

Vergaderjaar 2001–2002 Nr. 287a

27 466

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 en enige andere belastingwetten c.a. (Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001)

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 29 maart 2002

Hierbij bied ik u aan de toegezegde rapportage naar aanleiding van de motie Rensema c.s. (Kamerstukken I, vergaderjaar 2000–2001, 27 466, nr. 132d).

In deze motie wordt verzocht om een onderzoek naar de problematiek van progressieve belastingheffing over de inflatoire component in boekwinsten. In de rapportage komen kort samengevat drie onderwerpen naar voren; de behandeling van inflatie in de Nederlandse belastingheffing, de afschaffing van de bijzondere tarieven als onderdeel van de Belastingherziening 2001 en de in de Wet IB 2001 verankerde faciliteiten die het mogelijk maken ondanks de afschaffing van de bijzondere tarieven het progressieve tarief in box I te matigen.

Deze analyse heeft mij tot de conclusie gebracht dat op een onderdeel een nader evenwicht gevonden kan worden, namelijk in het geval het genieten van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden wordt beëindigd door het overlijden van de belastingplichtige zelf. In een dergelijke situatie is geen mogelijkheid voorhanden de druk van het progressieve tarief te matigen, bovendien zal veelal sprake zijn van cumulatie van de heffing van inkomstenbelasting en successierecht. Als gevolg van voornoemde cumulatie is als onderdeel van het Belastingplan 2002 IV voor ondernemers en medegerechtigden een faciliteit in de Invorderingswet 1990 opgenomen waardoor de effectieve druk van het progressieve tarief aanzienlijk wordt gematigd.

Naar aanleiding van deze geconstateerde onevenwichtigheid ben ik voornemens een wetsvoorstel aanhangig te maken waarin zal worden voorgesteld de werking van deze faciliteit uit te breiden als gevolg waarvan resultaatgenieters ook op verzoek 10 jaar renteloos uitstel van betaling kunnen verkrijgen in overlijdenssituaties.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos

De fiscale behandeling van boekwinsten die zijn behaald door de schoenlappende ondernemer en zijn terbeschikkingstellende collega

1. Inleiding

De motie Rensema c.s. (Kamerstukken I, vergaderjaar 2000–2001, 27 466, nr. 132d) die in deze rapportage centraal zal staan, is een vervolg op de eerste motie Rensema c.s. (Kamerstukken I, vergaderjaar 1999–2000, 26 727 en 26 728, nr. 202d) waarin een algehele heroverweging werd gevraagd van de (toentertijd zo genoemde) meesleep- en meetrek-regelingen. Deze heroverweging, opgenomen in de memorie van toelichting bij de Veegwet Wet IB 2001, heeft geleid tot een verdere verfijning en stroomlijning van de terbeschikkingstellingsregeling. De heroverweging leidde in concreto tot het beperken van de familiegroep tot de partner van belastingplichtige en hun minderjarige kinderen, de introductie van een ruimere familiekring waarin belastingarbitrage wordt bestreden indien de terbeschikkingstelling maatschappelijk ongebruikelijk is en het laten vervallen van de duurzaam gescheiden levende echtgenoot als verbonden persoon. Het resultaat van deze wijzigingen, die zijn terug te voeren op de eerste motie Rensema c.s., werd als bevredigend beschouwd.

De tweede motie Rensema c.s. is aangenomen ten tijde van de Eerste Kamer-behandeling van de Veegwet Wet IB 2001. Centraal in de tweede motie staat de behandeling van gerealiseerde boekwinsten door ondernemers. Tijdens de parlementaire behandeling is in deze context veelal gerefereerd aan het voorbeeld van een schoenlapper, en aan belastingplichtigen die de terbeschikkingstelling van een onroerende zaak beëindigen.

Tekst van de motie

«De Kamer, gehoord de beraadslaging; overwegende, dat met betrekking tot de belastingheffing van de IB-ondernemer en de terbeschikkingstellingsregeling voor de ondernemer met een BV een belastingheffing naar het volle progressieve tarief over de waardevermindering van onroerende zaken voor een beperkte groep belastingplichtigen niet past in het nieuwe systeem van heffing onder meer in verband met het inflatoire karakter van deze waardevermindering; verzoekt de regering om deze problematiek te onderzoeken en binnen redelijke termijn te rapporteren aan de Staten-Generaal, en gaat over tot de orde van de dag».

Aanleiding voor de motie

De motie is, zoals hiervoor aangegeven, in historische zin terug te voeren op de terbeschikkingstellingsregeling. Door de invoering van deze regeling worden belastingplichtigen die een vermogensbestanddeel ter beschikking stellen aan de eigen vennootschap of aan de onderneming, werkzaamheid of vennootschap van een met de belastingplichtige verbonden persoon belast in box I. Het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen behoort derhalve tot de grondslag van het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, en vormt in die hoedanigheid een onderdeel van het reeds genoemde belastbaar inkomen uit werk en woning (box I). Het belastbaar resultaat van deze zogenoemde resultaatgenieters wordt ingevolge artikel 3.95 Wet IB 2001 (deels) bepaald conform het regime dat geldt voor de belastbare winst uit onderneming. Hierdoor worden behaalde vermogenswinsten belast tegen het progressieve tarief in box I; voor resultaatgenieters is dit in de meeste

gevallen een nieuw fenomeen, voor IB-ondernemers die hun onderneming staken bestond dit al onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964.

Opbouw van de rapportage

De rapportage behandelt grosso modo drie onderdelen, te weten inflatieneutraliteit en belastingheffing in Nederland, de afschaffing van de bijzondere tarieven en de mogelijkheid om ondanks de afschaffing van de bijzondere tarieven door overige in het systeem verankerde regelingen de druk op stakingswinsten te mitigeren.

De problematiek waarvoor in de motie aandacht wordt gevraagd, doet zich niet alleen voor in het kader van de terbeschikkingstellingsregeling of in het kader van de te belasten stakingswinst maar de problematiek is veel ruimer. Het kernvraagstuk in de motie ligt dan ook niet zo zeer in de wijze van belastingheffing voor een specifieke groep maar focust zich primair op de vraag welk stelsel in Nederland moet worden toegepast; een nominalistisch stelsel waarin geen rekening wordt gehouden met inflatie of een substantialistisch waarin wel rekening wordt gehouden met inflatie. Een onderdeel van de behaalde vermogenswinsten zal namelijk zonder enige twijfel zijn veroorzaakt door de inflatie die zich heeft voorgedaan gedurende de bezitsperiode.

