



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste Commissie van Financiën uit de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
**mr. R.F. Berck**  
Postbus 20018  
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 10 oktober 2002

**Betreft: Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2003 Deel II,  
kamerstuk 28 608)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van belastingadviseurs (hierna "de Orde") heeft met belangstelling kennis genomen van een tweetal wetsvoorstellen die beogen doelmatigheid, efficiency, eenvoud, transparantie te verbeteren en een vermindering van de administratieve lasten te brengen. In het onderstaande commentaar plaatst de Orde een aantal kanttekeningen bij het belastingplan deel II. De nadruk ligt hierbij op de inhoudelijke wijzigingen. Aan de wijzigingen in de diverse aanpassingen van tarieven en heffingskortingen zal geen aandacht worden besteed.

### 1. SAMENVATTING

1.1 De Orde is van mening dat de voorstellen slechts zeer beperkt leiden tot een administratieve lastenverlichting terwijl de kosten van de verschillende maatregelen voor werkgevers aanzienlijk zijn. De Orde beschouwt als een gemiste kans dat relatief heldere wetgeving wordt geschrappt, terwijl zeer complexe en steeds veranderende wetgeving (zoals bijvoorbeeld ten aanzien van de fiscale behandeling van de auto) in stand blijft.

1.2 Daarnaast vraagt de Orde aandacht voor het feit dat de kosten van inhoudingsplichtigen onder meer door een reeks van maatregelen met betrekking tot werknemers (zowel op fiscaal gebied als door maatregelen op sociaal verzekeringsrechtelijk gebied) komend jaar sterk zullen stijgen. De Orde wijst in dit verband op het grote belang van afstemming tussen de verschillende regelgevers.

1.3 Zoals uit het navolgende zal blijken concludeert de Orde dat een aantal van de voorstellen naar haar mening niet zal leiden tot de beoogde administratieve lastenverlichting. Een deel van de voorstellen zal ook de werkgeverslasten verder opstuwten. De Orde stelt voor de wetsvoorstellen op de bovengenoemde punten te heroverwegen.

1.4 De Orde constateert dat nu – amper negen maanden na invoering – weer wordt voorgesteld de deelnemingsvrijstelling ingrijpend te wijzigen en dat het nu voorliggende voorstel wederom overkill bevat en vermoedelijk ook de EU-toets niet zal kunnen doorstaan. In het licht van fiscale vestigings- en investeringsklimaat van Nederland acht de Orde het wenselijk behoedzaam te opereren bij aanpassing van de deelnemingsvrijstelling. Mede in het licht van de voorgeschiedenis van dit wetsartikel acht de Orde het gewenst de nu voorgestelde wijziging te heroverwegen.

1.5 De Orde heeft met genoeg geconstateerd dat in de memorie van Antwoord van het wetsvoorstel tot herziening van het fiscale eenheidregime (kamerstuk 26 854) voor een belangrijk deel tegemoet is gekomen aan kritiek op de conceptversie van de bij het nieuwe regime fiscale eenheid voorgestelde algemene maatregel van bestuur. De aangekondigde wijzigingen zijn overwegend aan te merken als belangrijke verbeteringen van de voorgestelde regeling. De Orde heeft nog een aantal technische opmerkingen.

1.6 Door de Tweede Kamer is reeds enkele malen om een reactie van de staatssecretaris gevraagd op de gevolgen van de Europese zaak “Athinaïki Zythopoiia” op de heffing van surtax. Deze heeft geruime tijd geleden aangegeven dat het arrest ‘nadere bestudering behoeft’. Tot haar spijt heeft de Orde moeten constateren dat tot op heden een reactie van de wetgever is uitgebleven en dat ook het nu voorliggende wetsvoorstel ten onrechte geen aanpassing van de surtaxregeling bevat.

Meer gedetailleerd merkt de Orde het volgende op.

## **2. VOORSTELLEN IN DE LOONHEFFING**

### ***VAR ten behoeve van artiest***

2.1 De Orde juicht toe dat de verklaring arbeidsrelatie (die duidelijkheid moet geven over de arbeidsrelatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer) ook wordt uitgebreid naar artiesten. Naar de mening van de Orde wordt door het invoeren van één procedure en door de beslissingsbevoegdheid bij een centrale instantie neer te leggen meer eenduidigheid en eenvoud bereikt. De Orde betreurt hierbij echter wel dat de voorwaarden waaronder een dergelijke VAR-verklaring wordt afgegeven nog steeds ondoorzichtig zijn. Zo geeft een VAR verklaring tot op heden geen antwoord op de vraag of er sprake is van een échte dienstbetrekking, terwijl deze verklaring alleen zin heeft indien er van uit kan worden gegaan dat er géén sprake is van een echte dienstbetrekking. In het kader van dit commentaar zullen wij hier echter verder niet op in gaan.

2.2 De Orde vraagt zich af of het feit dat de regeling beperkt wordt tot in Nederland wonende artiesten danwel in Nederland gevestigde rechtspersonen niet in strijd komt met een recht van gelijke behandeling op basis van Europese regelgeving.

