



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, 25 september 2002

**Betreft: Commentaar op het wetsvoorstel “wijziging van enige belastingwetten c.a.
(Vervolgwijzigingen in samenhang met de belastingherziening 2001”,
kamerstuknr. 28 487)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van belastingadviseurs (hierna ‘de Orde’) heeft met belangstelling kennis genomen van het onderhavige wetsvoorstel; feitelijk de derde “veegwet” met betrekking tot de belastingherziening 2001. Eén van de hoofddoelen van het voorliggende wetsvoorstel is het wegnemen van rechtsonzekerheid. Met teleurstelling constateert de Orde dat “de rekening” van deze rechtsonzekerheid gepresenteerd wordt aan de belastingplichtige en niet gedragen wordt door de veroorzaker ervan. De Orde doelt op de voorgestelde terugwerkende kracht van verschillende belastingverzwarende maatregelen. Wederom probeert een wetsvoorstel de grenzen van de toelaatbaarheid van terugwerkende kracht op te zoeken en worden vragen over de “kenbaarheid van de omissies” door de Raad van State op een te luchtige wijze van repliek voorzien.

De Orde beseft dat de materiële reikwijdte van de voorstellen met terugwerkende kracht beperkt is. Dat neemt niet weg dat de acceptatie van deze terugwerkende kracht een naar de Orde meent ongewenst precedent schept. In het navolgende zal nog nader op de terugwerkende kracht worden ingegaan.

1. SAMENVATTING

De kernpunten uit het onderstaande commentaar zijn als volgt:

1.1 De Orde vraagt aandacht voor een aantal gevallen van mogelijke dubbele heffing die kunnen optreden bij een geruisloze terugkeer uit de BV met terugwerkende kracht en stelt voor om een regeling op te nemen in afdeling 3.2 c.q. een goedkeuring te verstrekken op grond waarvan de ondernemersbeloning c.q. de tegenprestatie voor terbeschikkinggestelde vermogensbestanddelen tijdens de periode van terugwerkende kracht in mindering komt op de aan de voortzettende aandeelhouders toe te rekenen winst.

1.2 De Orde acht de voorgestelde toevoeging van de optierechten aan de terbeschikkingstellingsregelingen onterecht aangezien van een terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel geen sprake is.

1.3 De Orde doet een aantal voorstellen om de werking van de vrijstelling kapitaalverzekering eigen woning te verbeteren.

1.4 De Orde vraagt aandacht voor een aantal knelpunten in de praktijk in relatie tot de aanmerkelijkbelangregeling. Zo is naar de mening van de Orde verzuimd de wetgeving inzake de hybride leningen door te trekken naar de inkomstenbelasting en onder te brengen in de aanmerkelijkbelangregeling van box 2. Gelet op de gelijkstelling van hybride geldleningen met aandelen meent de Orde dat deze rentebate bij de aanmerkelijkbelanghouder op dezelfde wijze als een reguliere dividenduitkering deel zou moeten uitmaken van het inkomen uit aanmerkelijk belang en derhalve met 25% inkomstenbelasting moet worden belast.

1.5 De Orde heeft bedenkingen bij de uitbreiding van de terbeschikkingstellingsregeling naar buitenlandse belastingplichtigen en constateert dat de voorgestelde wetstekst nog steeds op een aantal punten onduidelijk is.

1.6 In het licht van de nieuwe voorstellen betreffende hybride leningen brengt de Orde het advies van de Raad van State bij het wetsvoorstel “Wet belastingplan 2002, deel 2 (economische infrastructuur)” in herinnering, waarin is geadviseerd te komen tot een fundamentele discussie over de behandeling van eigen en vreemd vermogen in de Wet Vpb 1969. Gezien de thans voorgestelde wijzigingen die de complexiteit verder vergroten, is het belang van een dergelijke discussie naar de mening van de Orde toegenomen. De Orde pleit voor het instellen van een studiec commissie met als opdracht binnen een redelijke termijn tot systematisering van de behandeling van vreemd en eigen vermogen in de vennootschapsbelasting te komen.

1.7 Voorgesteld wordt om voor wat betreft hybride vorderingen de mogelijkheid van heffing over een zakelijke rente bij de schuldeiser te behouden (deelnemingsvrijstelling niet van toepassing) in situaties waarbij de betaalde rente ter zake van een vordering op een in het buitenland gevestigd lichaam - op grond van het aldaar van toepassing zijnde regime - in mindering op de winst kan worden gebracht, terwijl de ontvangen rente bij de schuldeiser onder de deelnemingsvrijstelling valt. De Orde meent dat deze bepaling deels over haar doel heenschiet, omdat het voortsel ook strikt nationale situaties raakt.

1.8 Het voorgestelde art. 13bb eertse lid Wet Vpb 1969 is naar de mening van de Orde ten onrechte niet beperkt tot schuldvorderingen die bij de schuldenaar feitelijk functioneren als eigen vermogen in de zin van art. 10, eerste lid, onderdeel d Wet Vpb 1969. Dit heeft in binnenlandse situaties van omzetting van een vordering in aandelenkapitaal samenloop met art. 12 Wet Vpb 1969 tot gevolg zodat sprake is van overkill.

Meer in detail vraagt de Orde uw aandacht voor de volgende technische vragen en opmerkingen.

2. GERUISLOZE TERUGKEERRESERVE (ARTIKEL 3.65 WET IB 2001)

Doorschuiving terugkeerreserve

2.1 Voorgesteld wordt om in art. 3.65 Wet IB 2001 een derde lid op te nemen, dat de positie van de terugkeerreserve regelt, indien na een geruisloze terugkeer uit een BV wederom een geruisloze inbreng in een BV plaatsvindt. Voorgesteld wordt om te bepalen dat de terugkeerreserve dan vervalt, zonder dat dit de winst beïnvloedt. Het is de Orde opgevallen dat in de toelichting op een tweetal plaatsen wordt vermeld dat de positieve terugkeerreserve bij geruisloze omzetting toch moet worden afgerekend, terwijl dit klaarblijkelijk niet de bedoeling is. Dit kan geïllustreerd worden aan de hand van de volgende passages uit de memorie van toelichting:

“Het voorstel houdt in, dat over een positieve terugkeerreserve wordt afgerekend en dat een negatieve terugkeerreserve wordt opgeheven zonder dat de winst wordt verminderd, doch waarbij de claim van een negatieve terugkeerreserve wordt doorgeschoven naar de verkrijgingsprijs van de in het kader van de omzetting verkregen aandelen.“ en;

“Het voorstel houdt in dat een positieve terugkeerreserve aan de vooravond van de geruisloze inbreng in de winst wordt opgenomen. Een negatieve terugkeerreserve vervalt eveneens aan de vooravond van de geruisloze inbreng, doch deze vrijval loopt, in afwijking van de hoofdregel volgens het voorstel, niet via de verlies- en winstrekening. Bij een negatieve terugkeerreserve heeft de ondernemer een claim op de fiscus. Deze claim wordt voor hem veilig gesteld door de verkrijgingsprijs van de in het kader van de omzetting verkregen aandelen fictief te verhogen, zodat hij in de toekomst minder aanmerkelijk belangheffing verschuldigd is.”

2.2 Uit de toelichting kan evenwel opgemaakt worden dat het de bedoeling is om bij de bepaling van de verkrijgingsprijs rekening te houden met zowel de vrijval van een positieve als van een negatieve terugkeerreserve. De Orde beveelt aan de betreffende passages in de toelichting aan te passen, zodat helder is dat een positieve, dan wel negatieve terugkeerreserve de winst in deze gevallen niet beïnvloedt.

Gevolgen terugwerkende kracht faciliteit

2.3 De Orde wenst deze gelegenheid te baat te nemen om de aandacht te vragen voor de volgende, met de geruisloze terugkeerfaciliteit samenhangende, problematiek. De geruisloze terugkeer uit de BV kan onder voorwaarden met terugwerkende kracht geschieden. Voor de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting wordt alsdan bij wijze van fictie de onderneming geacht vanaf een bepaald moment voor de daadwerkelijke liquidatie reeds voor rekening van de voortzettende aandeelhouders te worden gedreven. De winst wordt met ingang van dat moment belast met inkomstenbelasting op de voet van afdeling 3.2 van de Wet IB 2001. Het is de Orde echter niet duidelijk hoe in dat geval moet worden omgegaan met in de periode van terugwerkende kracht door de voortzettende aandeelhouders reeds genoten, en derhalve met loonheffing belaste, arbeidsbeloning. Om dubbele heffing te voorkomen, zal de arbeidsbeloning die in de periode van terugwerkende kracht werd genoten, in mindering moeten kunnen worden gebracht op de winst. De vraag rijst of dat mogelijk is voorzover het gaat om de arbeidsbeloning van de voortzettende aandeelhouder zelf. In de winstsfeer komt de arbeidsbeloning van de ondernemer zelf niet in mindering op de winst.

