder onderwerp van studie is de mogelijkheid om via boxen een afwijkend belastingtarief toe te passen op inkomsten uit onderzoek en ontwikkeling en op rente ontvangen van en betaald aan groepsmaatschappijen.

Twijfel bestaat bij de Raad of de omvangrijke tariefsoperatie die nu wordt voorgesteld, niet de mogelijkheden zal beperken om de uitkomsten van het project modernisering Vpb 2007 te realiseren. Een belastingherziening zonder belastingverlichting is in de afgelopen jaren niet mogelijk gebleken. In de toelichting is gesteld dat een verdere verlaging van het vennootschapsbelastingtarief zal worden bezien in dit project, zodat Nederland weer tot de kopgroep behoort van Europa. Onzeker is echter of de ruimte tot verdere tariefsverlaging op dat moment nog zal bestaan.

De Raad adviseert in de toelichting op de 'timing' van de tariefsoperatie in te gaan.

4. Financieringsmaatregelen

a. De dekking van de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief en de flankerende maatregelen wordt voor een groot deel gevonden door afschaffing van het regime voor grijze kentekens. De motivering voor deze afschaffing is ook los van een dekkingsmaatregel in belangrijke mate zelfstandig dragend, voor zover het gaat om een betere toepassing van het

profijtbeginsel, een vergroening van het fiscale stelsel (verschuiving van belasting op winst naar groene belastingen) en om het bereiken van positieve milieueffecten. De Raad mist een verdergaande afweging tussen deze motieven en de belangen van de ondernemers die door de afschaffing van de faciliteiten getroffen worden, op grond waarvan kan worden beoordeeld in hoeverre een "zelfstandige" afschaffing van de grijze kentekens te rechtvaardigen is.

De Raad merkt daarnaast op dat het wegnemen van oneigenlijk gebruik geen zelfstandig dragend motief is, omdat oneigenlijk gebruik ook bestreden kan worden door een aanscherping van de voorwaarden waaronder de faciliteiten van het grijze kenteken genoten kunnen worden. Hierbij kan gedacht worden aan bijvoorbeeld de voorwaarde, dat alleen ondernemers deze bestelauto's mogen gebruiken enkel voor bedrijfsdoeleinden (zakelijke ritten en woon-werkverkeer) op straffe van naheffing van de (volledige) belasting van personenauto's en motorrijwielen en de motorrijtuigenbelasting. De handhaving van deze regeling zou kunnen worden vereenvoudigd door de invoering van een eigen kleur nummerplaat.

In het kader van een beoordeling van de afschaffing van het regime voor grijze kentekens als financieringsmaatregel merkt de Raad op, dat in de toelichting geen overzicht is gegeven bij welke sectoren van het bedrijfsleven de financieringsmaatregelen meer in het bijzonder neerslaan. Op deze wijze wordt geen antwoord gegeven op de vragen of bepaalde sectoren per saldo onevenredig zwaar worden belast, en welke invloed het vervallen van de faciliteiten heeft op die sectoren van het bedrijfsleven.

De Raad adviseert in de toelichting op deze aspecten in te gaan.

b. In paragraaf 3.2.2. van de memorie van toelichting wordt opgemerkt, dat voor gehandicapten die voor het vervoer zijn aangewezen op een bestelauto een compensatiemaatregel wordt getroffen. De Raad acht het niet juist, dat deze compensatiemaatregel niet in het voorstel is opgenomen. Het belang van het regime voor grijze kentekens is voor deze gehandicapten groot; voor hen mag geen onzekerheid bestaan over de wijze waarop continuering van de faciliteiten vorm wordt gegeven. De Raad adviseert het voorstel met de compensatiemaatregel aan te vullen.