### ***Codificatie Afdrachtsvermindering VMBO***

2.3 Alhoewel het de Orde in beginsel verheugt dat de overheid bereid is om leer-/werktrajecten te stimuleren, wijst de Orde er op dat de keuze voor “afdrachtvermindering” haar als instrument minder gelukkig voorkomt. Gezien de voorwaarden van de afdrachtvermindering is het immers voor de inhoudingsplichtige noodzakelijk om de leerwerkovereenkomst te administreren en te bewaren en vervolgens per scholier in een soort administratie bij te houden welke looptijd het traject heeft.

Dit alles om een afdrachts vermindering van vooralsnog € 200 per maand te realiseren. In het kader van de gewenste administratieve lastenverlichting, waarbij een groot aantal afdrachtverminderingen beperkt worden, is een dergelijke nieuwe regeling curieus te noemen.

### *Auto*

2.4 De auto wordt (tot nu toe) niet tot het loon voor de loonbelasting gerekend. Onder de huidige wetgeving is dit systematisch onjuist. Beloningen in natura vormen ook loon en dienen derhalve in beginsel te worden meegenomen in de grondslagen voor heffing van loonbelasting.

2.5 In recente voorstellen, bijvoorbeeld het Wetsvoorstel Walvis, wordt er naar gestreefd het loonbegrip te uniformeren, en beloningen in natura geheel buiten de grondslag van de loonbelasting en sociale verzekeringen te brengen. In dit licht begrijpt de Orde de keuze om de auto in principe buiten de grondslag voor de loonbelasting te houden. De Orde heeft echter bezwaar tegen de keuze om enerzijds ten aanzien van de gewone auto er voor te kiezen deze buiten de grondslag te houden en anderzijds voor de bestelauto weer een uitzondering op de uitzondering te maken, en deze in de loonbelasting te betrekken. Deze keuze is systematisch inconsequent en leidt niet tot een grotere doorzichtigheid van de regelgeving.

2.6 Daarnaast merkt de Orde op dat het opnemen van een regeling ten aanzien van de “bestelauto” leidt tot een aanzienlijke administratieve lastenverzwaring bij de inhoudingsplichtige. Deze dient immers, naar de Orde aanneemt, te gaan bijhouden of er sprake is van een geval als in artikel 3.145 (de auto wordt niet gebruikt voor privé ritten en dit kan aangetoond worden). Uiteraard zal de inhoudingsplichtige ook per auto moeten nagaan of er al dan niet sprake is van een bestelauto in de zin van de regelgeving.

2.7 Wij veronderstellen dat per werknemer een kilometeradministratie zal moet worden opgesteld en gecontroleerd zal moeten worden op juistheid. Verder dient de inhoudingsplichtige te administreren bij wie de waarde van de auto bijgeteld dient te worden en dient, indien voor heffing gekozen wordt, juiste verwerking in de salarisadministratie plaats te vinden. Dit leidt tot omvangrijke administratieve lasten bij de inhoudingsplichtige. In principe blijken inhoudingsplichtigen in de praktijk veelal bereid deze lasten op zich te nemen. De Orde wijst er echter uitdrukkelijk op dat inhoudingsplichtigen zich dikwijls hiertoe genoodzaakt voelen omdat werknemers, onder de huidige regelgeving, in groten getale weigeren een bestelbusje te besturen indien dit leidt tot fiscaal nadeel. De Orde vraagt daarom dringend om voortvarendheid te betrachten bij het plan de heffing terzake van de auto te vereenvoudigen.

2.8 De Orde stemt in met het voorstel - gezien de huidige zeer ingewikkelde reiskostenregeling - de 40 dagen regeling uit te breiden tot een 60 dagen regeling. De Orde wijst er echter op dat het bijhouden van woon- werkverkeer een aanzienlijke administratieve last met zich meebrengt. Hierbij speelt ook nog een rol dat een inhoudingsplichtige zal moeten beoordelen of er sprake is van een arbeidsplaats (hierbij dient bijvoorbeeld te worden nagegaan of er sprake is van een rayon) en vervolgens zal de inhoudingsplichtige dienen na te gaan of de 60 dagen per kalenderjaar al dan niet overschreden worden. De Orde geeft in overweging de gehele reiskostenregeling woon- werkverkeer kritisch te bekijken omdat naar de mening van de Orde op dit punt een aanzienlijke lastenverlichting kan worden bereikt.

***Geen verplichte verklaring dat inhouding van loonbelasting in internationale situaties achterwege kan blijven***

2.9 De Orde juicht het voorstel toe om de dwingend voorgeschreven verklaring van de inspecteur (die een inhoudingsplichtige nodig heeft om inhouding achterwege te laten in situaties van internationaal recht) om te zetten in een vrijwillig verzoek. Enerzijds kan een inhoudingsplichtige hiermee duidelijkheid krijgen in gevallen waarin dit gewenst is. Anderszijds wordt voorkomen dat, in gevallen waarin reeds op grond van bijvoorbeeld een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting geen heffingsrecht in Nederland bestaat, toch overleg dient te worden gevoerd met de belastingdienst. De wijziging sluit ook aan bij geldende jurisprudentie en komt derhalve de duidelijkheid ten goede.