Het voorgaande geldt in overeenkomstige zin indien fictief loon is 'genoten' gedurende de periode van terugwerkende kracht van de geruisloze terugkeerfaciliteit.

2.4 Een zelfde soort problematiek speelt in situaties waarin in de BV-periode door een aanmerkelijkbelanghouder vermogensbestanddelen aan de BV ter beschikking worden gesteld, welke vermogensbestanddelen na geruisloze terugkeer tot het verplichte ondernemingsvermogen van deze voortzettende aandeelhouder behoort. Ook hier zal de tegenprestatie voor het ter beschikking stellen van deze vermogensbestanddelen zijn belast als resultaat uit overige werkzaamheden. Indien de terbeschikkinggestelde vermogensbestanddelen na geruisloze terugkeer met terugwerkende kracht deel gaan uitmaken van het ondernemingsvermogen van de voortzettende aandeelhouders, rijst hier eveneens de vraag of de tegenprestatie in mindering kan komen op de winst.

2.5 De Orde stelt voor om een regeling op te nemen in afdeling 3.2 c.q. een goedkeuring te verstrekken op grond waarvan de ondernemersbeloning c.q. de tegenprestatie voor terbeschikkinggestelde vermogensbestanddelen tijdens de periode van terugwerkende kracht in mindering komt op de aan de voortzettende aandeelhouders toe te rekenen winst.

3. STARTERSFACILITEITEN (ARTIKEL 3.76 EN 3.77 WET IB 2001)

3.1 De wijziging in bovengenoemde artikelen beoogt ondernemers die na een geruisloze terugkeer de onderneming voortzetten uit te sluiten van de startersfaciliteiten. Deze wijziging is logisch voor gevallen waarbij de onderneming reeds jarenlang bestaat. Wanneer de onderneming in de BV echter nog geen 5 jaar geleden is gestart en de ondernemer zou – wanneer de onderneming direct in privé zou zijn gestart recht hebben op de startersfaciliteiten - de voortzetter naar de mening van de Orde wel recht moeten hebben op de startersfaciliteiten.

4. FIETSAFTREK (ARTIKEL 3.86 WET IB 2001)

4.1 Met de wijziging in dit artikel wordt het begrip fietsafstand verduidelijkt. De wijziging werkt vanaf 1 januari 2003. In het Belastingplan 2003 wordt de regeling van art. 3.86 echter geschrapt, zodat deze wijziging nimmer in de wet kan/hoeft te worden opgenomen. De Orde veronderstelt wel dat de uitleg bij deze voorgestelde wijziging met terugwerkende kracht kan gelden tot 1 januari 2001.

5. TERBESCHIKKINGSTELLINGSREGELINGEN (ARTIKEL 3.91 EN 3.92 WET IB 2001)

Minderjarige kinderen

5.1 Uit onderhavig wetsvoorstel blijkt dat de wijze waarop minderjarige kinderen bij Veegwet Wet IB 2001 in de terbeschikkingstellingsregelingen zijn verwerkt onjuist was. Kennelijk was bedoeld de situatie te treffen waarbij minderjarige kinderen vermogensbestanddelen ter beschikking stellen aan een onderneming of een vennootschap van een bloed- of aanverwant in de rechte lijn. De omgekeerde situatie, waarbij de bloed- of aanverwant in de rechte lijn (bijvoorbeeld de vader) een vermogensbestanddeel ter beschikking stelt aan een onderneming of vennootschap van een minderjarig kind is echter bij Veegwet Wet IB 2001 in de terbeschikkingstellingsregelingen terecht gekomen. De Orde kan begrip opbrengen dat dit nu conform de oorspronkelijke bedoeling wordt gewijzigd. Wel is de Orde daarbij van mening dat de bij Veegwet Wet IB 2001 ingevoerde regeling ten aanzien van minderjarige kinderen dient te vervallen.

De Orde vermag niet inzien waarom bij de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel door een bloed- of aanverwant in de rechte lijn aan een onderneming of een vennootschap van een kind een onderscheid moet worden gemaakt tussen meerderjarige en minderjarige kinderen, te meer daar tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 en de Veegwet Wet IB 2001 niet is aangetoond dat in relatie tot minderjarige kinderen op grote schaal constructies plaatsvinden die bestrijding behoeven.

5.2 Naar het oordeel van de Orde past het in de terbeschikkingstellingsregelingen om bloed- of aanverwanten in de rechte lijn, die een vermogensbestanddeel ter beschikking stellen aan een onderneming of een vennootschap van een minderjarig kind, alleen onder deze regelingen te brengen indien het een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling betreft. De Orde verwijst ter ondersteuning van haar opvatting naar de in onderhavige wetsvoorstel voorgestelde wijziging voor thuiswonende kinderen ouder dan 27 jaar.

5.3 De Orde meent dat deze voorgestelde wijziging evenzeer heeft te gelden voor thuiswonende minderjarige kinderen. De Orde beveelt dan ook aan de fictiebepaling van art. 3.91, tweede lid, onderdeel b, ten zesde, Wet IB 2001 te schrappen, waardoor de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan een onderneming of een vennootschap van een minderjarig kind automatisch onder in het derde lid van art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001 komt te vallen en alleen onder de terbeschikkingstellingsregelingen valt in geval van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling.

Thuiswonende kinderen ouder dan 27 jaar; datum inwerkingtreding

5.4 Volgens het voorgestelde art. XVII van het wetsvoorstel treedt de wijziging van art. 3.91, tweede lid, onderdeel b, ten vijfde, Wet IB 2001 (onderdeel U, tweede lid, van het wetsvoorstel) pas in werking met ingang van 1 januari 2003 en niet met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2001. Dit, ondanks de opmerking in de memorie van toelichting (V-N 2002/37.3, blz. 3518) dat voorgesteld wordt deze wijziging te laten terugwerken tot en met 1 januari 2001. De Orde neemt aan dat art. XVII, tweede lid, van het wetsvoorstel op dit punt een ongewenste omissie betreft.

Optierechten

5.5 De Orde acht de voorgestelde toevoeging van de optierechten aan de terbeschikkingstellingsregelingen onterecht, immers een terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel is geen sprake. Optierechten zijn zelfstandige zaken en door het optierecht alleen zal het onderliggende vermogensbestanddeel niet tot het vermogen van de belastingplichtige behoren. Of het optierecht zal worden uitgeoefend, hangt af van de waardeontwikkeling van het onderliggende vermogensbestanddeel, waarop de belastingplichtige geen enkele invloed kan uitoefenen. Dit kan slechts anders zijn als het optierecht een zodanig lage uitoefenprijs heeft dat optie-uitoefening vrijwel altijd zal plaatsvinden dan wel indien sprake is van een zodanige combinatie van call- en putopties dat de belastingplichtige feitelijk reeds belanghebbende bij de waardeontwikkeling is van het onderliggende vermogensbestanddeel. De Orde meent echter dat voor deze exceptionele situaties geen wettelijke bepaling nodig is om het onderliggende vermogensbestanddeel als een terbeschikkingstelling aan te merken, maar dat dit in de gestelde situaties reeds op grond van de hoofdregel van het eerste lid van art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001 – rechtens dan wel in feite, direct of indirect – het geval is.

De Orde vraagt dan ook met klem om de toevoeging van optierechten aan de terbeschikkingstellingsregelingen van art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001 te heroverwegen.