5. Spaarloon

Voorgesteld wordt het spaarloonregime zodanig aan te passen dat een werknemer per kalenderjaar slechts éénmaal het maximumbedrag ingevolge de spaarloonregeling kan sparen. De Raad merkt op, dat de voorgestelde regeling enerzijds verder gaat dan wordt beoogd, en anderzijds ook tekort schiet. De voorwaarden, dat alleen ingeval een werknemer vanaf het begin van het kalenderjaar in dienst van de werkgever is en bovendien bij deze werkgever de algemene heffingskorting geldend wordt gemaakt, leiden er toe, dat niet alleen bij starters op de arbeidsmarkt, maar ook bij verandering van werkgever in de loop van het jaar indien bij de eerste werkgever alleen in 'maandbedragen' kan worden gespaard of indien de eerste werkgever in het geheel geen spaarloonregeling kent, geen mogelijkheid bestaat in dat jaar tot het maximumbedrag te sparen. In zoverre schiet het voorstel over zijn doel heen. Indien bij het begin van het kalenderjaar twee dienstbetrekkingen bestaan, en gedurende het jaar de werknemer de algemene heffingskorting bij de andere werkgever geldend gaat maken door het indienen van een nieuwe loonbelastingverklaring, kan toch meer dan éénmaal het maximumbedrag worden gespaard. In zoverre schiet het voorstel tekort. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de mogelijkheid de loonbelastingverklaring aan te vullen met een vraag of en tot welk bedrag in het lopende jaar reeds gefacilieerd is gespaard. Indien de werkgever over dit gegeven beschikt, zou hij daarmee rekening kunnen

houden voor de bepaling van het maximumbedrag dat bij hem nog gefacilieerd gespaard kan worden.

De Raad adviseert aan dit aspect alsnog aandacht te geven en in ieder geval het voorstel zodanig aan te passen, dat ook bij wisseling van werkgever de mogelijkheid van gefacilieerd sparen tot éénmaal het maximumbedrag blijft bestaan.

6. Terugwerkende kracht

Zoals de Raad meermalen in zijn adviezen heeft gesteld, dient geen terugwerkende kracht aan belastende maatregelen te worden gegeven. Tot de belastende maatregelen behoort ook het vervallen van faciliteiten. Uitzondering op deze regel is mogelijk indien aanmerkelijke aankondigingseffecten zijn te verwachten. Voorgesteld wordt de fiscale facilitatie van pc-privéregelingen met ingang van het tijdstip waarop het persbericht is uitgebracht te laten vervallen. In paragraaf 2.5 van de memorie van toelichting is gesteld dat terugwerkende kracht vereist is om aankondigingseffecten en anticipatiegedrag te voorkomen; onder anticipatiegedrag wordt verstaan het vervroegd aanschaffen van computers die anders pas na het uitbrengen van het persbericht waren gekocht.

De Raad merkt op, dat de terugwerkende kracht voor de maatregel alleen betrekking zou dienen te hebben op aankopen van computers en randapparatuur die zonder deze maatregel eerst in 2005 zouden zijn aangeschaft, omdat het vervallen van de facilitatie een dekkingsmaatregel voor 2005 is en niet is ingegeven door een overschrijding in 2004 van het beschikbare budget voor de facilitatie. Een aanwijzing voor anticipatiegedrag zou het in het arbeidsvoorwaardenpakket opnemen van een pc-privéregeling na het uitbrengen van het persbericht kunnen zijn. Bij bestaande pc-privéregelingen is veel minder sprake van anticipatiegedrag, omdat die regeling al in het arbeidsvoorwaardenpakket is opgenomen en de werknemer daaraan het recht kan ontlelen op een vergoeding, verstrekking of ter beschikkingstelling van een computer tot een bepaalde waarde. Het ingrijpen in bestaande arbeidsvoorwaarden vergt een zorgvuldige afweging van alle daarbij betrokken belangen. De Raad is er niet van overtuigd, dat in dit geval de weegschaal naar de voorgestelde terugwerkende kracht doorslaat tegenover het voorkomen van het faciliteren van aankopen die eerst in 2005 zouden zijn gedaan. De Raad wijst er daarbij op dat ook de aanmerkelijke beperking van de facilitatie met ingang van 2004 geen terugwerkende kracht heeft gekend en dat als reeds in de twee voorafgaande jaren gebruik is gemaakt van de facilitatie de regeling beperkt is.