**3. AANPASSING DEELNEMINGSVRIJSTELLING (13G, LEDEN 3, 4 EN 5 WET VPB 1969)**

***Algemeen***

3.1 In het jaar 2000 is een voorstel ingediend artikel 13g Wet Vpb 1969 aan te passen. Na scherpe kritiek – welke met name betrekking had op overkill en strijd met Europees recht – heeft de staatssecretaris het voorstel ingetrokken. In het kader van het Ondernemerspakket 2002 is vervolgens voorzien in een nieuw voorstel, waarin voor een belangrijk deel aan deze kritiek was tegemoet gekomen. Deze wijzigingen zijn met ingang van 1 januari 2002 in werking getreden. De Orde constateert dat nu – amper negen maanden na invoering – weer wordt voorgesteld dit artikel ingrijpend te wijzigen en dat het nu voorliggende voorstel wederom overkill bevat en vermoedelijk ook de EU-toets niet zal kunnen doorstaan. In het licht van fiscale vestigingsklimaat van Nederland acht de Orde het wenselijk behoedzaam te opereren bij aanpassing van de deelnemingsvrijstelling. Mede in het licht van de voorgeschiedenis van dit wetsartikel acht de Orde het gewenst de nu voorgestelde wijziging te heroverwegen en in breder verband tot een aangepaste regeling te komen die aan alle belangen recht doet.

3.2 Momenteel vindt op initiatief van de Europese Commissie overleg plaats tussen de Europese Commissie en de lidstaten over uitbreiding en verbetering van de Moeder/Dochterrichtlijn (zie de mededeling “Towards an Internal Market without tax obstacles; a strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities” (COM(2001)582 final of 23 October 2001)). De Orde vraagt zich af hoe de voorgestelde aanpassing van artikel 13g (feitelijk een beperking van de implementatie van de Moeder/Dochterrichtlijn) zich verhoudt tot voornoemd overleg.

***Belang***

3.3 Evenals in de nu geldende wettekst worden in het voorgestelde artikel 13g, derde, onderdeel a Wet Vpb 1969 deelnemingen in niet-EU beleggingsdochters aangeduid met “belangen”. Onder verwijzing naar het commentaar van de Orde op “Wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002-II – Economische infrastructuur)”, zou de Orde graag verduidelijkt zien welke betekenis aan de term belang moet worden gehecht.

*Uitbreiding antimisbruikbepaling tot indirect gehouden EU-dochters*

3.4 In de Memorie van Toelichting is aangegeven dat de voorgestelde anti-misbruik bepaling in de eerste plaats tot doel heeft om de uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling ook van toepassing te laten zijn bij “indirect gehouden EU dochters waarop bij rechtstreekse deelname de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing zou zijn”. In de voorgestelde tekst komt echter het criterium “dochternootschap” niet terug en wordt de bepaling een veel ruimer reikwijdte gegeven door te spreken van “bezit in een vennootschap”. Naar de mening van de Orde zou de voorgestelde tekst van artikel 13g lid 3 letter a dan ook moeten worden aangepast om de bedoeling zoals weergegeven in de Memorie van Toelichting beter weer te geven; dat kan door in het voorgestelde artikel 13g lid 3 letter a een beperking op te nemen zodat aldaar met bezittingen van de EU dochter wordt bedoeld op belangen in niet EU-vennootschappen en belangen in EU vennootschappen die als “(klein-)dochtermaatschappij” zijn aan te merken; dus een beperking tot belangen van 25% of meer.

3.5 Op grond van het huidige artikel 13g, derde lid Wet Vpb 1969 wordt de deelnemingsvrijstelling uitgesloten indien de bezittingen van de EU-beleggingsdochter onmiddellijk of middellijk hoofdzakelijk bestaan uit niet voor de deelnemingsvrijstelling kwalificerende belangen in buiten de EU gevestigde vennootschappen. Voorgesteld wordt om artikel 13g, derde lid Wet Vpb 1969 dusdanig te wijzigen dat op grond van letter a middellijke belangen in EU-beleggings(klein)dochters, waarvan de bezittingen hoofdzakelijk bestaan uit niet voor de deelnemingsvrijstelling kwalificerende belangen, als een "besmette" bezitting wordt gekwalificeerd. Het is de Orde onduidelijk hoe de voorgestelde wijziging moet worden toegepast. De Orde meent dat het niet de bedoeling kan zijn dat niet kwalificerende belangen voor zover zij middellijk via twee of meer EU-beleggingsdochters worden gehouden, leiden tot het uitsluiten van de deelnemingsvrijstelling met betrekking tot de EU-beleggingsdochter, in gevallen waarbij de niet kwalificerende belangen middellijk gezien minder dan 70% van de bezittingen van de EU-beleggingsdochter vormen. Immers, indien dezelfde niet-kwalificerende belangen mutatis mutandis rechtstreeks zouden worden gehouden door de EU-beleggingsdochter, dan zou de deelnemingsvrijstelling wel van toepassing zijn. Een voorbeeld kan dit verduidelijken. Stel een NL BV houdt alle aandelen in EU1, welke vennootschap 25% houdt in kwalificerende deelnemingen en 75% in EU2. EU2 heeft 75% niet kwalificerende deelnemingen en 25% wel kwalificerende. Zou EU2 niet bestaan dan is 13g niet van toepassing bij EU1. De Orde gaat ervanuit dat bij toepassing van het nieuwe 13g bij EU2 rekening mag worden gehouden met kwalificerende belangen op een hoger niveau en vraagt dit te bevestigen. Mocht dit niet het geval zijn dan pleit de Orde voor aanpassing van de wettekst op dit punt.