In samenhang met het voorgaande ligt er ook de relatie met de afschaffing van de bijzondere tarieven bij de invoering van de Wet IB 2001. Immers, boekwinsten behaald in geval van staking van de onderneming werden onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 tegen een lager percentage belast dan het progressieve tabeltarief. Tevens had de stakende ondernemer recht op andere stakingsfaciliteiten, waaronder de stakingswinstvrijstelling en de mogelijkheid (een deel van de) stakingswinst om te zetten in een lijfrente; de Wet IB 2001 brengt inzake deze twee faciliteiten weliswaar beperkingen aan maar zij blijven in essentie bestaan. Als gevolg van de aanwezigheid van de bijzondere tarieven in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 werd de discussie omtrent het ontbreken van een inflatiecorrectie, behoudens na het verschijnen van het rapport van de commissie Hofstra, niet zo heftig gevoerd; of beter gezegd deze discussie ontbrak wel haast in zijn geheel. Daarom zal in dit rapport worden gezien of het afschaffen van de bijzondere tarieven (gecombineerd met het in Nederland geldende nominalistische stelsel) heeft geleid tot een essentieel gewijzigde positie van de IB-ondernemers.

In het verlengde hiervan zal ingegaan worden op de mogelijkheden om ondanks de afschaffing van de bijzondere tarieven met behulp van de in de Wet IB 2001 verankerde regelingen de tarieven te matigen. Het voorgaande zal worden bekeken in vier voor deze rapportage relevante gevallen, te weten in het kader van:

- 1) staking van de onderneming bij leven;
- 2) staking van de onderneming door het overlijden van de IB-ondernemer;
- 3) het beëindigen van een terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel bij leven;
- 4) het beëindigen van een terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel door overlijden van de ter beschikking stellende belastingplichtige.

2. Inflatieneutraliteit

Het verschil tussen het nominalistische en het substantialistische stelsel van fiscale winstbepaling komt in de kern neer op de behandeling van de invloed van inflatie op de winst. Een nominalistisch stelsel belast de

gehele als winst genoten euro, ongeacht het karakter van de winst. Verandering in geldwaarde wordt buiten beschouwing gelaten, de absolute omvang van de winst wordt belast; de zogenoemde gulden is gulden benadering of beter nu: de euro is euro benadering. Een substantialistisch stelsel belast enkel de reële stijging die gerealiseerd wordt in de vorm van winst; de gerealiseerde winst wordt gecorrigeerd voor de waardeverandering van het geld. Op deze manier komt de reële toename in vermogen naar voren.

In Nederland wordt uitgegaan van een nominalistisch winstbegrip, met de inflatiecomponent van boekwinsten wordt dus (in beginsel) geen rekening gehouden.

Eind jaren zeventig van de vorige eeuw is een uitgebreide analyse uitgevoerd omtrent het wel of niet invoeren van een integrale inflatieneutrale heffing. Het nominalistische stelsel zoals dat toentertijd gold (en nu nog steeds geldt) is onder leiding van wijlen prof. mr. H.J. Hofstra nader onderzocht. Het onderzoek resulteerde in het in 1978 gepubliceerde rapport «Inflatieneutrale belastingheffing» dat voorstellen bevatte om te komen tot een integrale inflatieneutrale belasting (Kamerstukken II, vergaderjaar 1977–1978, 14 932, nr. 1).

Het rapport-Hofstra heeft geleid tot een uitvoerige discussie zonder tot een onomstreden oplossing voor het inflatievraagstuk te kunnen komen, hetgeen de complexiteit van het onderwerp nogmaals aangeeft. Als gevolg hiervan zijn de in het rapport gedane voorstellen dan ook niet ten uitvoer gebracht.

Als niet principiële oplossing is toentertijd gekozen voor invoering van een voorraad- en vermogensaftrek in de winstsfeer en een rente- en dividendvrijstelling in de privé-sfeer. De eerstbedoelde regelingen in de winstsfeer zijn met het sterk afnemen van de inflatie in de jaren 80 van de vorige eeuw al weer enkele jaren van het toneel verdwenen. De rente- en dividendvrijstelling in de privé-sfeer zijn in box III omgezet in het heffingsvrije vermogen. Wel dient vermeld te worden dat de rente- en dividendvrijstelling (en ook het heffingsvrije vermogen) veelal het karakter van doelmatigheid hebben verkregen, op deze manier werden (en worden) immers kleine ontvangsten (nu vermogens) buiten de heffing gelaten. Bovendien bestond reeds voor het verschijnen van het rapport-Hofstra al een regeling in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 die voorzag in een indexering van bepaalde geldbedragen in wet. Soortgelijke bepalingen zijn nog steeds te vinden in de Wet IB 2001, te weten in afdeling 10.1. Zo worden bijvoorbeeld ieder jaar de tariefschijven aangepast, genoemde geldbedragen met betrekking tot ondernemersfaciliteiten alsmede de vrijstelling in box III geïndexeerd.

Het Nederlandse stelsel, dat in wezen nominalistisch van aard is, bevat, zoals nog zal worden aangegeven, substantialistische elementen die beogen de inflatie-invloeden enigszins te corrigeren. Daarnaast bestonden onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 nog de bijzondere tarieven die ook als tegemoetkoming werden beschouwd. Immers door de lagere tarieven werd belastingheffing over het door de inflatie veroorzaakte deel van de winst niet als bezwaarlijk ervaren. De invloed van inflatie werd wellicht gemitigeerd door de bijzondere tarieven maar dat doet niets af aan het onbeantwoord blijven van de meer principiële vraag of tot een inflatieneutrale heffing moet worden gekomen; men bleef onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 evenals onder de werking van het huidige stelsel het antwoord schuldig. Ten tijde van de behandeling van de Veegwet Wet IB 2001 is hieraan reeds gerefereerd. Het is een breed gedragen mening dat een substantialistisch stelsel weliswaar een

theoretisch ideaal is maar in de praktijk welhaast onbereikbaar, vandaar dat de discussie die ontstond na het verschijnen van het rapport Hofstra niet nogmaals zal worden overgedaan. Tijdens de Eerste-Kamerbehandeling van het Belastingplan 2002 (deel IV) is dan ook niet zozeer aangesloten bij deze discussie maar is enkel malen aandacht gevraagd voor de afschaffing van de bijzondere tarieven, waarvan een neutraliserend effect op de inflatiecomponent in boekwinsten uitging.