De Raad adviseert de terugwerkende kracht die aan de afschaffing van de fiscale facilitatie voor pc-privéregelingen is gegeven, in dit licht opnieuw te bezien.

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

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

Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende no.W06.04.0435/IV met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

Wetsvoorstel

- In artikel IV, onderdeel C, in artikel 15a van de Wet op de loonbelasting 1964, gelet op de verlettering in het eerste lid van de onderdelen g tot en met j tot h tot en met k, in het tweede lid "onderdeel g" vervangen door: onderdeel h.
- In artikel VIII, eerste lid, gelet op de aanhef van het artikel, de zinsnede "van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969" schrappen.
- In artikel XII, onderdeel B, gelet op de in artikel XII, onderdeel A reeds opgenomen wijziging van artikel 27 van de Wet op de accijns, na "Artikel 27 wordt" invoegen: voorts. Op overeenkomstige wijze de aanhef van artikel XIV aanpassen.

Memorie van toelichting

- Afkortingen zoals MRB, BPM en Farbo de eerste keer voluit schrijven.
- In het algemeen deel, paragraaf 7, "PbEG L 76", gelet op de wijziging met ingang van 1 februari 2003 van de naam van het Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen in Publicatieblad van de Europese Unie, vervangen door: PbEU L 76.

Nader rapport (reactie op het advies) van 17 september 2004

Wij willen allereerst onze waardering uitspreken over de voortvarendheid waarmee de Raad zijn advies op het bovengenoemde wetsvoorstel heeft uitgebracht. Deze voortvarendheid stelt de regering - evenals in vorige jaren - in staat het Belastingplan op Prinsjesdag aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te kunnen aanbieden.

Naar aanleiding van het advies merken wij het volgende op.

1. Belastingplan

De Raad adviseert de voorstellen inzake de aandelenoptierechten uit het Belastingplan 2005 te halen. De Raad is van mening dat voorstellen waarmee een wezenlijk budgettair belang gemoeid is, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en die een direct verband vertonen met de begroting voor opnemings in een belastingplan in aanmerking komen. Wetsystematische wijzigingen met verdergaande effecten dan alleen de budgettaire effecten zouden vanwege de ingebouwde druk op de besluitvorming niet in het Belastingplan mogen worden opgenomen. Dit laatste geldt volgens de Raad voor de meerbedeelde voorstellen inzake de aandelenoptierechten.

Met de Raad zijn wij van mening dat vanwege de ingebouwde druk op de besluitvorming van het Belastingplan een zorgvuldige afweging vereist is welke maatregelen passen in het Belastingplan. Het door de Raad gehanteerde kader (budgettaire effecten en ingrijpende systeemwijziging) biedt daarvoor goede uitgangspunten. Zo worden de aanpassingen van het fiscale regime van Vut en prepensioenregelingen en de invoering van de levenslooptregeling in een afzonderlijk wetsvoorstel opgenomen naast het Belastingplan met echter een zelfde beoogde inwerkingtredingsdatum. Wij zijn echter van mening dat naast het budgettaire element of de verstrekkendheid van een maatregel ook andere elementen een rol kunnen spelen in de afweging een voorstel in het Belastingplan op te nemen. Het kan dan gaan om bijvoorbeeld algemene politieke of inkomenspolitieke aspecten, beleidsmatige aspecten of