3.6 Op basis van de voorgestelde tekst kwalificeert een EU-beleggingsdochter niet voor de deelnemingsvrijstelling, indien die EU-beleggingsdochter voor 70% of meer een beleggingsportefeuille heeft met aandelen in vennootschappen binnen of buiten de EU, welke aandelen, indien rechtstreeks gehouden door een Nederlandse vennootschap, niet zouden kwalificeren voor de deelnemingsvrijstelling. De Orde meent dat het uitsluiten van de deelnemingsvrijstelling in deze situatie in strijd is met de Moeder-dochterrichtlijn en meent dat het voorstel derhalve niet EU-proof is.

*EU-beleggingsdochters met een “passieve” vaste inrichting*

3.7 Op grond van het voorgestelde artikel 13g, lid 3, onderdeel b Wet Vpb 1969 zijn ‘buitenlandse ondernemingen waarvan de werkzaamheden grotendeels bestaan uit beleggen of uit financieringswerkzaamheden als bedoeld in artikel 13, tweede lid, laatste volzin die niet kunnen worden aangemerkt als actieve financieringswerkzaamheden’ “besmet”. De Orde vraagt zich af op welke wijze dient te worden bepaald of de bezittingen van de buitenlandse onderneming grotendeels bestaan uit beleggingen of “passieve” financieringswerkzaamheden? De Orde vraagt zich eveneens af of, indien de bezittingen van de buitenlandse onderneming grotendeels bestaan uit beleggingen of “passieve” financieringsactiviteiten, het gehele vermogen van de buitenlandse onderneming meetelt als “besmette” bezitting. Indien deze vraag bevestigend dient te worden beantwoord, zou dit betekenen dat een EU-beleggingsdochter, waarvan de bezittingen voor 70% bestaan uit een buitenlandse onderneming die voor meer dan 50% beleggingen bezit, onder de reikwijdte van de bepaling valt. Per saldo is in dit geval echter slechts sprake van 35% beleggingen. Mede in het licht van de uitleg die bij de totstandkoming van het huidige artikel 13g, derde lid Wet Vpb 1969 is gegeven zou echter op alle inkomsten uit het belang in de EU-beleggingsdochter de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing zijn. Hier is naar de mening van de Orde sprake van overkill. Immers indien de buitenlandse “passieve” onderneming deel uitmaakt van het vermogen van een Nederlandse vennootschap, dan zal Nederland op basis van de nationale regels een verrekening van belasting verlenen. Op grond van belastingverdragen zal in veel gevallen zelfs de vrijstellingsmethode onverkort worden toegepast. Indien dezelfde buitenlandse “passieve” onderneming onderdeel uitmaakt van het vermogen van een EU-beleggingsdochter, welke voor 70% of meer “besmette” bezittingen heeft, wordt de deelnemingsvrijstelling volledig uitgesloten en vindt derhalve op geen enkele wijze meer voorkoming van dubbele belasting plaats. Noch met betrekking tot de winst uit de buitenlandse “passieve” onderneming, noch met betrekking tot de overige inkomsten in de EU-beleggingsdochter. De Orde acht een dergelijke situatie zeer ongewenst en pleit voor een meer evenwichtige regeling.

3.8 Blijkens de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel wordt met “buitenlandse onderneming” een vaste inrichting bedoeld. De Orde vraagt zich af op welke wijze het begrip “buitenlandse onderneming” concreet moet worden ingevuld. Dient hierbij bijvoorbeeld te worden aangesloten bij de uitleg van het begrip vaste inrichting in (de toelichting bij) het OESO-modelverdrag? Of is wellicht de interpretatie op basis van de in het land van vestiging van de EU-beleggingsdochter geldende wet, dan wel op basis van een tussen dat land en een derde land gesloten belastingverdrag doorslaggevend?

3.9 Daarnaast vraagt de Orde zich af vanuit welk gezichtspunt het woord “buitenlandse” bekeken dient te worden. Dient dit bekeken te worden vanuit Nederland, zodat een onderneming in het land van vestiging van de EU-beleggingsdochter eveneens een “buitenlandse” onderneming is (namelijk niet-Nederlands)? Of dient dit bekeken te worden vanuit het vestigingsland van de EU-beleggingsdochter, zodat in beginsel ook een Nederlandse vaste inrichting van de EU-dochter is aan te merken als een buitenlandse onderneming. De Orde gaat ervan uit dat deze tweede interpretatie de juiste is, doch meent dat verduidelijkt moet worden dat een Nederlandse vaste inrichting nimmer als “buitenlandse onderneming” geldt voor de toepassing van artikel 13g. De Orde verzoekt dan ook het wetsvoorstel op dit punt te verduidelijken.