3. Behandeling van boekwinsten na stelselwijziging

Hierna zal worden ingegaan op de afschaffing van de bijzondere tarieven en de daarmee gepaard gaande nieuwe dan wel verfijndere regelingen in geval van staking van de onderneming. Allereerst zullen echter achtereenvolgens de situaties beschreven worden die relevant zijn voor deze rapportage en waarvoor onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 de bijzondere tarieven golden. Te weten het hoog bijzondere tarief in geval van staking bij leven en het laag bijzondere tarief in geval van staking bij overlijden.

Staking en winst uit onderneming

De vermogenswinst behaald met een tot het ondernemingsvermogen van de IB-ondernemer behorende onroerende zaak was en is belast als winst uit onderneming tegen het tabeltarief. Indien een boekwinst werd behaald bij staking van de onderneming dan was de behaalde stakingswinst onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 belast tegen het bijzondere tarief. Was de staking het gevolg van overlijden dan betrof het percentage 20, in alle andere gevallen betrof het percentage sinds 1990 45; bovendien werd een deel van de stakingswinst, tot een maximum van het equivalent van f 20 000 per onderneming, vrijgesteld. Dit bedrag werd in bepaalde gevallen verhoogd tot f 45 000.

Na invoering van de Wet IB 2001 is de afrekening over vermogenswinsten (ook als gevolg van staking) hetzelfde gebleven als onder de oude inkomstenbelasting. Het verschil met de oude regeling is dat de bijzondere tarieven zijn komen te vervallen; bovendien wordt de stakingswinstvrijstelling (na 1 januari 2001 de stakingsvrijstelling genoemd) in vijf jaren afgebouwd van maximaal € 20 420 naar € 3 630 per ondernemer. Bovendien is vanaf 1 januari 2001 het karakter van de vrijstelling gewijzigd. In plaats van een objectieve vrijstelling is thans sprake van een subjectieve vrijstelling, met andere woorden de stakingsaftrek wordt berekend per ondernemer (het subject van heffing) in plaats van onderneming (het object van heffing). De mogelijkheid om (een deel van de) stakingswinst om te zetten in een lijfrente bestond reeds onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 en is gehandhaafd in de Wet IB 2001.

Volledigheidshalve wordt, gezien de tekst van de motie, hier ook kort ingegaan op de gevolgen van het beëindigen van een terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel, al dan niet als gevolg van overlijden.

Staking en resultaat uit overige werkzaamheden

Onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 bestond het resultaat uit overige werkzaamheden niet als zodanig. Het hebben van een onroerende zaak die werd verhuurd aan de eigen vennootschap of vennootschap of onderneming van een met de belastingplichtige verbonden persoon leverde slechts een belastbaar feit op voor zover het vruchten van de bron betrof (huurpenningen), een vermogenswinst die werd behaald was in beginsel onbelast. Met andere woorden, onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 werden enkel de zuivere inkomsten belast.

Na invoering van het resultaat uit overige werkzaamheden waarvan het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen een onderdeel vormt, is het een en ander veranderd. De behandeling van inkomsten die voortkomen uit het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel is, wat onroerende zaken betreft, onder de Wet IB 2001 niet anders, maar gerealiseerde vermogenswinsten worden vanaf 1 januari 2001 wel belast. Het belasten van vermogenswinsten is een gevolg van de koppeling die gemaakt wordt met de winstbepaling, immers op basis van artikel 3.95 Wet IB 2001 wordt het resultaat bepaald aan de hand van de bepalingen van het winstregime. Wordt de vermogenswinst die de resultaatgenieter als gevolg van het beëindigen van de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel na 1 januari 2001 realiseert in zijn geheel belast; met andere woorden ook de waardeaan groei die betrekking heeft op de periode gelegen voor invoering van de terbeschikkingstellingsregeling? Voorgaande vraag dient ontkennend beantwoord te worden, immers op grond van het overgangsrecht wordt alleen de waardeaan groei na 1 januari 2001, de datum van invoering van het resultaat uit overige werkzaamheden, in de heffing betrokken Overigens bestaan, zoals later in deze rapportage zal blijken, ook voor deze situaties onder de Wet IB 2001 nog enkele mogelijkheden het progressieve tarief te mitigeren.

De verandering met betrekking tot de ondernemer («de schoenlapper» uit de parlementaire behandeling) die als gevolg van staking van zijn onderneming een vermogenswinst op de tot het ondernemingsvermogen behorende onroerende zaak behaalt, zit op het eerste gezicht hoofdzakelijk in de afschaffing van de bijzondere tarieven. Na 1 januari 2001 wordt iedere vorm van stakingswinst tegen het tabeltarief van maximaal 52% belast.

4. De afschaffing van de bijzondere tarieven

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet Inkomstenbelasting 2001 is verscheidene malen ingegaan op de afschaffing van de bijzondere tarieven¹. De bijzondere tarieven in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 waren oorspronkelijk ingevoerd om de progressie te matigen ingeval het inkomen weliswaar technisch aan een bepaald kalenderjaar wordt toegerekend maar in wezen op meer dan één jaar betrekking had. Dit argument heeft door de verlaging over de gehele linie van de tarieven in de inkomstenbelasting aan kracht ingeboet, immers het maximale tarief voor box I bedraagt 52% terwijl het hoog bijzondere tarief 45% bedroeg. In samenhang met de eerder genoemde tariefsverlaging, de geleidelijke afbouw van de stakingsaftrek² en met het oog op de (later te noemen) verruiming van de ondernemersfaciliteiten uit de Wet Ondernemerspakket 2001 leidt het voorgaande voor gevallen van staking bij leven tot een zeker evenwicht. Te meer daar met de afschaffing van de bijzondere tarieven een duidelijke vereenvoudiging wordt bereikt, hetgeen spoort met de initiële doelstelling die ten grondslag ligt aan de vereenvoudigingsgedachte van de belastingherziening.