juridische aspecten. Wat betreft de voorstellen inzake de aandelenoptierechten hebben deze maatregelen budgettaire effecten en maken daarmee onderdeel uit van de begroting. Voorts zijn deze voorstellen onderdeel van een pakket van maatregelen gericht op een verbetering van de corporate governance en van de bezoldigingsstructuur voor bestuurders en commissarissen. Deze maatregelen zijn opgenomen in de kabinetsreactie op de code van de commissie corporate governance (commissie Tabaksblat) (Kamerstukken II, 2003/2004, 29 449, nr. 1). In deze reactie is expliciet aangegeven dat de afschaffing van het fiscale keuzeregime voor de aandelenoptierechten in het Belastingplan 2005 zal worden meegenomen. Over deze afschaffing is al met de Tweede Kamer uitgebreid van gedachten gewisseld tijdens het Algemeen Overleg op 24 juni jl. In dit overleg is gebleken van een brede steun in de Tweede Kamer voor dit voorstel. Het kabinet hecht nu aan een snelle invoering van de toegezegde voorstellen. Gezien de voornoemde brede steun in de Tweede Kamer achten we de ingebouwde druk in het belastingplan niet aanwezig. Voorts beoordelen wij de verstrekkendheid van de maatregel anders dan de Raad. Wij geven voor de vennootschapsbelasting thans de voorkeur aan het voortzetten van de huidige fiscale behandeling van werknemersopties. In onderdeel 2 van dit nader rapport wordt dit toegelicht. In het licht van het vorenstaande zijn wij van mening dat de voorstellen met betrekking tot de aandelenoptierechten niet in een afzonderlijk wetsvoorstel behoeven te worden opgenomen.

2. Aandelenoptierechten

De Raad wijst op een eerder door hem gegeven advies waarin is opgenomen dat bij beloningen in de vorm van rechten het leggen van de grenslijn tussen de loonsfeer en vermogenssfeer arbitrair is. Beide sferen gaan vloeiend in elkaar over. Het is de taak van de wetgever aan te geven waar deze grens wordt getrokken. De Raad geeft aan dat hij, gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen met betrekking tot beloningen in de vorm van optierechten, de voorgestelde wijzigingen in de Wet op de loonbelasting 1964 in dit kader passend acht. De Raad adviseert om voor de vennootschapsbelasting wat betreft de omvang van de aftrekpost bij het toekennen van aandelenoptierechten aan werknemers, aan te sluiten bij het voorgestelde regime voor de loonbelasting. De Raad verwijst hierbij naar het arrest van de Hoge Raad van 16 oktober 1996, BNB 1997/47, waarin is overwogen dat de waarde van aan werknemers toegekende vergoedingen, in welke vorm dan ook, als ondernemingskosten dienen te worden aangemerkt.

Gelet op de historie van de vennootschapsbelasting-jurisprudentie met betrekking tot opties (HR 20 juni 1956, BNB 1956/244; HR 16 oktober 1996, BNB 1997/47; HR 21 februari 2001, BNB 2001/160 en BNB 2001/161) is het niet eenvoudig een eenduidig antwoord te geven op de vraag hoe de behandeling van werknemersopties voor de loonbelasting zich dient te verhouden tot de behandeling voor de vennootschapsbelasting en andere belastingen. De Raad besteedt hier niet zonder reden een uitvoerig betoog aan.

De fiscale behandeling van werknemersopties speelt enerzijds in de loon- en inkomstenbelasting bij de overgang van de loonsfeer naar de vermogenssfeer, maar anderzijds ook in de vennootschaps-, kapitaals- en dividendbelasting bij de overgang van de winstsfeer naar de kapitaalsfeer. Het advies van de Raad dat, wat betreft werknemersopties voor de omvang van de aftrekpost (en het tijdstip van de aftrek) in de vennootschapsbelasting aangesloten moet worden bij het voorgestelde regime voor de loonbelasting, is gezien vanuit een evenwichtsgedachte logisch. Dit neemt niet weg dat er ook argumenten zijn voor de door de Hoge Raad onderschreven opvatting dat de waardeontwikkeling van een optieverplichting na het moment van toekenning van de optie door de overgang van de winstsfeer naar de kapitaalsfeer het resultaat van de onderneming niet meer raakt. Deze opvatting ligt ten grondslag aan de huidige regelingen in de