3.10 In het artikelsgewijs gedeelte van de Memorie van Toelichting wordt als voorbeeld gegeven een Luxemburgse beleggingsdochter met een Zwitserse “passieve” financierings-vi: een voorbeeld dus waarbij sprake is van een buiten de EU gevestigde vi. De bepaling is echter in beginsel evenzeer van toepassing indien sprake is van een EU beleggingsdochter met een “passieve” vi binnen de EU. Ondanks de tegenbewijsregeling vraagt de Orde zich wederom af of de ruime reikwijdte van deze bepaling hierdoor niet in strijd is met de moeder/dochterrichtlijn of andere bepalingen in het Europese recht. Ter illustratie het volgende voorbeeld (waarbij ervan uit wordt gegaan dat ‘buitenlandse’ bezien dient te worden vanuit het vestigingsland van de EU-dochter):

*Situatie 1:* Een Nederlandse vennootschap houdt 100% van de aandelen in een Franse beleggingsdochter. De bezittingen van de Franse beleggingsdochter bestaan voor 70% of meer uit een “passieve” vaste inrichting in Spanje. Voorgesteld artikel 13g, derde lid Wet Vpb sluit derhalve de deelnemingsvrijstelling uit. *Situatie 2:* Dezelfde situatie als hiervoor, doch nu bezit de Franse beleggingsdochter niet een “passieve” vaste inrichting in Spanje, maar een Spaanse beleggingsdochter, met dezelfde activiteiten en omvang als de vaste inrichting in situatie 1. De deelnemingsvrijstelling is in deze situatie op grond van voorgesteld artikel 13g, lid 1 Wet Vpb 1969 van toepassing op het aandelenbezit in de Franse beleggingsdochter en voorgesteld lid 3 is niet van toepassing. De Orde ziet geen reden voor deze verschillende benadering. De Orde bepleit dan ook in dit verband buitenlandse ondernemingen die binnen de EU zijn gevestigd uit te zonderen van de bepaling. Daarnaast is duidelijk dat dit verschil in behandeling van de Franse deelneming al naar gelang haar keuze voor de vestiging in Spanje (c.q. iedere andere EU lidstaat) als vaste inrichting of als dochtermaatschappij in strijd is met uitgekristalliseerde fiscale beginselen van de vestigingsvrijheid binnen de Europese Unie. Die geven namelijk aan de een EU onderneming geen belemmering mag ondervinden bij de keuze tussen vaste inrichting of dochtermaatschappij voor een vestiging in een andere EU lidstaat.

#### ***Artikel 28b, tweede lid Wet Vpb 1969***

3.11 In het voorgestelde vierde lid wordt artikel 28b, tweede lid Wet Vpb 1969 van toepassing verklaard. Achtergrond van deze wijziging is dat zonder de aanvulling, bepaalde waarderingssystemen, zodra 13g, derde lid Wet Vpb 1969 niet meer van toepassing zou zijn, tot een aftrekbare afwaardering zou kunnen leiden. De Orde neemt aan dat hiermee wordt bedoeld op de situatie dat het belang in de EU-beleggingsdochter beneden de 25% daalt, zodat de deelnemingsvrijstelling niet meer uit hoofde van artikel 13g Wet Vpb 1969 van toepassing is, en derhalve ook de leden 3 tot en met 5 van dit artikel geen toepassing meer vinden. Graag verneemt de Orde of deze visie juist is. Indien de visie niet juist of onvolledig is, zou de Orde graag vernemen op welke andere gevallen wordt bedoeld.

#### ***Tegenbewijsregeling***

3.12 De Orde gaat ervan uit dat aan de tegenbewijsregeling in geval van EU-beleggingsdochters met een “passieve” vi in ieder geval geacht wordt te zijn voldaan, indien bij de EU-beleggingsdochter de inkomsten uit de “passieve” vi in de heffing wordt betrokken in het land van vestiging. Is dit uitgangspunt juist? Heeft de wijze van voorkoming van dubbele belasting in het land van vestiging van de EU-beleggingsdochter (credit-systeem versus vrijstellingsstelsel) invloed op de beoordeling of voldaan is aan de tegenbewijsregeling?

#### **4. BEPALINGEN OMTRENT FISCALE EENHEID (ARTIKEL XXXII)**

##### *Algemeen*

4.1 De Orde constateert dat het voorstel een aanzienlijk aantal aanpassingen bevat van het bij de Eerste Kamer aanhangige wetsvoorstel 26 854 (Herziening regime fiscale eenheid). Allereerst gaat de Orde in op een aantal voorgestelde wijzigingen in het onderhavige wetsvoorstel en tevens maakt de Orde van deze gelegenheid gebruik om een aantal aspecten uit wetsvoorstel 26 854 nader te belichten.

##### *Artikel 15ad*

4.2 In de gewijzigde tekst van art. 15ad, derde lid, onderdeel a komt thans expliciet tot uitdrukking dat de zogenoemde grondslageis tevens een voorwaarde is voor de tegenbewijsregeling ingeval van verwerving van aandelen. Onder het huidige art. 15, lid 4 wordt deze eis echter niet gesteld. De hier bedoelde toevoeging strookt niet met hetgeen bij de introductie van art. 15, lid 4 in de Nota naar aanleiding van het Nader Verslag is opgemerkt, te weten: *“De regeling heeft met andere woorden tot doel te voorkomen dat de winsten van een vennootschap worden aangewend voor de financiering van haar eigen overname, tenzij sprake is van werkelijke financieringsbehoefte bij het overnemende concern. De vraag of de rente bij het ontvangende lichaam in een compenserende heffing wordt betrokken, is bij deze vorm van de uitholling van de grondslag niet van belang, omdat de rente-aftrek niet wordt geschrapt, maar wordt getemporiseerd.”* Daarbij komt dat de genoemde grondslageis uitsluitend is opgenomen bij de wijzigingen van art. 15ad, welke wijzigingen blijkens de parlementaire geschiedenis zijn gericht tegen BV1/BV2-structuren, waarvan bij de verwerving van aandelen geen sprake is. De Orde is om die reden van oordeel dat de toevoeging van de grondslageis in andere situaties een niet beoogde verzwaring van de tegenbewijsregeling tot stand brengt en verzoekt de staatssecretaris de tekst van art. 15ad, derde lid, onderdeel a te heroverwegen.