5.6 Mocht de wetgever echter toch van mening zijn dat optierechten moeten worden aangemerkt als de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel, dan vraagt de Orde zich af of de winst die met het optierecht wordt behaald, op het moment waarop de optie wordt uitgeoefend, in de belastingheffing wordt betrokken of dat deze winst eventueel met een beroep op de ruilarresten kan worden doorgeschoven naar het onderliggende vermogensbestanddeel (vermits dit vermogensbestanddeel uiteraard ook weer onder de terbeschikkingstellingsregeling valt). Ter illustratie noemt de Orde het volgende voorbeeld: een belastingplichtige heeft een koopoptie op een bij de BV, waarin hij 100% van de aandelen houdt, in gebruik zijnd pand. Na de uitoefening van het optierecht gaat de aanmerkelijkbelanghouder het pand verhuren aan de BV, zodat het pand deel uitmaakt van de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.92 Wet IB 2001. De Orde meent dat doorschuiving van de winst op het optierecht naar het vermogensbestanddeel als dit vermogensbestanddeel op zijn beurt ook weer onder de terbeschikkingstellingsregeling valt, de voorkeur verdient. In de aanmerkelijkbelangregeling is in artt. 4.30-4.32 Wet IB 2001 voor optierechten op aanmerkelijkbelangaandelen een soortgelijke doorschuifregeling getroffen. Als een dergelijk systeem niet reeds voortvloeit uit de hoofdregels van goed koopmansgebruik van art. 3.95 juncto art. 3.25 Wet IB 2001, verzoekt de Orde de terbeschikkingstellingsregelingen met een dergelijke doorschuifregeling aan te vullen.

Werkruimte in de eigen woning

5.7 In relatie tot de terbeschikkingstellingsregeling vraagt de Orde aandacht voor de bijzondere regeling voor werkruimten in de eigen woning van art. 2.14, derde lid, onderdeel d, Wet IB 2001. Naar de Orde inmiddels is gebleken, is de reikwijdte van deze bepaling zodanig onduidelijk dat dit in de praktijk tot onwerkbaar situaties leidt en belastingplichtigen niet weten of de werkruimte al dan niet deel uitmaakt van de eigen woning of van box III. Ook de relatie met het loonbegrip en de vrije vergoedingen en verstrekkingen in de sfeer van de loonbelasting is onduidelijk. De Orde wijst onder meer op het artikel van H.J. Schut, *Werkruimte in de Wet inkomstenbelasting 2001*, WFR 2002, blz. 307 e.v. Naar het oordeel van de Orde is een dergelijke bijzondere regeling voor werkruimten in de eigen woning niet noodzakelijk en kan node worden gemist. De Orde beveelt dan ook aan deze bijzondere regeling te laten vervallen en wel met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2001. De Orde vermag namelijk niet inzien waarom een werkruimte die deel uitmaakt van een woning die voor het overige deel als eigen woning wordt aangemerkt, en die duurzaam en uitsluitend ter beschikking wordt gesteld aan de vennootschap van de belastingplichtige – de werkruimte staat de belastingplichtige dan niet meer ter beschikking staat en is derhalve onttrokken aan de eigen woning – geen deel uitmaakt van de terbeschikkingstellingsregeling als deze werkruimte toevallig minder dan een derde gedeelte van de totale vloeroppervlakte van de eigen woning uitmaakt.

5.8 Voorts vraagt de Orde om een nadere verduidelijking van deze bijzondere regeling in relatie tot de bijzondere regeling van art. 3.16, eerste lid, Wet IB 2001, het loonbegrip (in hoeverre geldt onder de Wet IB 2001 de jurisprudentie van de Hoge Raad nog dat een vergoeding die aan de directeur-aandeelhouder wordt betaald, als loon moet worden gekwalificeerd (HR 10 februari 1999, BNB 1999/130 en HR 15 december 1999, BNB 2000/56)) en de vrije vergoedingsregeling van art. 15b, eerste lid, onderdeel f, Wet LB 1964. De Orde mist hierin een coherent beeld en zou dit gaarne uiteengezet zien.

5.9 Ten slotte vraagt de Orde of een voorbeeld kan worden gegeven van een werkruimte die voldoet aan het vereiste van fysieke onzelfstandigheid als bedoeld in art. 2.14, derde lid, onderdeel d, Wet IB 2001, nu in de nota naar aanleiding van het verslag bij Veegwet Wet IB 2001 (V-N BP21/20.2, blz. 4419) is opgemerkt dat een afzonderlijke kamer of verdieping in een overigens als eigen woning aangemerkte woning – de Orde begreep de door de leden van de CDA-fractie in het voorlopig verslag bij de Veegwet Wet IB 2002 gestelde vraag aldus dat deze kamer wel een eigen toegangsdeur heeft vanuit de centrale hal of overloop, doch niet een afzonderlijke toegangsdeur naar buiten – fysiek is te onderscheiden van de eigen woning en dus wel als een zelfstandig deel van de eigen woning kan worden aangemerkt. Wanneer is dan wel sprake van een werkruimte die niet als zelfstandig (onder)deel van de eigen woning kan worden aangemerkt, zo vraagt de Orde zich af?

Situaties van gemeenschappelijke eigendom

5.10 De Orde vraagt nog aandacht voor vraag B.3.4.1 van het Besluit van 30 november 2001, nr. CPPP2001/3035M, V-N 2001/65.2. In deze vraag wordt de casus geschetst van twee op huwelijkse voorwaarden gehuwde echtelieden die in gemeenschappelijke eigendom een vermogensbestanddeel ter beschikking stellen aan de onderneming van één hunner. Volgens het antwoord op deze vraag in voornoemd Besluit is met betrekking tot het eigendoms gedeelte van de echtgenoot die niet tevens de ondernemer is, de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 Wet IB 2001 van toepassing. Het heeft de Orde zeer verbaasd dat in dit antwoord op geen enkele wijze is ingegaan op hetgeen met betrekking tot precies dezelfde casus in de nota naar aanleiding van het verslag bij de Veegwet Wet IB 2001 (V-N BP21/20.2, blz. 4437, casus 1b) is geantwoord, welk antwoord volledig contrair is aan het antwoord in voornoemd Besluit. Uit de antwoorden die in de nota naar aanleiding van het verslag bij de Veegwet Wet IB 2001 t.a.p. op de geschetste casusposities 1a t/m 2c zijn gegeven, blijkt als algemene lijn dat gemeenschappelijke eigenaren geen vermogensbestanddelen aan elkaar ter beschikking kunnen stellen en derhalve niet met de terbeschikkingstellingsregelingen kunnen worden geconfronteerd. Uit het antwoord op vraag B.3.4.1 van voornoemd Besluit blijkt dat dit wel kan. De Orde vraagt zich af hoe deze twee op dezelfde casus gegeven, doch tegengestelde antwoorden zich met elkaar laten rijmen.

6. KAPITAALVERZEKERING EIGEN WONING (ARTIKELEN 3.116-122 WET IB 2001)

(R)emigrant met eigen woning en kapitaalverzekering eigen woning

6.1 Het wetsvoorstel bevat een reeks van aanpassingen die zien op de emigrant die een eigen woning heeft met een daaraan verbonden kapitaalverzekering eigen woning (hierna **KEW**). Ingevolge het huidige vierde lid van art. 3.116 Wet IB 2001 wordt bij de belastingplichtige op het aan de emigratie voorafgaande tijdstip een fictieve uitkering in aanmerking genomen ter zake waarvan een conserverende aanslag wordt opgelegd. De Orde is verheugd dat met een aantal maatregelen voor de belastingplichtige nadelige omissies ongedaan worden gemaakt. Toch heeft de Orde bij een aantal van deze maatregelen vragen over de achtergrond van de daarbij gestelde voorwaarden. Zo wordt in een nieuw vijfde lid van art. 3.116 geregeld dat bij terugkeer van de emigrant in Nederland op diens verzoek de bij emigratie opgelegde conserverende aanslag wordt verminderd indien aan drie voorwaarden wordt voldaan (nog in bezit van eigen woning, geen KEW-uitkering ex art. 3.116, lid 1 genoten en geen fictieve KEW-uitkering ex art. 3.116, lid 3 in aanmerking genomen).

De Orde meent dat gelet op de aanpassing van art. 25, lid 6 Invorderingswet het stellen van deze voorwaarden overbodig is omdat, als reeds vóór de remigratie niet langer aan een van de voorwaarden zou zijn voldaan, het uitstel van betaling voor de conserverende aanslag reeds zou zijn vervallen. De nieuwe tekst van art. 25, lid 6 stelt immers dezelfde drie voorwaarden voor het verlenen van uitstel van betaling. Elke remigrant die met een nog niet geïnde conserverende aanslag in Nederland terugkeert, voldoet derhalve per definitie aan de in art. 3.116, lid 5 gestelde voorwaarden. In dit kader vraagt de Orde zich af of bij het formuleren van de voorwaarden b en c van art. 25, lid 6 Invorderingswet en art. 3.116, lid 5 Wet IB 2001 is gedacht aan een situatie van een belastingplichtige die meer dan één KEW heeft waarvoor een conserverende aanslag is opgelegd bij emigratie. Is het de bedoeling dat een al dan niet fictieve KEW-uitkering van één KEW ook het uitstel van betaling voor de tweede KEW tenietdoet? Bij een bevestigend antwoord zou van een ongewenste overkill sprake zijn.