vennootschaps-, kapitaals- en dividendbelasting. Daar komt bij dat er bij de huidige aanpak een parallellie bestaat tussen de kapitaalsbelasting en de vennootschapsbelasting, waarbij wat betreft de waarde van de kapitaalstorting bij de uitreiking van opties aan werknemers wordt aangesloten bij de hoogte van de aftrek voor de vennootschapsbelasting. Eveneens moet in dit kader worden opgemerkt dat bij de keuze voor de behandeling van werknemersopties in de vennootschaps-, kapitaals- en dividendbelasting de relatie met andere vormen van optierechten op aandelen in acht moet worden genomen. Hierbij is onder meer het arrest van 22 november 2002, BNB 2003/34 (het falconsarrest), van belang. In dit arrest heeft de Hoge Raad regels gegeven voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling ingeval een optie wordt gekocht of verkocht op aandelen die tot een deelneming behoren. De gedachtevorming over de gevolgen van dit arrest is nog niet afgerond. Voorts geeft de achtergrond van de wijzigingen in de loonbelasting, het evenwichtiger belasten van optiewinsten bij werknemers, niet direct aanleiding om de systematiek in de vennootschaps-, kapitaals- en dividendbelasting te wijzigen. Gelet op deze overwegingen geven wij thans de voorkeur aan het voortzetten van de huidige fiscale behandeling van werknemersopties voor de eerder genoemde drie belastingwetten.

3. Tarief vennootschapsbelasting

De Raad merkt op dat hij een analyse mist waaruit kan blijken welke ondernemingsactiviteiten enkel op grond van het algemene tarief zullen uitwijken naar staten met een lager algemeen tarief. De memorie van toelichting van het Belastingplan 2005 is dienovereenkomstig aangevuld.

De Raad stelt voorts dat de "race to the bottom" met betrekking tot het tarief van de vennootschapsbelasting in EU-verband is ingezet en vraagt bij het voorstel een beschrijving van de stappen, die in Europees verband zijn gezet om ten minste tot enige harmonisering van de tarieven te komen.

De Nederlandse inzet is om in internationaal verband fiscale concurrentie af te remmen en vooral te komen tot harmonisatie. Zoals bekend zijn door de Europese Commissie verscheidene documenten verschenen inzake de mogelijkheden tot harmonisering van de vennootschapsbelasting. De werkzaamheden van de Europese Commissie richten zich op de mogelijkheden voor de harmonisatie van belastinggrondslagen. In dat kader heeft de Commissie in 2004 twee non papers gepresenteerd over de vennootschapsbelasting. De eerste non paper gaat over een Common Consolidated EU Corporate Tax Base (CCB). De tweede gaat over Home State Taxation (HST). Nederland heeft in dit verband de lijn gekozen dat een zinvolle discussie alleen mogelijk is indien naast de grondslagen ook de tarieven in de beoordeling worden meegenomen. Het gaat bij fiscale vestigingsplaatsoverwegingen van ondernemingen uiteindelijk om de effectieve belastingdruk hetgeen de resultante is van grondslag én tarief. Tijdens de Informele Ecofin Raad in september 2004 te Scheveningen is er weliswaar voldoende steun gekomen voor vervolgwerkzaamheden van de Europese Commissie inzake grondslagharmonisatie, maar de Europese Commissie en vele lidstaten zijn niet bereid gebleken de tarieven mee te nemen in de harmonisatiebeweging voor de vennootschapsbelasting. Indien in de Europese Unie geen draagvlak kan worden gevonden voor afspraken over tarieven kan Nederland het zich niet veroorloven af te wachten tot een dergelijke discussie op enig moment wél mogelijk is. Daarom is een nationale aanpak via een verlaging van vennootschapsbelasting voor de nabije toekomst de aangewezen weg. Anders dan de Raad stelt, zetten wij dus niet in op een race to the bottom, maar past dit binnen de ruimte van een gezonde belastingconcurrentie.

De Raad heeft zijn twijfels of de omvangrijke tariefsoperatie die nu wordt voorgesteld niet de mogelijkheid zal beperken om de uitkomsten van het project modernisering Vpb 2007 te

realiseren.