4.3 In vervolg op het vorenstaande constateert de Orde dat ingevolge de gewijzigde tekst van art. 15ad, derde lid, onderdeel b de rentetemporisering niet van toepassing is op geldleningen ter financiering van een kapitaalstorting welke binnen fiscale eenheid is aangewend, anders dan voor de overname van een onderneming of een deel daarvan. Deze wijziging is, naar de Orde aanneemt, ingevoerd naar aanleiding van hetgeen de staatssecretaris heeft geantwoord op vragen gesteld door de leden van de fractie van het CDA in de Eerste Kamer betreffende de aanschaf van bedrijfsmiddelen. De Orde vermag evenwel niet in te zien waarom de aanschaf van bedrijfsmiddelen niet resulteert in de toepassing van de rentetemporisering terwijl de aanschaf van bedrijfsmiddelen die tezamen een onderneming dan wel een deel daarvan vormen wel resulteert in de toepassing van de rentetemporisering. De hier bedoelde toevoeging strookt voorts niet met de hiervoor gememoreerde ratio van de voorgestelde wijzigingen van art. 15ad.

4.4 Voorts is het de Orde niet geheel duidelijk wat wordt bedoeld met *“de kapitaalstorting is binnen de fiscale eenheid aangewend”*. Tekstueel lijkt een aanwending van een kapitaalstorting binnen fiscale eenheid te zijn gericht op een aanwending van de betreffende geldmiddelen binnen fiscale eenheid. In dat geval zou bij een verwerving van bedrijfsmiddelen buiten de fiscale eenheid de rentetemporisering wel van toepassing zijn, hetgeen niet overeenstemt met de toelichting op de voorgestelde wijziging.



In dit verband vraagt de Orde zich mede af waarom de bedoelde kapitaalstorting blijkens de toelichting niet mag worden aangewend voor de verwerving van een onderneming binnen fiscale eenheid dan wel een verhangings binnen de fiscale eenheid van een gevoegde maatschappij. Juist dergelijke transacties vormen een aanwending van de kapitaalstorting binnen fiscale eenheid. Overigens zijn ook dergelijke transacties, hoewel vanuit bedrijfseconomisch perspectief relevant, fiscaal non existent.

4.5 Naast de hiervoor gesignaleerde onduidelijkheden constateert de Orde in z'n algemeenheid dat met de thans voorgestelde wijziging betreffende kapitaalstortingen binnen fiscale eenheid, geldleningen onder de rentetemporisering worden gebracht die daar gelet op de ratio van de oorspronkelijk voorgestelde wijzigingen van art. 15ad niet thuis horen. Reeds in haar Commentaar op de nota naar aanleiding van het verslag en de nota van wijziging betreffende het wetsvoorstel "Herziening regime fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting" heeft de Orde erop gewezen dat de voorgestelde regeling op veel meer situaties ziet dan de gewraakte BV1/BV2 structuur. Met de thans voorgestelde wijziging wordt dit zelfs nog pregnanter. Door het opnemen van een anti-misbruikregeling in een algemene regel, waarbij de anti-misbruikregeling slechts is gericht tegen één specifieke situatie, is dit ook onontkoombaar. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook de regeling inzake de kapitaalstorting in art. 15ad te schrappen en te zoeken naar een meer geëigende manier de gewraakte structuur aan te pakken.

#### *Artikel 15ae*

4.6 In het voorgestelde vijfde lid van art. 15ae wordt, (mede) naar aanleiding van het artikel "Herziene regime fiscale eenheid: interne reorganisatiefaciliteit overhoop", WFR 2002/6466, geregeld dat verrekening van voorvoegingsverliezen niet in gevaar komt indien binnen fiscale eenheid activiteiten worden verschoven. Daartoe wordt in de tekst van de wet opgenomen dat voor de toepassing van art. 20a, lid 4, werkzaamheden die binnen een fiscale eenheid van de ene maatschappij zijn overgedragen op een andere maatschappij in aanmerking worden genomen bij de overdragende maatschappij. De Orde meent hieruit op te maken dat iedere overdracht die ooit binnen een fiscale eenheid heeft plaatsgevonden wordt toegerekend aan de oorspronkelijke overdrager, ongeacht of die fiscale eenheid nog bestaat ten tijde van beoordeling 20a. In de tekst komt evenwel niet tot uitdrukking of ten tijde van de aandeelhouderswisseling nog sprake dient te zijn van een fiscale eenheid. Uitsluitend wordt als voorwaarde gesteld dat er sprake is van een overdracht van werkzaamheden binnen fiscale eenheid. Dit zou betekenen dat voor de toepassing van de in art. 20a, lid 4 genoemde activiteitentoets, werkzaamheden die binnen een fiscale eenheid door een maatschappij zijn overgedragen of verkregen niet aan die maatschappij worden toegerekend, ongeacht of deze maatschappij nog wel of niet is gevoegd binnen die fiscale eenheid. Zoals de Orde de bepaling nu begrijpt zou het dus kunnen zijn dat een vennootschap waaraan ooit activiteiten zijn overgedragen binnen fiscale eenheid, deze vennootschap na verbreking fiscale eenheid verliezen maakt ter zake van deze activiteiten, door een aandeelhouderswisseling de verliesverrekening in gevaar komt omdat blijkens de tekst de activiteiten worden toegerekend aan de oorspronkelijke overdrager en de betreffende vennootschap dus niet door de activiteitentoets heen komt. De Orde meent dat dat niet de bedoeling kan zijn. Het lijkt de bedoeling dat die toerekening op maatschappijniveau alleen van belang is zolang de fiscale eenheid nog bestaat en verzoekt de staatssecretaris de tekst van het voorgestelde vijfde lid van art. 15ae te verduidelijken.