6.2 Om de gelijkstelling met een eigenwoningbezitter die altijd binnenlands belastingplichtige is geweest, tot stand te brengen wordt in art. 3.118 een nieuw zesde lid opgenomen. Hierin wordt geregeld dat, indien aan de drie hiervoor genoemde voorwaarden wordt voldaan, bij terugkeer in Nederland de eerdere vermindering ingevolgd het derde lid van de vrijstellingsbedragen van het eerste lid ongedaan wordt gemaakt. Als gevolg hiervan heeft de remigrant na terugkeer recht op de vrijstellingsbedragen die zouden hebben gegolden indien hij niet tijdelijk in het buitenland zou hebben gewoond. Voor zover tevoren bij emigratie de in aanmerking genomen KEW-uitkering is vrijgesteld geldt een inperking van de hypotheekrenteafrek ingevolge art. 3.122, lid 1 Wet IB 2001. In een nieuw derde lid van art. 3.122 wordt geregeld dat deze beperking niet geldt zolang aan de drie hiervoor genoemde voorwaarden wordt voldaan. Deze regeling geldt zowel in de periode dat de emigrant in het buitenland woont als ook na remigratie. De Orde constateert dat de voorgestelde regeling met name voor de situatie na terugkeer naar Nederland niet evenwichtig is. Niet valt in te zien waarom enerzijds na terugkeer in Nederland de vrijstelling van art. 3.118, lid 1 definitief wordt opgehoogd (omdat aan de drie voorwaarden wordt voldaan), terwijl anderzijds een na de remigratie in aanmerking genomen (fictieve) KEW-uitkering er toe leidt dat voor de hypotheekrenteafrek de benutte vrijstelling voor de fictieve uitkering bij emigratie alsnog in aanmerking moet worden genomen. En dat terwijl na remigratie de conserverende aanslag op verzoek is verminderd. De Orde bepleit dan ook art. 3.122, lid 3 zodanig aan te passen dat bij terugkeer in Nederland (mits aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan) definitief niet langer rekening hoeft te worden gehouden met de bij emigratie benutte vrijstelling.

6.3 Ten aanzien van het voorgestelde nieuwe zesde lid en derde lid van resp. art. 3.118 en art. 3.122 rijst bij de Orde de vraag of de wetgever bij de formulering van deze wetsartikelen heeft gedacht aan de in de praktijk voorkomende situatie van een belastingplichtige die bij emigratie voor stel twee KEW-polissen een KEW-vrijstelling heeft genoten. Op basis van de tekst van de in die leden geformuleerde voorwaarden b en c (KEW-uitkering resp. fictieve KEW-uitkering ex art. 3.116, lid 3) kan worden geconcludeerd dat een (fictieve) uitkering van één KEW het gevolg heeft dat de hypotheekrenteafrek eveneens wordt beperkt voor de tweede KEW-polis en dat bij remigratie de voor de tweede polis bij emigratie benutte vrijstelling niet wordt teruggedraaid. Voor deze gevolgen bestaat naar de mening van de Orde geen rechtvaardiging. De Orde pleit ervoor deze omissie te herstellen.

6.4 Een andere vraag die bij de Orde leeft, is hoe de belastingheffing over een tijdens het verblijf in het buitenland daadwerkelijk genoten KEW-uitkering ex artikel 3.116, lid 1 Wet IB 2001 zich verhoudt tot de bij emigratie opgelegde conserverende aanslag indien voor deze genoten uitkering in Nederland buitenlandse belastingplicht bestaat op grond van artikel 7.2 jo 3.112 Wet IB 2001. De uitkering van de KEW bewerkstelligt het vervallen van het uitstel van betaling van de conserverende aanslag. De Orde zou graag een nadere toelichting zien op de vraag hoe de belastingheffing ter zake van de daadwerkelijke uitkering plaatsvindt.

Art. I, AO, lid 2 Invoeringswet Wet IB 2001

6.5 Indien een belastingplichtige tijdelijk naar het buitenland verhuist en zijn woning in Nederland verhuurt dan wel leeg achterlaat, zou dit indien dit zou hebben plaatsgevonden voor 1 januari 2001 geen fiscale gevolgen hebben voor een eventueel lopende kapitaalverzekering. Onder de Wet IB 1964 bestond er geen koppeling van de kapitaalverzekering met de eigen woning noch een heffing over de kapitaalverzekering in geval van emigratie. Ook wanneer deze feiten zich volledig onder de vigeur van de Wet IB 2001 zouden afspelen doet zich veelal geen fiscaal probleem voor. Weliswaar wordt een fictieve uitkering in aanmerking genomen omdat niet langer sprake is van een eigen woning en/of omdat de polishouder emigreert, maar op grond van art. 3.118, lid 2 geldt voor de toepassing van de KEW-vrijstelling niet de aflossingseis en de minimale looptijd van 15 dan wel 20 jaar waardoor veelal een beroep op de KEW-vrijstelling kan worden gedaan. Is evenwel de polis afgesloten vóór 1 januari 2001 en de polis daarna als KEW aangemerkt, dan geldt het overgangsrecht van art. I, AO, lid 2, onderdeel b. Dit heeft tot ongewenst gevolg dat voor de toepassing van de KEW-vrijstelling de minimale looptijdeis van 20 jaar die onder de Wet IB 1964 voor de vrijstelling van het rentebestanddeel gold van belang is. Veelal zal daaraan nog niet worden voldaan waardoor geen recht bestaat op een vrijstelling en bij verhuizing fiscaal moeten worden afgerekend over de KEW. Dezelfde ongelijkheid kan worden geconstateerd in bepaalde echtscheidingssituaties. De Orde meent dat voor deze ongelijke behandeling geen goede gronden zijn en pleit voor aanpassing van deze overgangsbepaling.

Overgang van box 3-kapitaalverzekering naar KEW-status

6.6 Artikel 3.116, lid 7 bevat een regeling die dubbele heffing voorkomt over het rentebestanddeel van een KEW dat gedurende de periode dat de kapitaalverzekering in box 3 is belast, is opgebouwd. Het in box 3 opgebouwde rentebestanddeel wordt op het moment dat de polis tot uitkering komt bij de berekening van het belaste rente-element aangemerkt als extra premie. De voorgestelde wijziging van het tot achtste lid vernummerde zevende lid van art. 3.116 Wet IB 2001 heeft tot gevolg dat deze faciliteit niet geldt ten aanzien van alle polissen die zijn afgesloten vóór of op 13 september 1999 omdat voor deze polissen recht bestaat op de vrijstelling van art. I, AN van de Invoeringswet Wet IB 2001. De Orde begrijpt deze gedachte slechts voorzover deze polissen daadwerkelijk in box 3 vrijgesteld zijn geweest. Voorzover, omdat niet alle polissen van vóór 14 september 1999 zijn vrijgesteld. Dergelijke kapitaalverzekeringen kunnen immers geheel of gedeeltelijk belast zijn geweest in box 3 hetzij als gevolg van imputatie op de vrijstelling van art. I, AN op grond van art. I, AP Invoeringswet Wet IB 2001, hetzij doordat de waarde van de polis € 123.428 overtreft, hetzij doordat niet (meer) wordt voldaan aan de voorwaarden van art. I, AN ten aanzien van het verzekerd kapitaal of verlenging van de looptijd.