Wij zijn van mening dat beide operaties elkaar aanvullen. De Vpb-modernisering 2007 heeft een veel bredere scope dan het onderhavige pakket 2005. Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, wordt in het kader van de modernisering van de Vpb gezocht naar mogelijkheden tot grondslagverbreding met name binnen de Vpb in relatie tot algemene en gerichte tariefverlagingen. Ook richt deze moderniseringsoperatie zich op het EU-bestendig maken van de vennootschapsbelasting en waar mogelijk op vereenvoudiging. De verstrekkendheid van deze moderniseringsoperatie vraagt dan ook om een zorgvuldig en langdurend traject los van een Belastingplan. In dit traject is ook ruimte ingeruimd voor raadpleging van derden. Vooruitlopend op deze modernisering bevat de huidige voorstellen een eerste stap tot verlaging van het statutaire tarief van de vennootschapsbelasting. Evenals de moderniseringsoperatie is het Vpb-pakket 2005 een macro budgettair neutrale operatie. De financiering van deze tariefverlaging is echter gezocht in grondslagverbredende maatregelen voor ondernemers buiten de winstbelasting; dit juist om te voorkomen dat een verdere verlaging in het kader van de modernisering door grondslagverbreeders binnen de winstbelasting zou worden bemoeilijkt. We zijn dan ook van mening dat mede gelet op de bredere scope van de moderniseringsoperatie de slagingskansen daarvan door de onderhavige voorstellen niet wordt verminderd. Het Vpb-pakket 2005 gericht op een verlaging van het statutaire tarief zou er voor moeten zorgen om enige aansluiting met de kopgroep in de komende jaren niet te verliezen. De moderniseringsoperatie is in onze ogen een belangrijke vervolgstap op het onderhavige pakket. De Vpb-operatie 2007 moet - als het gaat om de verbetering van het Nederlandse vestigingsklimaat - Nederland terug in de kopgroep van de EU brengen, maar daarnaast is deze operatie gericht op het EU-bestendig maken van het Vpb-systeem en waar mogelijk op gerichte vereenvoudiging.

4. Financieringsmaatregelen

a. De Raad mist een verdergaande afweging tussen de motieven voor de afschaffing van het regime voor grijze kentekens en de belangen van ondernemers die door de afschaffing van de faciliteiten getroffen worden. Ten aanzien van het oneigenlijk gebruik als motivering merkt de Raad op dat dit ook bestreden kan worden door aanscherping van de voorwaarden, bijvoorbeeld door een koppeling aan ondernemerschap, in combinatie met een aparte kleur kentekenplaat ten behoeve van de handhaving.

De verlaging van de Vpb-tarieven, de verhoging van de zelfstandigenaftrek en de verruiming van de milieu-investeringsaftrek wordt gefinancierd door maatregelen, die in de eerste plaats ten laste komen van degenen die van de winstmaatregelen profiteren, dus maatregelen binnen de ondernemingssfeer. Een verdere keuze is gemaakt aan de hand van criteria als het profijtbeginsel, het wegnemen van oneigenlijk gebruik en een bijdrage aan een beter milieu. Het is bij een pakket als nu voorgesteld onvermijdelijk dat enige herverdelingseffecten in de ondernemingssfeer ontstaan. Het voordeel van de bestelautomaatregelen is evenwel dat ook oneigenlijk gebruik wordt tegengegaan, waardoor de financiering mede ten laste komt van particulieren die nu nog onbedoeld gebruik maken van de fiscale voordelen van een grijs kenteken.

Ook los van deze samenhang zijn er redenen voor de wijziging van het regime voor bestelauto's, zoals nu voorgesteld. Het verschil tussen personenauto's en bestelauto's is de laatste decennia zowel technisch als in maatschappelijk gebruik substantieel kleiner geworden. Bestelauto's zijn ingericht met hetzelfde comfort en de luxe als personenauto's en worden steeds meer vooral gebruikt voor het vervoer van personen al dan niet met in de laadruimte het materiaal dat zij nodig hebben voor de ondernemersactiviteiten. Hierbij moet