***Artikel 15aj***

4.7 Met instemming heeft de Orde kennis genomen van de aanpassing van het tweede lid. Nu een waardedaling vóór het aangaan van de fiscale eenheid altijd via artikel 15ab, tweede lid wordt teruggenomen en ook wijzigingen tijdens fiscale eenheid worden uitgesloten vraagt de Orde zich af of het niet beter is de hoofdregel aldus te formuleren dat de waardestijging na ontvoeging in beginsel onbelast dient te blijven.

4.8 De Orde constateert dat de in het vijfde lid opgenomen wijziging een belangrijke afwijking bevat van de ‘opgaan in’ benadering die ook eigen is aan het nieuwe fiscale eenheidregime. Tijdens het bestaan van de fiscale eenheid wordt de dochter geacht te zijn opgegaan in de moedermaatschappij. Nu wordt evenwel als hoofdregel geformuleerd dat de dochtermaatschappij voor die zaken die zij na ontvoeging voortzet in de plaats treedt van de fiscale eenheid. Het verbaast de Orde dat een dergelijke regeling in een ‘Veegwet’ wordt opgenomen. De Orde vraagt zich af of de consequenties van het opnemen van deze regeling en de doorwerking hiervan naar diverse andere artikelen nader doordacht is. Houdt die indeplaatstreding bijvoorbeeld ook in dat de dochtermaatschappij na ontvoeging haar verliezen met fiscale eenheidwinsten kan verrekenen? Houdt deze regeling in dat bepaalde bepalingen, zoals artikel 43 AMvB, kan komen te vervallen? Indien binnen fiscale eenheid een buitenlandse vaste inrichting met verliezen is omgezet in een artikel 13c deelneming, gaan bij ontvoeging dan ook de inhaalverliezen mee? Indien het de bedoeling is specifiek de in de artikelsgewijze toelichting vermelde punten te regelen lijkt het de Orde beter te volstaan met een specifieke regeling voor die gevallen. Indien een ruimere regeling gewenst is, is een nadere bezinning op en toelichting van de consequenties gewenst.

4.9 De in het achtste lid opgenomen regeling stemt in grote lijnen overeen met de in onderdeel 3.7 van de toelichting op de standaardvoorwaarden opgenomen regeling. De Orde is echter van mening dat deze regeling overkill bevat. Uitgangspunt dient te blijven dat verhangingen binnen fiscale eenheid geen invloed mogen hebben op het voor niet-gevoegde deelnemingen opgeofferde bedrag. Een uitzondering voor materieel gestaakte deelnemingen is naar de Orde meent slechts op zijn plaats als die staking reeds beoogd is of plaatsgevonden heeft op het tijdstip van de overdracht van de deelneming binnen fiscale eenheid. De Orde vermag niet in te zien waarom een interne reorganisatie tien jaar voorafgaande aan de ontvoeging invloed zou moeten hebben op het opgeofferd bedrag van de verhangen deelneming. Dergelijke overkill zou kunnen worden voorkomen door te bepalen dat het opgeofferd bedrag slechts wordt aangepast als de overdracht binnen fiscale eenheid in directe samenhang met de ontvoeging plaatsvindt.

***Algemene Maatregel van Bestuur***

4.10 De Orde heeft met genoeg geconstateerd dat de staatssecretaris in de memorie van Antwoord van het wetsvoorstel tot herziening van het fiscale eenheidregime (kamerstuk 26 854) voor een belangrijk deel tegemoet is gekomen aan kritiek op de conceptversie van de bijbehorende algemene maatregel van bestuur. De aangekondigde wijzigingen zijn overwegend aan te merken als belangrijke verbeteringen van de voorgestelde regeling. De Orde neemt tevens van deze gelegenheid gebruik om op een aantal punten nader te reageren.

4.11 In de huidige 11e standaardvoorwaarde is de zogenoemde waardesprongregel opgenomen. Deze houdt in dat het opgeofferd bedrag van een gevoegde deelneming op het ontvoegingstijdstip wordt gesteld op het fiscaal zuivere vermogen van die deelneming, vermeerderd met de op dat tijdstip nog aanwezige goodwill en stille reserves. In de Memorie van Toelichting is aangegeven dat deze regeling ongewijzigd in de AMvB zou worden overgenomen. De Orde heeft eerder geconstateerd dat in artikel 14 AMvB de correctie voor op het ontvoegingstijdstip nog aanwezige goodwill en stille reserves komt te vervallen, hetgeen een aanmerkelijke verslechtering inhoudt van het huidige regime.