Overheveling van vrijstelling van artikel I, AN Invoeringswet Wet IB 2001 aan partner

6.7 De wijziging van artikel I, AN betreft een codificatie van het besluit van 8 januari 2002, BNB 2002/130. De wijziging houdt in dat een partner zijn volledige art. I, AN-vrijstelling op verzoek kan overdragen aan zijn fiscale partner, hetgeen is gegeven door de wens te voorkomen dat veel polissen zouden moeten worden aangepast om te bewerkstelligen dat elke partner zijn eigen vrijstelling kan benutten. Elke partner moet thans namelijk zelf verzekeringnemer dan wel onherroepelijk begunstigde zijn om als rechthebbende op de kapitaalsuitkering de vrijstelling te kunnen benutten. Het antwoord op vraag C.14 van het Besluit van 30 november 2001, nr CCP2001/3035M gaat uit van de gedachte dat eerst de vrijstelling moet worden toegepast en pas daarna de vrije toerekening ex art. 2.17, lid 2 van bestanddelen van ieders rendementsgrondslag tussen partners plaatsvindt, immers elke partner moet zelf verzekeringnemer zijn. Met deze gedachte als uitgangspunt biedt de overhevelingsmogelijkheid niet volledig soulaas indien een partner een polis heeft met een waarde die meer dan het vrijstellingsbedrag bedraagt, en de andere partner een polis bezit met een lagere waarde dan het vrijstellingsbedrag. Immers, partiële overdracht van de vrijstelling is niet mogelijk. Het is een alles-of-nietskeuze. Deze ontoereikendheid van de nieuwe overhevelingsmogelijkheid doet zich niet voor als men eerst de waarde van de polis(sen) tussen de partners vrijelijk mag verdelen en pas daarna de (verdubbelde) vrijstelling hoeft toe te passen. De Orde pleit ervoor dat eerst de polissen vrijelijk tussen partners mogen worden verdeeld en pas daarna de (na overdracht verdubbelde) vrijstelling wordt toegepast. Voorts merkt de Orde op dat de memorie van toelichting op het wetsvoorstel geen inzicht geeft over de betekenis van deze nieuwe overhevelingsmogelijkheid voor de imputatieregels van art. I, AP Inv.wet Wet IB 2001.

6.8 De Orde pleit ervoor om de mogelijkheid om een onbenut deel van de vrijstelling over te dragen eveneens van toepassing te maken op de vrijstelling voor kapitaalverzekeringen eigen woning in art. 3.118 Wet IB 2001. Op deze wijze ontstaat meer consistentie in de diverse voor kapitaalverzekeringen geldende regimes.

7. INKOMEN UIT AANMERKELIJK BELANG (HOOFDSTUK 4 WET IB 2001)

Algemeen

7.1 De Orde onderschrijft de voorgestelde wijzigingen met betrekking tot het inkomen uit aanmerkelijk belang van hoofdstuk 4 Wet IB 2001. Daarbij neemt de Orde aan dat als de voorgestelde wijziging van art. 4.34, vijfde lid, Wet IB 2001 wet is geworden, voorwaarde 14 bij art. 14c Wet Vpb 1969 (zie V-N 2002/32.16) dat dezelfde problematiek regelt, niet langer zal worden gesteld. De Orde vraagt hieronder aandacht voor enkele andere inmiddels in de praktijk gebleken knelpunten met betrekking tot het inkomen uit aanmerkelijk belang van hoofdstuk 4 Wet IB 2001.

Duurzaam gescheiden gaan leven en beëindiging aanverwantschap (artikel 4.2 Wet IB 2001)

7.2 Bij Veegwet Wet IB 2001 is de duurzaam gescheiden levende echtgenoot als onderdeel van de familiegroep geschrapt in zowel de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001 als in de aanmerkelijkbelangdefinitie in art. 4.6 Wet IB 2001 en art. 4.10 Wet IB 2001. Op deze wijze is een grotere gelijkheid ontstaan tussen ongehuwden en gehuwden.

Naar het oordeel van de Orde is bij deze wijziging verzuimd tevens art. 4.2 Wet IB 2001 te wijzigen. Deze bepaling geeft een specifieke voor de aanmerkelijkbelangregeling geldende regeling voor aanverwantschap in geval van beëindiging van het huwelijk door echtscheiding. In afwijking van het Burgerlijk Wetboek eindigt voor de toepassing van de aanmerkelijkbelangregeling de aanverwantschap, indien het huwelijk door echtscheiding is ontbonden. Als de Orde het goed ziet, ware het beter geweest, indien voor de toepassing van de aanmerkelijkbelangregeling de aanverwantschap eindigt, zodra beide echtelieden duurzaam gescheiden van elkaar gaan leven en niet pas bij formele echtscheiding, welk moment in de praktijk doorgaans (aanmerkelijk) later ligt dan het moment van duurzaam gescheiden gaan leven. Alsdan ontstaat er een grotere gelijkheid tussen ongehuwd samenwonenden, omdat voor deze groep ingevolge art. 1.2, vijfde lid, Wet IB 2001 de ‘aanverwantschap’ wel eindigt zodra de duurzame samenwoning wordt beëindigd. De Orde beveelt dan ook aan art. 4.2 Wet IB 2001 in vorenvermelde zin te wijzigen.

Doorwerking fictief aanmerkelijk belang naar meetrek aanmerkelijk belang (artikel 4.10 Wet IB 2001)

7.3 De Orde vraagt aandacht voor het fictieve aanmerkelijk belang van art. 4.11 Wet IB 2001. Hoewel art. 4.11 Wet IB 2001 – afgezien van het object van heffing – bedoeld is een voortzetting te zijn van het fictieve aanmerkelijk belang, zoals dat onder de oude aanmerkelijkbelangregeling ontstond op grond van art. 20d, art. 20e, art. 20f, art. 20g, art. 68a en art. 68aa Wet IB 1964, bestaat momenteel in de praktijk de onduidelijkheid of het fictieve aanmerkelijk belang gevolgen heeft voor de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang bij een bloed- of aanverwant in de rechte lijn of diens echtgenoot of daarmee gelijkgestelde ongehuwde. Tijdens de wijziging van het aanmerkelijkbelangregime per 1 januari 1997 is de volgende casus geschetst: Vader houdt 2% van de aandelen in een vennootschap en zijn twee zoons ieder eveneens 2% van de aandelen in dezelfde vennootschap. De overige 94% van de aandelen in de vennootschap worden gehouden door een onafhankelijke derde. Destijds is tijdens de parlementaire behandeling opgemerkt dat vader geen aanmerkelijk belang heeft in de vennootschap, noch op grond van het toenmalige art. 20a, derde lid, Wet IB 1964 (het huidige art. 4.6 Wet IB 2001) noch op grond van het toenmalige art. 20a, vijfde lid, Wet IB 1964 (het huidige art. 4.10 Wet IB 2001). De Orde gaat er vanuit dat dit onder de huidige aanmerkelijkbelangregeling van hoofdstuk 4 Wet IB 2001 nog steeds geldt. Door de verplaatsing van het fictieve aanmerkelijk belang naar voren in de wettelijke systematiek van de aanmerkelijkbelangregeling per 1 januari 2001 vraagt de Orde zich echter af of dit ook geldt als het 2%-aandelenpakket bij vader een zgn. fictief aanmerkelijk belang ex art. 4.11 Wet IB 2001 is (vader had zelf bijvoorbeeld eerst 6% van de aandelen in de vennootschap en heeft aan ieder van zijn twee zoons 2% van de aandelen geschonken, waardoor hijzelf 2% van de aandelen heeft behouden). Kiest vader in dit voorbeeld met betrekking tot zijn resterende aandelenpakket van 2% voor doorschuiving van de aanmerkelijkbelangclaim op de voet van art. 4.40 Wet IB 2001, dan heeft vader een fictief aanmerkelijk belang ex art. 4.11 Wet IB 2001. De Orde vraagt zich af of de zoons dan een op grond van art. 4.10 Wet IB 2001 meegetrokken aanmerkelijk belang hebben. Onder de aanmerkelijkbelangregeling zoals die tot 1 januari 2001 heeft gegolden, was dit zeker niet het geval. Onder de nieuwe aanmerkelijkbelangregeling bestaat hierover twijfel, nu de meesleepregeling van art. 4.9 Wet IB 2001 ook van toepassing is op het fictieve aanmerkelijk belang van art. 4.11 Wet IB 2001 en in de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.92 Wet IB 2001 het fictieve aanmerkelijk belang van art. 4.11 Wet IB 2001 uitdrukkelijk moest worden uitgezonderd.

De Orde doet dan ook de aanbeveling om aan art. 4.10 Wet IB 2001 na de woorden “(...) of zijn partner wel een aanmerkelijk belang heeft (...)” de zinsnede “behoudens indien sprake is van een aanmerkelijk belang op grond van art. 4.11 Wet IB 2001” toe te voegen. Hiermee wordt helder gesteld dat de situatie zoals die tot 1 januari 2001 heeft gegolden, onder de Wet IB 2001 is gehandhaafd.