worden bedacht dat de oorspronkelijke achtergrond voor de bijzondere behandeling van bestelauto's niet was gelegen in het lager belasten van zakelijk gebruik zonder meer, maar in het lager belasten van zakelijk goederenvervoer. In dit verband gebruiken nu, anders dan vroeger, niet alleen particulieren een bestelauto in fiscale zin op oneigenlijke wijze, maar ook het groeiende aantal ondernemers dat nauwelijks of geen goederenvervoer pleegt. Er is ook uit dat oogpunt weinig reden meer om de bestelauto in de autobelastingen substantieel anders te blijven behandelen dan de personenauto. Dit samenstel van omstandigheden rechtvaardigt naar ons oordeel een maatregel als de onderhavige, te meer nu deze is ingebed in een pakket dat op generieke wijze de fiscale lasten voor ondernemers verlaagt. In het licht van het vorenstaande hebben wij de memorie van toelichting aangepast.

Voor de goede orde merken wij nog op dat de weg ter voorkoming van het oneigenlijk gebruik, die de Raad noemt, meermalen is verkend. In dit verband valt te wijzen op de uitvoerige parlementaire behandeling van de laatste aanscherping van het begrip personenauto, zoals is aangebracht per 1 januari 1994. Gebleken is dat aanscherping door middel van nadere eisen aan de uiterlijke kenmerken en de inrichting van de auto niet of nauwelijks meer een begaanbare weg is. Een alternatief, te weten aanscherping door middel van eisen aan de gebruiker, zorgt voor veel uitvoeringslasten en biedt geen waarborg dat de bestelauto feitelijk wordt ingezet voor het vervoer van goederen. Een objectieve heffing als de BPM valt moeilijk te rijmen met subjectieve elementen zoals ondernemerschap, dat ook nog eens in de loop van de tijd verandert. Dat wordt niet anders indien, zoals de Raad voorstelt, een eigen kleur nummerplaat zou worden ingevoerd voor bestelauto's van ondernemers, al is het slechts omdat hiermee niet wordt vermeden dat auto's door zowel ondernemers als particulieren nu eenmaal vaak voor uiteenlopende doeleinden worden ingezet. Ook dan blijft oneigenlijk gebruik mogelijk.

Naar aanleiding van een opmerking van de Raad is in de memorie van toelichting de lastenverdeling van het Vpb-pakket 2005 nader uitgewerkt.

b. Na overleg met de Gehandicaptenraad is inmiddels een compensatieregeling voor gehandicapten die zijn aangewezen op een auto met een grijs kenteken ontworpen. Het wetsvoorstel Belastingplan 2005 en de memorie van toelichting wordt daarop aangevuld. Hiermee is tevens gehoor gegeven aan de opmerking van de Raad terzake.

5. Spaarloon

De Raad van State geeft in zijn advies aan dat de beoogde aanpassing van het regime zodanig uitwerkt dat de regeling enerzijds verder gaat dan beoogd is en anderzijds tekort schiet. De regeling gaat verder dan beoogd in de zin dat starters op de arbeidsmarkt en bepaalde werknemers die van baan wisselen ook getroffen worden door de regeling. De regeling schiet tekort in de zin dat indien een werknemer met twee gelijktijdige dienstbetrekkingen gedurende het jaar zijn loonbelastingverklaring aanpast zodanig dat hij zijn heffingskortingen volgtijdelijk bij beide inhoudingsplichtigen te gelde maakt, het toch mogelijk is twee keer het maximale spaarloonbedrag te sparen.

Terzake van de eerste opmerking van de Raad van State kan worden opgemerkt dat bewust ervoor is gekozen om 1 januari als peildatum te nemen. Dit leidt er inderdaad toe dat werknemers die na die datum in dienst treden geen gebruik kunnen maken van de spaarloonregeling. Praktisch brengt dit met zich dat starters maximaal een jaar (bij indiensttreding op 2 januari) moeten wachten voordat ze aan de spaarloonregeling kunnen meedoen. Hoewel het ook denkbaar zou zijn, bijvoorbeeld door het mogelijk maken dat

nieuwe werknemers aan het begin van iedere maand of kwartaal kunnen "instappen", is daarvan afgezien. Een dergelijke, meer gedetailleerde regeling leidt namelijk tot extra administratieve lasten bij de werkgevers. Bovendien zou een dergelijke regeling ook aan werknemers die in de loop van het jaar van baan veranderen en die bij hun oude werkgever het volledige bedrag van het spaarloon al hebben gespaard de mogelijkheid bieden om bij de nieuwe werkgever direct weer aan de spaarloonregeling deel te nemen en zo dus meer dan eenmaal gebruik te maken van het spaarloon.