Omtrent de afschaffing van het laag bijzondere tarief zijn echter door verscheidene fracties in beide Kamers kanttekeningen geplaatst, immers het lage bijzondere tarief was mede ingegeven door de wens de cumulatie van het successierecht en de inkomstenbelasting te verzachten. Gedurende de parlementaire behandeling werd de nadruk met name gelegd op de afschaffing van het lage bijzondere tarief, hierover werd echter wel opgemerkt dat wanneer uit het rapport van de werkgroep Moltmaker bleek dat de cumulatie van successieheffing en inkomstenbelasting alsnog als knelpunt naar voren zou komen een tegemoetkoming op zijn plaats zou zijn. Het kabinet constateerde een dergelijk knelpunt en heeft als onderdeel van het Belastingplan 2002 (deel IV) tegemoetko-

¹ In dezelfde zin zie Kamerstukken II, vergaderjaar 1998–1999, 26 727, nr. 3, blz. 23, Kamerstukken II, vergaderjaar 1999–2000, 26 727, nr. 7, blz. 81–82, Kamerstukken II, vergaderjaar 1999–2000, 26 727, nr. 17, blz. 37–38, Kamerstukken I, vergaderjaar 1999–2000, 26 727 en 26 728, nr. 202a, blz. 21.

² De stakingsaftrek wordt ingevolge Artikel I, Onderdeel A Invoeringswet Wet IB 2001 in vijf jaar afgebouwd naar het structurele niveau van € 3 630 per ondernemer hetgeen zal worden bereikt per 1 januari 2006.

mingen opgenomen in zowel de Successiewet 1956 als de Invorderingswet 1990.

De afschaffing van de bijzondere tarieven dient naast de vereenvoudiging en de verlaging van de tarieven in de Wet IB 2001 ook te worden gezien in het licht van het feit dat de budgettaire besparing van f 300 mln aangewend is voor faciliteiten voor ondernemers die deel uitmaken van het Ondernemerspakket 2001. De maatregelen uit het Ondernemerspakket 2001 zijn vooral gericht op de versterking en continuering van het ondernemerschap. De focus in de Wet IB 2001 ligt derhalve niet meer zo zeer op het faciliteren van de beëindiging van het ondernemerschap maar meer op de continuïteit ervan. Dit is een verandering van het beleid die nadrukkelijke instemming vond bij VNO/NCW, MKB Nederland en LTO Nederland. De herinvoering van een bijzonder tarief in de Wet IB 2001 zou derhalve een aantasting zijn van voornoemde beleidsdoelstellingen en nopen tot dekking door middel van het intrekken van andere ondernemersfaciliteiten.

Ten slotte is in de parlementaire behandeling benadrukt dat de Wet IB 2001 nog steeds regelingen bevat die leiden tot het matigen van de druk van het progressieve tarief, te denken valt aan de stakingslijfrentefaciliteit en de uitgebreide middelingsregeling.

5. Mogelijkheden tot matiging van het tarief onder de Wet IB 2001

Naast mogelijkheden het effect van de progressie in het tarief te matigen, hebben belastingplichtigen, zowel terbeschikkingstellers als ondernemers, een voordeel in tijd gezien het feit dat de waardeestijging van de vermogensbestanddelen niet ieder jaar moeten worden genomen maar pas op het moment van realisatie. Bovendien mogen de ondernemer en de terbeschikkingsteller al wel meteen over het vermogensbestanddeel afschrijven. De verschuldigde belasting die is toe te rekenen aan de in een jaar optredende waardeestijging wordt immers in het nu geldende systeem niet geformaliseerd middels een aanslag. Belastingplichtigen hebben als het ware een tijdsvoordeel, de heffing wordt verschoven naar het tijdstip waarop het vermogensbestanddeel daadwerkelijk wordt vervreemd. Middelen blijven derhalve gedurende het bezit van het vermogensbestanddeel aanwezig in de onderneming en kunnen voor de bedrijfsvoering worden aangewend, sterker nog men heeft zelfs in eerste instantie een mogelijkheid van aftrek in de vorm van afschrijvingen. Indien voor een systeem was gekozen waarbij ieder jaar de over de waardeestijging verschuldigde belastingheffing werd geformaliseerd zouden dezelfde middelen immers aan de bedrijfsvoering onttrokken worden.

Behoudens voornoemde systeemkeuze hebben ook een budgettair aspect en een vereenvoudigingsargument meegespeeld bij de afweging al dan niet te komen tot afschaffing van de bijzondere tarieven. Gaandeweg deze rapportage is daar reeds verscheidene malen op ingegaan, derhalve wordt hier volstaan deze argumenten nogmaals te benoemen. Zoals hiervoor opgemerkt bestaan in de Wet IB 2001 enkele regelingen die het tarief over de gerealiseerde boekwinsten, ondanks de afschaffing van de bijzondere tarieven, kunnen mitigeren waardoor het zogenoemde progressie-effect getemperd wordt. Voorbeelden van deze regelingen zijn het verkrijgen van 10 jaar renteloos uitstel van betaling in geval van overlijdenswinsten, de middelingsregeling, de mogelijkheid tot het bedingen van een stakingslijfrente en de verruimde doorschuiffaciliteiten. Deze maatregelen die er op gericht zijn het tarief te matigen zullen hierna achtereenvolgens kort worden aangestipt.

Tien jaar renteloos uitstel van betaling

Vanaf 1 januari 2002 is, als onderdeel van het Belastingplan 2002 (deel IV), een faciliteit opgenomen in artikel 25, zeventiende lid, Invorderingswet 1990. In dit artikellid wordt 10 jaar uitstel van betaling verleend voor inkomstenbelasting die is verschuldigd bij staking door overlijden als bedoeld in artikel 3.58, eerste lid, Wet IB 2001. Op grond van artikel 28, tweede lid, Invorderingswet 1990 wordt geen invorderingsrente berekend voor zover uitstel van betaling is verleend op grond van het zeventiende lid van artikel 25. Gevolg van de renteloosheid van het uitstel van betaling is dat het effectieve tarief van de verschuldigde inkomstenbelasting aanzienlijk wordt verlaagd. In de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2002 deel IV is nogmaals uitgesproken dat het opnemen van de faciliteit van de verlening van 10 jaar renteloos uitstel van betaling alsmede de verruiming van de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 beogen een tegemoetkoming te bieden voor het vervallen van het laag bijzondere tarief in de Wet IB 2001 (zie Kamerstukken II, vergaderjaar 2001–2002, 28 015, nr. 3, blz. 4). Op deze manier worden de effecten die optreden als gevolg van de cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht gematigd.