Doorwerking aanmerkelijkbelangcriterium naar andere wetten

7.4 De Orde vraagt nog aandacht voor de doorwerking van het aanmerkelijkbelangcriterium naar andere belastingwetten. De Orde denkt hierbij met name aan de gebruikelijk-loonregeling van art. 12a Wet LB 1964 en de fictieve erfrechtelijke verkrijging van art. 13a SW 1956. Toen deze regelingen werden ingevoerd per 1 januari 1997 respectievelijk 1 januari 1995, gold er een aanmerkelijkbelangcriterium van globaal 33,33% van het nominaal gestorte kapitaal aangevuld met een 7%-vereiste. Per 1 januari 1997 is het aanmerkelijke belang verlaagd naar 5% van het geplaatste aandelenkapitaal. Door de eenvoudige verwijzing in art. 12a Wet LB 1964 en art. 13a SW 1956 naar de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 heeft deze verlaging van het aanmerkelijkbelangcriterium automatisch zijn doorwerking gehad naar genoemde regelingen, zonder dat daarbij de prelabelle vraag aan de orde is gesteld of dit nu wel wenselijk is. De Orde vraagt om een herbezinning op dit punt.

7.5 Voorts wijst de Orde erop dat door deze eenvoudige verwijzing in genoemde regelingen naar de aanmerkelijkbelangdefinitie in de inkomstenbelasting tevens het meetrek aanmerkelijk belang van art. 4.10 Wet IB 2001 en het fictieve aanmerkelijk belang van art. 4.11 Wet IB 2001 in genoemde regelingen zijn geïncorporeerd. Zowel een ingevolge art. 4.10 Wet IB 2001 meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder als een fictieve aanmerkelijkbelanghouder ex art. 4.11 Wet IB 2001 dienen bijvoorbeeld ingevolge art. 12a Wet LB 1964 een gebruikelijk loon in aanmerking te nemen. De Orde meent dat de regelingen van art. 12a Wet LB 1964 en art. 13a SW 1956 niet voor de meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder en de fictieve aanmerkelijkbelanghouder zijn geschreven en stelt derhalve voor de verwijzing in art. 12a Wet LB 1964 en art. 13a SW 1956 naar de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 nader te specificeren en enkel te verwijzen naar de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang in de zin van art. 4.6 Wet IB 2001.

Stroomlijning familiegroep in de aanmerkelijkbelangregeling en de terbeschikkingstellingsregelingen

7.6 Bij de wijziging van de familiegroepregeling in de terbeschikkingstellingsregelingen van art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001 bij Veegwet Wet IB 2001 – waarbij een onderscheid is gemaakt tussen een beperkte kring verwanten en een ruime kring verwanten – is aangekondigd dat te gelegener tijd deze familiegroep zal worden gestroomlijnd met de hiermee nauw samenhangende familiegroep in art. 4.10 Wet IB 2001. Art. 4.10 Wet IB 2001 noemt immers nog ongeclausuleerd alle bloed- of aanverwanten in de rechte lijn van de belastingplichtige of diens partner. Hierdoor kan een bloed- of aanverwant in de rechte lijn wel een aanmerkelijk belang bezitten in de vennootschap, maar vallen de aan deze vennootschap ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen niet onder de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.92 Wet IB 2001. De Orde vraagt wat de reden is om deze aangekondigde stroomlijning van beide familiegroepen niet in onderhavig wetsvoorstel op te nemen en of en zo ja, wanneer deze alsnog kan worden verwacht.

Doorwerking wetgeving inzake hybride geldleningen naar het inkomen uit aanmerkelijk belang

7.7 De Orde vraagt aandacht voor het door de redactie van het Vakstudie Nieuws in haar aantekening in V-N 2002/38.24, blz. 3658 aangeduide probleem met betrekking tot de doorwerking van de hybride leningswetgeving in de vennootschapsbelasting (art. 10, eerste lid, onderdeel d, juncto tweede lid, Wet Vpb 1969) naar de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting. Zoals de redactie van V-N aldaar naar de mening van de Orde terecht schrijft, is verzuimd de wetgeving inzake de hybride leningen door te trekken naar de inkomstenbelasting en onder te brengen in de aanmerkelijkbelangregeling van box 2, waar dit wel is geschied in de vennootschapsbelasting. Bij het lichaam dat de hybride geldlening heeft verschaft, is op de rentebate de deelnemingsvrijstelling van toepassing als overigens reeds sprak is van een deelneming in de debiteur. Is de verschaffer van de hybride geldlening daarentegen een aanmerkelijkbelanghouder in de inkomstenbelasting, dan valt de rente van de hybride geldlening onder de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.92 Wet IB 2001 en wordt progressief belast in box 2. Gelet op de gelijkstelling van hybride geldleningen met aandelen, zoals bijvoorbeeld ook in de Wet op de dividendbelasting is geschied en in onderhavig wetsvoorstel op een aantal plaatsen wordt geperfectioneerd (onder andere in art. 10a Wet Vpb 1969), en de rentebate bij een aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen geldverschaffer onder de deelnemingsvrijstelling valt, meent de Orde dat deze rentebate bij de aanmerkelijkbelanghouder op dezelfde wijze als een reguliere dividenduitkering als regulier voordeel deel zou moeten uitmaken van het inkomen uit aanmerkelijk belang en derhalve met 25% inkomstenbelasting moet worden belast in box 2. De Orde beveelt aan in de aanmerkelijkbelangregeling een dergelijke gelijkstellingsbepaling in te voeren in een nieuw art. 4.5ab Wet IB 2001, waarin hybride geldleningen als bedoeld in art. 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 met aandelen worden gelijkgesteld.

8. BUITENLANDSE BELASTINGPLICHT (ARTIKEL 7.2 WET IB 2001)

8.1 Voorgesteld wordt om in art. 7.2, derde lid, Wet IB 2001 te bepalen dat onder werkzaamheid in Nederland mede wordt verstaan het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen als bedoeld in de artt. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 aan het in Nederland gevestigde deel van een onderneming, werkzaamheid of vennootschap. Blijkens de artikelsgewijze toelichting wordt deze wijziging voorgesteld om een onduidelijkheid weg te nemen is steeds de bedoeling geweest om het terbeschikkingstellingsregime inclusief de uitstelfaciliteit van art. 25, veertiende lid, Inv.wet 1990 van toepassing te laten zijn voor buitenlands belastingplichtigen. De artikelsgewijze toelichting verwijst - ter adstructie van de beoogde werking - naar enkele passages uit de behandeling in de Tweede Kamer van de Wet IB 2001 en de Veegwet.

8.2 De Orde meent dat uit de aangehaalde passages niet duidelijk wordt dat het steeds de bedoeling is geweest om de terbeschikkingstellingsregeling onverkort van toepassing te laten zijn op buitenlandse belastingplichtigen. Met name als het gaat om toepassing van de tbs-regeling op vormen van rendabel maken waarbij geen fysieke objecten (gelegen of zich bevindend in Nederland) ter beschikking worden gesteld, of daaraan bij fictie gelijkgestelde figuren, kan op grond van de huidige wettekst en de toelichting sterk worden betwijfeld of de wetgever de strekking van de woorden in Nederland duidelijk voor ogen stond.

Uit de parlementaire toelichting komt veeleer naar voren dat het heffingsobject voor buitenlandse belastingplichtigen is uitgebreid met resultaat uit overige werkzaamheden enkel om door een natuurlijk persoon genoten beloning in de voorperiode en de reële arbeidsbeloning genoten door een buitenlandse belastingplichtige die meewerkt in de onderneming van zijn echtgenoot in de belastingheffing te betrekken. De Orde acht de aanduiding “verduidelijking” niet juist omdat het heffingsobject voor buitenlandse belastingplichtigen wordt uitgebreid.

8.3 Artikel 7.2 derde lid is van toepassing indien een vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld aan het Nederlandse deel van een onderneming. Deze bepaling impliceert dat degene die een vermogensbestanddeel ter beschikking stelt dit expliciet aan dat deel van de onderneming moet doen. Bij onroerende zaken zal veelal duidelijk zijn in welk deel van de onderneming het vermogensbestanddeel werkzaam is. Wanneer daarentegen bijvoorbeeld geld wordt geleend aan een vennootschap die vervolgens de schuld kan en mag toerekenen aan een vaste inrichting in Nederland van die vennootschap hoeft het voor de geldverstrekker geenszins duidelijk te zijn dat de door hem of haar verstrekte gelden in die vaste inrichting werkzaam zullen zijn. Bij de huidige lage drempel voor een aanmerkelijk belang zullen veel personen onder de reikwijdte van de ter beschikkingstellingsregeling gaan vallen zonder dat zij veel invloed of inzicht in de vennootschap hebben, waarbij voorts de kenbaarheid van de belastingverplichting in veel gevallen moeizaam zal zijn. Een meer juridisch getinte bedenking is of een vermogensbestanddeel wel ter beschikking gesteld kan worden aan een deel van een onderneming. De ter beschikkingstelling van een vermogensbestanddeel veronderstelt toch een contractuele verhouding tussen twee juridische personen en een deel van een onderneming is geen persoon.