De door de Raad van State gesignaleerde mogelijkheid bij twee gelijktijdige dienstbetrekkingen toch tweemaal gebruik te kunnen maken van het maximale spaarloonbedrag door de algemene heffingskorting in de loop van het jaar bij de andere werkgever te laten uitbetalen, is thans ondervangen door in de wettekst uitdrukkelijk op te nemen dat terzake van de uitbetaling van de algemene heffingskorting ook 1 januari als peildatum zal gelden.

De Raad van State merkt ook nog op dat geen aandacht gegeven is aan de mogelijkheid de loonbelastingverklaring aan te vullen met een vraag of en tot welk bedrag in het lopende jaar reeds gefacilieerd is gespaard. Deze mogelijkheid is wel overwogen, maar hiervan is afgezien. De nieuwe werkgever is afhankelijk van de opgave van de werknemer. Een sluitende mogelijkheid om die te toetsen bij de vorige werkgever bestaat niet en is uit privacyoverwegingen ook niet wenselijk. Een werknemer kan niet worden verplicht aan zijn nieuwe werkgever mee te delen bij wie hij voorheen in dienst was.

6. Terugwerkende kracht

De Raad adviseert de terugwerkende kracht die aan het afschaffen van de fiscale faciliteit voor pc-privéregelingen is gegeven opnieuw te bezien. De Raad is er niet van overtuigd dat in het geval van de pc-privé de weegschaal naar de voorgestelde terugwerkende kracht doorslaat tegenover het voorkomen van het faciëren van aankopen die eerst in 2005 zouden zijn gedaan.

Zonder terugwerkende kracht te verlenen aan het afschaffen van de pc-privéregeling ontstaat een derving van belastinginkomsten doordat mensen hun aankoop vervroegen van 2005 naar 2004, danwel alsnog besluiten een pc aan te schaffen en op die manier meer bruto loon omzetten in netto loon. Het is echter niet mogelijk om enerzijds deze gevallen van anticipatie te voorkomen en anderzijds de pc-privéregeling te handhaven voor computers die ook zonder de aankondiging zouden zijn gekocht. Behalve dat door de anticipatie in 2004 meer bruto loon omgezet wordt in onbelaste vergoedingen drukt het ook de belastingopbrengsten in 2005. Anders dan de Raad stelt, kan deze anticipatie zich ook binnen de bestaande pc-privéregelingen voordoen. Gelet op de te voorziene derving van belastinginkomsten acht het kabinet de aangekondigde terugwerkende kracht verdedigbaar.

7. Redactionele kanttekeningen

Aan de redactionele opmerkingen van de Raad is gevolg gegeven.

Voorts is van de gelegenheid gemaakt een aantal andere redactionele en technische verbeteringen in het wetsvoorstel en de memorie van toelichting aan te brengen.

Wij mogen U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De staatssecretaris van Financiën

- (1) Kamerstukken II 1996/97, 25 000 IXB, nr. 26.
- (2) Kamerstukken II 1997/98, 25 721, B, blz. 1.
- (3) Nader rapport, Kamerstukken II 1997/98, 25 721, B, blz. 2.
- (4) Kamerstukken II 1999/2000, 26 941, B, blz. 4 - 5.
- (5) Kamerstukken II 1999/2000, 26 941, B, blz. 5.
- (6) Kamerstukken II 1999/2000, 26 941, nr. 3, blz. 1 - 2.
- (7) Kamerstukken II 1999/2000, 26 941, nr. 3, blz. 10.
- (8) Kamerstukken II 2003/04, 29 449, nr. 1, blz. 2.