De faciliteit in artikel 25, zeventiende lid, Invorderingswet 1990 heeft ingevolge artikel 2.8, derde lid Wet IB 2001 alleen effect voor ondernemers als bedoeld in artikel 3.2 Wet IB 2001 en medegerechtigden als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. Dit terwijl in geval van het beëindigen van een terbeschikkingstelling door overlijden van belastingplichtige ook een cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht optreedt. De resultaten van deze rapportage leiden tot de conclusie dat hier nu geen evenwicht aanwezig is. Het wordt dan ook passend geacht op korte termijn met voorstellen te komen die dit evenwicht herstellen. Hierin zal worden voorgesteld dat het inkomen dat wordt behaald als gevolg van het beëindigen van het genieten van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden door overlijden van de resultaatgenieter, tevens is aan te merken als te conserverende inkomen. Daardoor kan ook in resultaatssituaties (dus ook terbeschikkingstelling) op verzoek tien jaar renteloos uitstel van betaling worden verkregen.

Voor wat betreft de budgettaire aspecten van dit voornemen, kan het volgende worden opgemerkt het is de verwachting dat de omvang van de groep belastingplichtigen, die door het eigen overlijden ophouden belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden te genieten, beperkt zal zijn. Deze verwachting is mede gestoeld op het feit dat het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen na inwerkingtreding van de Wet IB 2001 aan aantrekkelijkheid heeft ingeboet. Bovendien zal staking normaal gesproken bij leven plaatsvinden. Omdat daarnaast uitsluitend de waardeinstijgingen na 1 januari 2001 worden belast, zal het belang in de eerste jaren zeer gering zijn. Op termijn zal het budgettaire belang geleidelijk toenemen. Na tien jaar uitstel komt de belastingbetaling alsnog op gang, waardoor het budgettaire belang wordt gematigd.

Middelingsregeling

In de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is ook verscheidene malen gerefereerd aan de middelingsregeling van artikel 3.154 Wet IB 2001. Deze regeling heeft tot doel om de progressie bij sterk fluctuerende inkomens af te vlakken door middel van het, onder voorwaarden, verlenen van een teruggaaf inkomstenbelasting. Door opname van het stakingsjaar of het jaar waarin de terbeschikkingstelling wordt beëindigd, kan de progressie over stakingswinsten bij leven worden gematigd. Bovendien is de middelingsregeling per 1 januari 2001 uitgebreid. Vanaf die datum mag het jaar waarin belastingplichtige 65 jaar wordt ook opgenomen worden in het middelingsstijdvak.

Bedingen van een stakingslijfrente

Door enkele fracties, in zowel Eerste als Tweede Kamer, is wel gesteld dat door het afschaffen van de bijzondere tarieven een nadelig effect kan optreden voor de IB-ondernemer die in het verleden een pand heeft gekocht en de behaalde vermogenswinst als gevolg van staking wil aanwenden als oudedagsvoorziening. De IB-ondernemer zou, volgens enkele indieners van de motie, in problemen komen enkel door het afschaffen van de bijzondere tarieven. Echter er is in dezen ook al gewezen op de mogelijkheid tot het bedingen van een stakingslijfrente. Het bedingen van een stakingslijfrente is weliswaar geen nieuwe faciliteit; onder de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 bestond deze mogelijkheid ook al. Door het vervallen van de bijzondere tarieven heeft de stakingslijfrentefaciliteit wel aan belang gewonnen. De regeling zoals opgenomen in artikel 3.129 Wet IB 2001 bepaalt dat (een deel van) de stakingswinst kan worden omgezet in een lijfrente. De in aanmerking te nemen lijfrentepremie kent een – overigens aanzienlijke – maximumgrens, het maximum dat in aanmerking mag worden genomen; kan oplopen tot € 373 331.

Indien de stakingswinst grotendeels wordt veroorzaakt door de stille reserve in de onroerende zaak dan zal deze boekwinst nog steeds (althans tot het maximumbedrag) als oudedagsvoorziening kunnen worden aangewend. Op het moment van staking is de ondernemer derhalve geen inkomstenbelasting verschuldigd, pas op het moment van ontvangst van de lijfrenteuitkeringen zal inkomstenbelasting verschuldigd zijn. Voor de gevallen waarin het ondernemingsvermogen het karakter van een oudedagsvoorziening heeft, is derhalve sprake van een in het systeem van de wet ingepaste fiscale begeleiding.

In geval van staking als gevolg van overlijden van de IB-ondernemer kan ook gebruik worden gemaakt van de regeling die het mogelijk maakt (tot het maximum) een stakings(overlijdens)lijfrente te bedingen. De lijfrentetermijnen zullen pas worden belast indien deze tot uitkering komen bij de begunstigde(n). Voor het overige, dus boven het maximumbedrag, kan bovendien 10 jaar renteloos uitstel van betaling worden verleend. Doordat beide regelingen in geval van overlijden van de IB-ondernemer kunnen cumuleren gaat uiteraard een grotere matigende werking uit van beide regelingen gezamenlijk dan van de afzonderlijke regelingen.

Verruiming van de doorschuiffaciliteiten

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet ondernemerspakket IB 2001 is verscheidene malen gerefereerd aan de budgettaire en beleidsmatige samenhang tussen de afschaffing van de bijzondere tarieven enerzijds en de continuïteit en versterking van ondernemingen anderzijds. Als onderdeel van het ondernemerspakket zijn de doorschuiffaciliteiten in de Wet IB 2001 dan ook verruimd, vanaf 1 januari 2001 is het mogelijk om op basis van artikel 3.63 de onderneming tegen boekwaarde over te dragen aan een medeondernemer (ook buiten de familiesfeer). Een duidelijke verruiming ten opzichte van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 waarin alleen de doorschuiving binnen de familiesfeer mogelijk was, deze doorschuiffaciliteit is echter alleen van toepassing op winstgenieters (i.c. IB-ondernemers) niet op resultaatgenieters (i.c. terbeschikkingstellers).