8.4 De Orde acht de term "ter beschikking aan het in Nederland gevestigde deel van een onderneming/werkzaamheid" onduidelijk en vraagt zich af of bedoeld wordt dat het betreffende vermogensbestanddeel op de Nederlandse fiscale balans moet staan van de persoon/vennootschap die het vermogensbestanddeel ter beschikking krijgt. De Orde kan zich ook niet goed voorstellen wat precies bedoeld wordt met het in Nederland gevestigde deel van een vennootschap. Een vennootschap kan gevestigd zijn in Nederland, in een ander land en eventueel in meerdere landen maar niet ten dele hier en ten dele daar. Wordt hier bedoeld dat als een vennootschap in Nederland is gevestigd maar de onderneming ervan ten dele ervan in een ander land wordt uitgeoefend vermogensbestanddelen die aan dat deel van de onderneming ter beschikking worden gesteld (dus aldaar op de balans van de vaste inrichting voorkomen) niet door deze regeling worden bestreken?

9. VERREKENING VOORHEFFINGEN (ARTIKEL 9.2. WET IB 2001)

9.1 Reeds enkele jaren, met name sedert de wijziging van het aanmerkelijkbelangregime per 1 januari 1997, wijkt in binnenlandse verhoudingen de grondslag voor de heffing van dividendbelasting af van die voor de heffing van inkomstenbelasting. De dividendbelasting is namelijk nog steeds geënt op het voor de opbrengsten van aandelen geldende objectieve stelsel met het gemiddeld op de desbetreffende aandelen gestorte kapitaal als centraal uitgangspunt, terwijl de inkomstenbelasting – sedert 1 januari 1997 in de aanmerkelijkbelangregeling en sedert 1 januari 2001 ook in de vermogensrendementheffing van box 3 – andere, meer subjectief getinte uitgangspunten hanteert. Hierdoor is in de praktijk vaker dividendbelasting verschuldigd dan inkomstenbelasting, welke dividendbelasting vervolgens op aanslag wordt teruggegeven.

De Orde meent dan ook dat het tijd is om de Wet op de dividendbelasting 1964, mede gelet op de majeure wijzigingen van de inkomstenbelasting in de afgelopen jaren, aan een fundamentele herziening te onderwerpen en vraagt zich af of de dividendbelasting in binnenlandse verhoudingen nog wel een functie vervult en in binnenlandse verhoudingen niet beter zou kunnen vervallen. De Orde zou graag de visie van de wetgever op de plaats van de dividendbelasting binnen het totale belastingstelsel vernemen.

9.2 In het voorgestelde artikel 9.2 zevende lid Wet IB 2001 wordt een grondslageis geformuleerd voor de verrekenbaarheid van dividendbelasting door buitenlands belastingplichtigen. De achtergrond van deze wijziging is de alleszins te billijken wens te vermijden dat buitenlandse particulieren de op beleggingsdividenden ingehouden bronbelasting integraal zouden kunnen terugclaimen. De Orde vraagt te bevestigen dat buitenlandse aanmerkelijkbelanghouders – ook in geval sprake is van een ongelijke grondslag voor de dividendbelasting en de inkomstenbelasting – te veel ingehoude dividendbelasting kunnen terugclaimen.

10. VOORLOPIGE TERUGGAAFREGELING (ARTIKEL 9.3 WET IB 2001)

10.1 De Orde juicht de voorgestelde wijziging van art. 9.3 Wet IB 2001 toe. Hierdoor wordt een groot deel van de problematiek van afwijkende heffingsgrondslagen in de dividend- en inkomstenbelasting ondervangen. Deze wijziging zal echter pas in werking treden met ingang van 1 januari 2003. De Orde meent dat deze wijziging van art. 9.3 Wet IB 2001 twee jaar te laat wordt ingevoerd en zou graag zien dat voor de jaren 2001 en 2002 een (coulance)renteregeling wordt getroffen voor gevallen waarin de ingehouden dividendbelasting meer bedraagt dan de uiteindelijk verschuldigde inkomstenbelasting. Belastingplichtigen die in 2001 en 2002 een met dividendbelasting belaste opbrengst van aandelen hebben genoten, terwijl over deze opbrengst geen of minder inkomstenbelasting is verschuldigd, hebben immers in genoemde jaren een rentenadeel geleden, doordat in de inkomstenbelasting pas heffingsrente wordt vergoed vanaf 1 januari volgend op het jaar waarin de opbrengst van aandelen is genoten. De dividendbelasting dient echter binnen een maand volgend op de maand waarin de aan de inhouding van dividendbelasting onderworpen opbrengst van aandelen is genoten, te worden afgedragen.

11. HYBRIDE LENINGEN (ARTIKEL 10 EN 13 WET VPB 1969)

Algemeen

11.1 Het wetsvoorstel bevat een aantal wijzigingen van het onlangs ingevoerde artikel 10 lid 1 onderdeel d e.v. (hybride leningen), artikel 10a (rente-aftrek in bijzondere situaties), het dit jaar aangenomen artikel 10c en een reeks samenhangende wijzigingen in de bepalingen rond de deelnemingsvrijstelling. Inmiddels wordt het onderwerp aftrek van kosten van vreemd vermogen in de vennootschapsbelasting geregeerd door een reeks van bepalingen die op verschillende tijdstippen in de wet zijn opgenomen en waarbij telkens een op dat moment actueel probleem werd aangepakt. Zo is artikel 10a in 1997 tot stand gekomen in antwoord op bepaalde transacties waardoor binnen concernverband rente-aftrek werd gecreëerd in de vennootschapsbelasting, is artikel 10b ontstaan uit beduchtheid voor arbitrage tussen de vennootschapsbelasting en box 3 in de Wet IB 2001 en is artikel 10 lid 1 onderdeel d een reactie op jurisprudentie van de Hoge Raad met betrekking tot het antwoord op de vraag hoe precies het onderscheid tussen vreemd en eigen vermogen moest worden getrokken.

11.2 De Orde meent dat door deze cumulatie van bepalingen - gericht op incidentele problemen - het zicht verloren is gegaan op de vraag hoe in het kader van de winstbepaling met kosten van vreemd vermogen moet worden omgegaan. Wat nu resulteert is een reeks van uiterst gedetailleerde bepalingen vol eigenaardigheden die niet consequent vanuit een bepaald onderliggend concept verklaard kunnen worden. De toegankelijkheid en de voorspelbaarheid van de wetgeving in dit proces is door het opeenstapelen van bijzondere maatregelen verloren gegaan. Een voorbeeld van een dergelijke eigenaardigheid ligt in het voorgestelde artikel 10c onderdeel 4 waarin ook rechten waarvan de waarde direct of indirect verband houden met de waarde van een aandeel van aftrek worden uitgesloten. Naar de letter van de wet kunnen daaronder ook rechten die voor het volle bedrag als salaris worden belast bij de werknemers worden gebracht.

11.3 In zijn algemeenheid verbaast het de Orde dat bij de invoering van artikel 10b zoveel waarde is gehecht aan evenwicht tussen vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting en dat de belangstelling daarvoor taant als het gaat om evenwicht tussen aftrek in de vennootschapsbelasting en heffing in box 1. De Orde wijst op volledige heffing over opties binnen de driejaarstermijn versus gedeeltelijke aftrek en het gegeven dat in de vennootschapsbelasting niet aftrekbare kosten van vreemd vermogen volledig in box 1 belast kunnen worden in het kader van de ter beschikkingstellings regelingen.

11.4 De Raad van State heeft reeds in zijn advies bij het wetsvoorstel “Wet belastingplan 2002, deel 2 (economische infrastructuur)” geadviseerd te komen tot een fundamentele discussie over de behandeling van eigen en vreemd vermogen in de Wet Vpb 1969. Ook in de fiscale literatuur is hiervoor diverse malen gepleit. Gezien de thans voorgestelde wijzigingen die de complexiteit alleen maar vergroten, is het belang van een dergelijke discussie naar de mening van de Orde slechts toegenomen. De Orde pleit dan ook voor het instellen van een studiec commissie met als opdracht binnen een redelijke termijn tot systematisering van de behandeling van vreemd en eigen vermogen in de vennootschapsbelasting te komen. Weliswaar heeft de commissie van Rooy destijds advies uitgebracht over een onderdeel hiervan (de hybride leningen) maar dat is slechts een deel van een groter probleem, waarbij de wetgevende ontwikkelingen sindsdien ongemeen snel geweest.