4.12 In de Memorie van Antwoord wordt aangegeven dat deze ‘verfijning’ achterwege is gebleven omdat het in de praktijk moeilijk vast te stellen is hoe groot de goodwill en stille reserves op voegings- en ontvoegingstijdstip precies zijn en de waardering hiervan tot geschillen zou kunnen leiden. De Orde is van mening dat hierin geen deugdelijk argument is gelegen de waardesprongregel te laten vervallen. Ook voor de toepassing van andere wetsbepalingen moet de waarde van de goodwill en stille reserves worden vastgesteld (denk in dit kader aan artikel 15ai en artikel 15ah van het voorstel). Het is in beginsel de belastingplichtige die zal moeten aantonen dat bij ontvoeging nog goodwill en/of stille reserves resteren. De Orde vermag niet in te zien waarom belastingplichtigen deze mogelijkheid onthouden zou moeten worden en bepleit dan ook de regeling van de huidige 11e standaardvoorwaarde te handhaven.

4.13 Een tweede punt betreft artikel 33 AMvB, welk artikel een verplichte afrekening voorschrijft van de artikel 13c-claim bij voeging van een buitenlandse deelneming. Nu de deelneming in dat geval zichtbaar blijft en de artikel 13c-sanctie (buiten toepassing blijven van de deelnemingsvrijstelling) ook in de toekomst nog volledig kan worden toegepast ziet de Orde geen aanleiding tot verplichte winstneming. Naar de Orde uit de Memorie van Antwoord begrijpt is de voornaamste reden hiervoor gelegen dat de claim dan tot ver in de toekomst moet worden gevolgd. Dit is evenwel ook zo bij een niet gevoegde buitenlandse deelneming, zodat hierin geen reden gelegen kan zijn voor een vervroegde winstneming. Ook in die gevallen zal gewaakt moeten worden voor verkapte dividenduitkeringen. De Orde bepleit dan ook een verplichte winstneming geheel of gedeeltelijk achterwege te laten.

4.14 In de Memorie van Antwoord Eerste Kamer wordt, naar aanleiding van een vraag van de leden van de CDA fractie, een voorbeeld gegeven van een situatie waarin het van belang is dat lichamen die deel uitmaken van een fiscale eenheid worden aangemerkt als verbonden lichamen. In haar Commentaar op het “Concept Besluit Fiscale Eenheid 2003” heeft de Orde eveneens gevraagd naar de reden van het aanmerken van in een fiscale eenheid opgenomen maatschappijen als verbonden lichamen in de zin van art. 10a. De achtergrond van die vraag was de gesignaleerde onduidelijkheid inzake de toepassing van art. 10a, tweede lid binnen fiscale eenheid te weten indien met een buiten fiscale eenheid aangetrokken geldlening een binnen fiscale eenheid “besmette” transactie wordt gefinancierd terwijl de fiscale eenheid als geheel geen “besmette” transactie verricht. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat in de hier geschetste situatie de aftrekbeperking van art. 10a, tweede lid niet aan de orde komt.

4.15 Kan de staatssecretaris bevestigen dat de voorgestelde wijzigingen van art. 10a, art. 15, lid 4 en art. 15ad, Wet Vpb wat betreft de gelijkstelling met aandelen van een geldlening die bij de schuldenaar feitelijk functioneert als eigen vermogen in de zin van art.10, eerste lid onderdeel d, Wet Vpb uitsluitend van toepassing zijn op geldleningen waarop art. 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb ook materieel van toepassing is. Dat wil zeggen, met inachtneming van de inwerkingtreding van art. 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb, te weten leningen aangegaan na 31 december 2001.

## 5. SURTAX

5.1 De Orde constateert dat het Belastingplan 2003 en de eerder dit jaar ingediende wetsvoorstellen 28 488 (Enige wijzigingen van de successiewet 1956) en 28 487 (Vervolgwijzigingen in samenhang met de belastingherziening 2001) voorstellen bevatten waarin alert gereageerd wordt op recente rechtspraak. Des te opmerkelijker acht de Orde het dat in geen van deze wetsvoorstellen in enige wijziging is voorzien van de zogenoemde surtaxregeling (artikel IV, onderdeel B. overgangsrecht vennootschapsbelasting). Op 4 oktober 2001 heeft het Europese Hof in de zaak Athinaïki Zythopoiia geoordeeld dat een Griekse heffing, welke dezelfde kenmerken vertoont als de Nederlandse surtax, in strijd is met de Moeder-dochterrichtlijn. In de literatuur is geconstateerd dat de Nederlandse regeling aanpassing behoeft. Door de Tweede Kamer is enkele malen om een reactie van de staatssecretaris gevraagd. Deze heeft aangegeven dat het arrest 'nadere bestudering behoeft'. Tot haar spijt heeft de Orde moeten constateren dat tot op heden een reactie van de wetgever is uitgebleven en dat ook het nu voorliggende wetsvoorstel ten onrechte geen regeling op dit punt bevat en pleit ervoor een aanpassing van de surtaxregeling alsnog in dit voorstel mee te nemen.

## 6. SLOT

De Orde zou het bijzonder op prijs stellen indien u de bovenstaande vragen en opmerkingen bij uw afwegingen en bij de discussie met de Staatssecretaris van Financiën zou willen betrekken.

Een kopie van deze brief heeft de Orde heden verzonden aan de Staatssecretaris. Uiteraard is de Orde gaarne bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

prof. dr. A.H.M. Daniels