Doorschuiving van boekwaarden is ook mogelijk in geval van staking van de onderneming of beëindiging van de terbeschikkingstelling als gevolg van overlijden (ex artikel 3.62 Wet IB 2001). Gevolg van de doorschuiffaciliteiten is dat op het moment van overdracht van de onderneming niet afgerekend dient te worden over de fiscale claim.

Additionele maatregel ten aanzien van terbeschikkingstellers

Als gevolg van een amendement van het lid De Vries c.s. (Kamerstukken II, vergaderjaar 2000–2001, 27 466, nr. 12) is een additionele tegemoetkoming in artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990 opgenomen. In het artikellid is een bepaling opgenomen die beoogd een regeling te treffen die voorziet in uitstel van betaling voor ten hoogste tien jaar in gevallen waarin afgerekend dient te worden over de waardevermindering van een terbeschikkinggestelde zaak doordat de terbeschikkingstelling van die zaak eindigt terwijl geen sprake is van het vrijkomen van gelden waaruit die belasting kan worden voldaan. Van deze regeling kan, onder voorwaarden, gebruik worden gemaakt indien de terbeschikkingstelling van het vermogensbestanddeel wordt beëindigd bij leven van de terbeschikkingstellende belastingplichtige. Wel zal gedurende de termijn waarop de betalingsregeling ziet een rentevergoeding in rekening worden gebracht aan de belastingplichtige (voorzover een bedrag op de aanslag openstaat).

6. Analyse van effect stelselwijziging

Het voorgaande geeft aan dat ingeval van staking van de onderneming diverse cumulerende regelingen in de Wet IB 2001 aanwezig zijn die de progressie kunnen matigen. In het geval van staking bij leven zijn dat de verruimde doorschuiffaciliteiten, de mogelijkheid tot het bedingen van een stakingslijfrente en de middelingsregeling. In geval van staking door overlijden kan genoemd worden de doorschuiffaciliteit, de mogelijkheid tot het bedingen van een stakingslijfrente en het verkrijgen van tien jaar renteloos uitstel van betaling. Inzake het beëindigen van een terbeschikkingstelling zijn ook enkele regelingen opgenomen die de belastingheffing over de, pas na 1 januari 2001 optredende, waardevermindering kunnen matigen. Te denken valt aan de middelingsregeling en de doorschuiffaciliteiten in geval van beëindiging van de terbeschikkingstelling als gevolg van echtscheiding of overlijden en de betalingsregeling in de Invorderingswet. Ter illustratie zullen, voor de vier relevante situaties, de effecten van de stelselherziening cijfermatig zichtbaar gemaakt worden.

6.1 Effecten stelselwijziging voor stakende IB-ondernemers

Allereerst is het van belang hoe vaak zich stakingssituaties voordoen in de groep van ondernemers tussen de 55 en 64 jaar. Deze ondernemers zullen normaal gesproken het eerste te maken krijgen met staking van de onderneming onder het nieuwe stelsel. Bovendien hebben deze IB-ondernemers gezien hun leeftijd relatief het minste profijt van de verlaging van de tarieven in de Wet IB 2001 en de uitbreiding van de ondernemersfaciliteiten die tot stand zijn gekomen als resultaat van het vervallen van de bijzondere tarieven. De nadruk in de Wet IB 2001 is namelijk, met volledige instemming van de ondernemersorganisaties, verschoven van het faciliteren van het beëindigen van een onderneming naar het continueren en versterken ervan. Tabel 1 geeft meer inzicht in de omvang van de voor deze rapportage meest relevante groep en de hoogte van de door deze groep ondernemers gerealiseerde stakingswinsten:

Tabel 1 Stakende ondernemers in de praktijk in de leeftijdscategorie 55-64 jaar (1997)

							Totaal
Stakingswinst (euro)							
<i>Stakingswinst boven maar beneden</i>	–	22 500	45 000	68 000	90 500	113 000	–
	22 500	45 000	68 000	90 500	113 000	–	–
Stakende ondernemers	616	503	502	568	311	343	2 843
Percentage	22%	18%	18%	20%	11%	12%	100%
Gem. eenmalige winst	7 000	28 500	53 000	77 000	108 000	237 000	72 000
Gem. gewone winst	34 500	42 000	20 000	17 000	30 500	23 500	28 000

De relevante groep stakende ondernemers is zoals blijkt een relatief beperkte groep belastingplichtigen. Het overgrote deel heeft een stakingswinst beneden de honderd duizend euro.

6.1.1 Staking bij leven

In de onderstaande tabel (tabel 2) wordt cijfermatig uitgewerkt wat het effect van de stelselherziening is voor een stakende ondernemer. Volledigheidshalve wordt er op gewezen dat in het voorbeeld wordt uitgegaan van de stakingsaftrek die geldt voor het kalenderjaar 2001¹, tevens is ervan uitgegaan dat wordt afgezien van de mogelijkheid een stakingslijfrente te bedingen.

Tabel 2 Effect stelselherziening op heffing over stakingswinst bij leven zonder aankoop stakingslijfrente. Uitgangspunten: stakende ondernemer is in het kalenderjaar 2001 55 jaar of ouder en heeft in het jaar van staking behoudens de stakingswinst een overig inkomen van € 25 000, de daarop volgende jaren 70% hiervan (= €17 500)

Stakingswinst (euro)	25 000	50 000	75 000	100 000	200 000	400 000
Belastingheffing						
Voor herziening	7,0%	23,1%	30,4%	34,1%	39,5%	42,3%
Na herziening	6,9%	22,6%	29,1%	32,3%	42,0%	47,0%
Totaal effect herziening	-0,1%	-0,5%	-1,4%	-1,8%	2,4%	4,7%
effect verlaging vrijstelling	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
effect tariefwijzigingen etc.	-0,1%	-0,6%	1,9%	3,2%	5,1%	6,1%
effect middeling	0,0%	0,1%	-3,3%	-5,0%	-2,7%	-1,3%

Indien de stakende IB-ondernemer na stelselwijziging kiest voor afrekening over de gerealiseerde boekwinst zal het effectieve tarief, over het algemeen iets afnemen als gevolg van het verlagen van de tarieven en het toegenomen belang van de middelingsregeling. Pas bij hoge stakingswinsten zal de belastingdruk (zij het marginaal) toenemen. Eerder in deze rapportage is reeds opgemerkt dat het relatieve belang van het bedingen van een stakingslijfrente zal gaan toenemen. De stakende belastingplichtige heeft immers niet meer de keuze tussen het afrekenen tegen een hoog bijzonder tarief of het bedingen van een stakingslijfrente. Tabel 3 geeft de (versterkte) aantrekkelijkheid van deze faciliteit aan:

¹ Zoals eerder aangegeven zal het structurele niveau (vanaf 1 januari 2006) een ander beeld geven, immers de stakingaftrek wordt afgebouwd naar € 3 630 per ondernemer. Echter een vergelijking van deze situatie met het laatste jaar waarin de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 nog van kracht was (2000) is niet zuiver, aangezien ondernemers in de periode tussen 2001 en 2006 tevens profijt hebben van verruimde ondernemersfaciliteiten en de algehele verlaging van het tarief in box I.

Tabel 3 Effect van belastingherziening op heffing over stakingswinst in het geval van staken bij leven met gebruikmaking van aankoop van een lijfrente als pensioenvoorziening. Overige uitgangspunten zie tabel 2.

Stakingswinst (euro)	25 000	50 000	75 000	100 000	200 000	400 000
Belastingheffing						
Voor herziening	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,6%
Na herziening	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,6%
Totaal effect herziening	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
effect verlaging	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
effect tariefwijzigingen	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
effect middeling	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

6.1.2 Staking door overlijden

Uiteraard kan staking van een onderneming zich ook voordoen als gevolg van overlijden van de ondernemer. Eerder is geconstateerd dat in geval het jaar van staking van de onderneming en overlijden van de ondernemer samenvallen, het bedoelde jaar niet in een middelingstijdvak mag worden opgenomen. In tabel 4 staat een nadere uitwerking van het effect van de stelselherziening ingeval van staking van de onderneming door overlijden van de IB-ondernemer, met dien verstande dat het overige inkomen in het jaar van overlijden € 12 500 bedraagt.

Tabel 4 Effect stelselherziening op heffing over stakingswinst bij overlijden zonder aankoop stakingslijfrente met gebruikmaking van de faciliteit waarbij 10 jaar renteloos uitstel van betaling wordt verkregen.

Stakingswinst (euro)	25 000	50 000	75 000	100 000	200 000	400 000
Belastingheffing						
Voor herziening	6,2%	18,6%	19,0%	19,3%	19,6%	19,8%
Na herziening	4,0%	15,0%	20,8%	24,4%	29,8%	32,5%
Totaal effect herziening	- 2,2%	- 3,5%	1,8%	5,1%	10,1%	12,6%
effect verlaging vrijstelling	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
effect tariefwijzigingen	- 0,3%	3,7%	11,8%	16,9%	24,4%	28,2%
effect renteloos uitstel	- 1,9%	- 7,2%	- 10,0%	- 11,7%	- 14,3%	15,6%

Ook in geval van staking door overlijden kan een stakingslijfrente worden bedongen. De lijfrentetermijnen komen dan ten goede aan de begunstigde(n), bij wie de uitkeringen in de heffing betrokken worden. In tabel 5 staat weergegeven wat de effecten zijn van het bedingen van een lijfrente als gevolg van staking door overlijden.

Tabel 5 Effect van belastingherziening op heffing over stakingswinst in het geval van staken bij overlijden met gebruikmaking van aankoop van een lijfrente. Overige uitgangspunten zie tabel 2.

Stakingswinst (euro)	25 000	50 000	75 000	100 000	200 000	400 000
Belastingheffing						
Voor herziening	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,5%
Na herziening	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,3%
Totaal effect herziening	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	- 0,2%
w.v. eff. verlaging vrijstelling	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
effect tariefwijzigingen etc.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
effect renteloos uitstel	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	- 0,2%

6.2 Beëindiging van de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel

De omvang van de groep belastingplichtigen die een vermogensbestanddeel ter beschikking stellen is niet goed aan te geven. Een vergelijking in fiscale behandeling van voor en na de stelselherziening is niet mogelijk, omdat het terbeschikkingstellingsregime als onderdeel van de Belastingherziening in 2001 in de Wet IB 2001 is gekomen. Hier speelt enkel de vraag hoe de progressie eventueel gematigd kan worden.

In het navolgende zal voor beide gevallen, te weten het beëindigen van de terbeschikkingstelling bij leven en door overlijden, aangegeven worden welke mogelijkheden er zijn tot matiging van de tarieven. Nogmaals wordt benadrukt dat uitsluitend de waardeverandering die optreedt na 1 januari 2001 wordt belast. In vergelijking met de stakingswinsten van de ondernemers (zie tabel 1) zullen de «stakingswinsten» van de terbeschikkingstellers daardoor zeker in het begin relatief gering zijn. Bovendien is aangenomen dat wordt afgezien van de mogelijkheid om gebruik te maken van de ook voor de terbeschikkingstellers van toepassing zijnde doorschuif Faciliteiten.

6.2.1 Beëindiging van de terbeschikkingstelling bij leven

In tabel 6 wordt een indruk gegeven van de belastingheffing over vermogenswinsten die worden gerealiseerd bij beëindiging van de terbeschikkingstelling bij leven van de belastingplichtige. Hierin is het matigende effect van de middelingsregeling reeds verwerkt. Uitgangspunt is dat belastingplichtige de twee jaren volgend op het jaar van beëindigen van de terbeschikkingstelling opneemt in het middelingstijdvak en (uiteeraard) het jaar van beëindigen van de terbeschikkingstelling. Het overige inkomen in de jaren na beëindiging wordt gesteld op € 17 500. Het overige inkomen in het jaar van beëindiging, net als bij de stakende IB-ondernemer, op € 25 000.

Tabel 6 Belastingheffing bij beëindiging van de terbeschikkingstelling bij leven na de stelselherziening.

Stakingswinst (euro)	25 000	50 000	75 000	100 000	200 000	400 000
Belastingheffing (middeling)	38,3%	40,1%	40,8%	43,2%	47,6%	49,8%

Bij de interpretatie van tabel 6 is van belang dat terbeschikkingstellers geen recht hebben op alle ondernemersfaciliteiten waaronder de stakingsaftrek en de zelfstandigenaftrek.

In deze berekening is geen rekening gehouden met de faciliteit van artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990. Indien belastingplichtige echter het vermogensbestanddeel niet vervreemdt maar de terbeschikkingstelling wel wordt beëindigd, heeft hij tevens een voordeel gezien het feit dat (onder voorwaarden) niet direct afgerekend dient te worden.

6.2.2 Beëindiging van de terbeschikkingstelling door overlijden van de belastingplichtige

De belastingplichtige wiens terbeschikkingstelling wordt beëindigd door zijn eigen overlijden heeft, behoudens de doorschuif Faciliteit van artikel 3.63 Wet IB 2001, onder de huidige wetgeving geen mogelijkheden het tarief te matigen. Wel verdient het de opmerking dat slechts de waardeverandering die optreedt na 1 januari 2001 in de heffing wordt betrokken.

Eerder in deze rapportage is geconstateerd dat zich in deze situatie ook de cumulatie van de inkomstenbelasting en successierecht voordoet, hetgeen vorig jaar een reden was voor de ondernemers en medegerechtigden een tegemoetkoming op te nemen waardoor zij op verzoek 10 jaar renteloos uitstel van betaling verkrijgen. Om het evenwicht tussen ondernemers en medegerechtigden enerzijds en terbeschikkingstellers anderzijds weer enigszins te herstellen zal binnenkort worden voorgesteld deze faciliteit uit te breiden. Hierdoor zal worden voorgesteld het op verzoek verlenen van 10 jaar renteloos uitstel van betaling tevens van toepassing te verklaren op situaties waarbij de terbeschikkingstelling wordt beëindigd als gevolg van het overlijden van belastingplichtige.

Het matigende effect van deze regeling wordt nader zichtbaar gemaakt in tabel 7, waarbij het overig inkomen in het overlijdensjaar wordt gesteld op € 12 500.

Tabel 7 Effect uitbreiding uitstel van betaling

Stakingswinst (euro)	25 000	50 000	75 000	100 000	200 000	400 000
Heffing cf. huidige wet	38,9%	43,7%	46,5%	47,9%	49,9%	51,0%
Effect uitstel van betaling	12,6%	14,2%	15,1%	15,6%	16,2%	16,6%
Heffing na invoering voorstel inzake uitstel van betaling	26,3%	29,5%	31,4%	32,3%	33,7%	34,4%

Door invoering van deze faciliteit wordt het tarief aanzienlijk gematigd, en is voor de gevallen waarin de terbeschikkingstelling wordt beëindigd als gevolg van overlijden van de belastingplichtige een nagenoeg vergelijkbare effectieve druk bereikt als voor stakende IB-ondernemers.

7. Conclusie

De motie Rensema c.s. richt zich specifiek op de behandeling van het inflatoire deel van boekwinsten op onroerende zaken met name in het kader van staking en de terbeschikkingstellingsregeling. Inzake stakingswinsten is het voorgaande niet nieuw, ten opzichte van de terbeschikkingstellingsregeling wel. In de motie wordt gevraagd naar het bezien van de behandeling in deze twee gevallen. Het vraagstuk beperkt zich dan ook niet alleen tot de inflatiecomponent in boekwinsten maar het is een veel algemener verschijnsel, het is een vraagstuk dat zich bezighoudt met de essentie van het Nederlandse (nominalistische) belastingstelsel.

De bezwaren die aan een dergelijk systeem kleven, zijn tijdens de behandeling van het rapport Hofstra uitvoerig aan de orde geweest. Ook in het huidige tijdsgewricht kunnen en moeten dezelfde conclusies als destijds worden getrokken. Het relatieve belang van het op nominalistische wijze belasten van boekwinsten is per saldo iets toegenomen door de wijze waarop het resultaat uit overige werkzaamheden wordt bepaald. In deze categorie van inkomen, waartoe ook de terbeschikkingstellingsregelingen behoren, wordt het resultaat immers bepaald aan de hand van de regels van het winstregime.

Hoewel een substantialistisch stelsel in de praktijk onhaalbaar bleek en ook nu nog is, is het goed te onderkennen dat het huidige fiscale systeem tal van regelingen bevat die compenseren voor het zwakke inkomens-karakter van de inflatiecomponent in het inkomen. Het probleem beperkt zich immers niet tot boekwinsten, inflatie manifesteert zich op meer terreinen het probleem is derhalve veel ruimer. In de kern is één en ander geregeld in de vorm van een – in beginsel jaarlijkse – bijstelling van de lengte van de tariefschijven en de hoogte van diverse vrijstellingen.

Eén en ander laat onverlet dat een progressie-effect ontstaat indien inkomen dat betrekking heeft op verschillende jaren, in één jaar wordt genoten. Dat geldt overigens niet alleen voor boekwinsten, ook in een andere sfeer kan dat optreden. In het kader van de herziening van de inkomstenbelasting per 1 januari 2001 is – na uitvoerige discussie met het parlement – gekozen voor afschaffing van de bijzondere tarieven. Er bestaan nu geen nieuwe invalshoeken die ertoe nopen de gemaakte keuze te herzien. In dat licht is ook van belang dat de opbrengst van het afschaffen van de bijzondere tarieven weer is versleuteld in de hoogte van de tarieven en is teruggesluisd in de maatregelen die waren opgenomen in het ondernemerspakket. Ook is van belang dat het fiscale stelsel een

reeks van maatregelen bevat die feitelijk een temperende werking hebben op het beschreven progressie-effect.

Echter in geval van het beëindigen van het genieten van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden bleek dat in de situatie die ontstaat bij overlijden, vergelijkbare effecten op de belastingdruk optreden die vorig jaar reeds aanleiding waren om de cumulatie van inkomstenbelasting en successierecht te matigen met een regeling voor uitstel van betaling van de verschuldigde belasting. Derhalve zal naar aanleiding van deze rapportage worden voorgesteld ook in die gevallen op verzoek 10 jaar renteloos uitstel van betaling te verlenen. Ingevolge deze voorgestelde tegemoetkoming wordt bereikt dat resultaatgenieters die «staken» als gevolg van overlijden en IB-ondernemers die staken als gevolg van overlijden geconfronteerd zullen worden met een vergelijkbare effectieve heffing.