11.5 In het verlengde van het voorstaande vraagt de Orde zich af of een hybride lening moet worden beschouwd als vreemd vermogen, nu art. 8b Wet Vpb 1969 blijkens de toelichting op een dergelijke lening van toepassing wordt geacht en op grond van deze bepaling de hoogte van de vergoeding op een hybride lening at arm's length moet zijn. Een at arm's length benadering op de hoogte van vergoedingen op het verstrekken van eigen vermogen past immers niet in het systeem van de Wet Vpb 1969. Graag zou de Orde bevestigd zien of een lening in de zin van art. 10, eerste lid, onderdeel d Wet Vpb 1969 geldt als vreemd vermogen voor toepassing van de Wet Vpb 1969. Dit antwoord is van belang in relatie tot de toepassing van art. 12 Wet Vpb 1969 (een ‘gewone’ vordering feitelijk gaat functioneren als hybride lening of als hybride eigen vermogen).

Wijzigingen artikel 10

11.6 De wetgever stelt voor om art. 10, tweede lid, onderdeel a en b, Wet Vpb 1969, te regelen dat (gedeeltelijk) winstafhankelijke geldleningen zonder een vaste aflossingsdatum gelijk worden gesteld met leningen met een aflossingsdatum van meer dan tien jaar na het tijdstip van aangaan van de lening. In onderdeel c van dit artikellid, waarin geldleningen terzake waarvan de rentebetaling winstafhankelijk is als hybride worden aangemerkt, is reeds bepaald dat geldleningen zonder een vaste aflossingsdatum gelijk worden gesteld met leningen met een looptijd van meer dan 50 jaar. De Orde vraagt zich af hoe de geldlening moet worden gekwalificeerd ten aanzien waarvan is afgesproken dat deze binnen tien jaar geheel moet zijn afgelost, waarbij de keuze van de aflossingstijdstippen op voorhand niet (geheel) vastligt. Naar de voorgestelde letterlijke tekst zou een dergelijke lening als hybride moeten worden gekwalificeerd, omdat er geen ‘vaste’ aflossingsdatum is. De Orde meent dat een dergelijke lening naar strekking geen hybride lening is.

Renteaftrekbeperving ex artikel 10a Wet Vpb 1969

11.7 In artikel 10a Wet Vpb 1969 wordt toegevoegd de verstrekking of aflossing van kortweg gezegd een lening in de zin van artikel 10 lid 1 onderdeel d. Er kan dan sprake zijn van een aan de rechthebbende schuldig gebleven aflossing of verstrekking van een zodanige lening. De Orde zou het op prijs stellen indien kan worden aangegeven wat verstaan moet worden onder een schuldig gebleven verstrekking van een lening en welke journaalposten gemaakt zouden moeten worden bij een kennelijk wel overeengekomen lening die toch niet uitgevoerd wordt. Het komt de Orde voor dat een situatie waarin een lening die wel wordt overeengekomen maar die niet leidt tot verstrekking van geld neerkomt op het niet uitvoeren van een overeenkomst zodat per saldo niets fiscaal relevants gebeurt.

Wijzigingen deelnemingsvrijstelling

11.8 Voorgesteld wordt om hybride vorderingen die “rechtens dan wel in feite overeenkomen met situaties als bedoeld in art. 10, vierde lid, Wet Vpb 1969” (renteloze geldleningen of geldleningen met een onzakelijke rente verkregen van een gelieerd lichaam) expliciet uit te zonderen van toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Uit de toelichting blijkt dat hiermee wordt beoogd te voorkomen dat de betaalde rente ter zake van een vordering op een in het buitenland gevestigd lichaam op grond van het aldaar van toepassing zijnde regime in mindering op de winst kan worden gebracht, terwijl de ontvangen rente bij de schuldeiser onder de deelnemingsvrijstelling valt. De toelichting merkt op dat gevreesd wordt dat bij leningen aan gelieerde buitenlandse lichamen door de buitenlandse fiscus doorgaans geen feitelijke vaststelling plaatsvindt omtrent het karakter van de lening, doordat geen rente is overeengekomen. Zekerheidshalve wenst het voorstel de mogelijkheid van heffing over een zakelijke rente bij de schuldeiser in die situaties te behouden (deelnemingsvrijstelling niet van toepassing). Uit de toelichting blijkt dat het de bedoeling is om in dit soort situaties overleg tussen verdragspartijen te plegen. De Orde vraagt zich af of de bepaling niet deels over haar doel heen schiet, omdat onder art 10, vierde lid, Wet Vpb 1969 ook strikt nationale situaties vallen. Zonder nadere voorziening zou in dat geval de renteaftrek in dergelijke situaties niet geldend kunnen worden gemaakt, terwijl de deelnemingsvrijstelling bij de schuldeiser mogelijk niet van toepassing is.

Bijvoorbeeld omdat tussen gelieerde in Nederland gevestigde lichamen in de zin van art. 8b Wet Vpb 1969 een deelnemingsverhouding bestaat en ter zake van een geldlening tussen deze lichamen een rentevergoeding is overeengekomen die in belangrijke mate afwijkt van de vergoeding die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen. In dat geval is de rentebetaling bij de schuldenaar niet aftrekbaar op grond van art. 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969, terwijl bij de schuldeiser op grond van de voorgestelde aanpassing van art. 13, derde lid, Wet Vpb 1969, geen aanspraak heeft op de deelnemingsvrijstelling ter zake van de vordering. Naar de mening van de Orde is dit onjuist.

11.9 Voorts lijkt de voorgestelde aanpassing ook technisch onzuiver te zijn. Na aanpassing van het derde lid van art. 13 Wet Vpb 1969, zou de bepaling als volgt werken. Onderdeel b, eerste volzin, bepaalt dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op een door een (oneigenlijke dan wel eigenlijke) deelneming ‘meegetrokken’ hybride vordering, tenzij deze hybride vordering slechts op grond van art. 10, vierde lid, Wet Vpb 1969 hybride is (de winstafhankelijkheidsfictie voor gelieerde lichamen). De aangepaste tweede volzin van het derde lid, onderdeel b, bepaalt dat de eerste volzin met betrekking tot een vordering op een buitenlands lichaam alleen van toepassing is als – globaal gezegd – de schuld ook in het buitenland als eigen vermogen wordt aangemerkt. Strikt genomen houdt dit in dat in dat geval de gehele eerste volzin niet van toepassing is, derhalve niet alleen de uitzondering op de deelnemingsvrijstelling voor hybride renteloze vorderingen aan gelieerde lichamen, maar ook de hoofdregel in de eerste volzin, welke regel bepaalt dat de deelnemingsvrijstelling op meegetrokken hybride vorderingen van toepassing is.

De motivering in de Memorie van Toelichting overtuigd de Orde niet van de noodzaak van de voorgestelde wijzigingen in de art. 13, derde lid, eerste volzin, onderdeel b Wet Vpb 1969. Naar de mening van de Orde zullen dergelijke situaties zich in de praktijk nauwelijks voordoen. De voorgestelde wijzigingen maken de wetgeving echter wel onnodig gecompliceerd. Daarnaast merkt de Orde op dat met de voorgestelde wijzigingen Nederland opnieuw de Nederlandse heffing afhankelijk lijkt te maken van de fiscale behandeling in het buitenland hetgeen een weinig principiële opzet van de Nederlandse wet inhoudt. De invoering van deze bepalingen dient naar de mening van de Orde dan ook te worden heroverwogen.

Deelnemingsvrijstelling na afwaardering van de vordering

11.10 Art. 13bb, eerste lid, eerste volzin Wet Vpb 1969 is van toepassing als een vordering waarop bij de schuldenaar art. 10, lid 1, onderdeel d Wet Vpb 1969 van toepassing is, is afgewaardeerd ten laste van de Nederlandse winst van de belastingplichtige of een ander. Uit de toelichting op art. 13b, zesde lid Wet Vpb 1969 blijkt dat is beoogd de situatie te regelen waarin de afwaardering heeft plaatsgevonden op een moment waarop art. 10, lid 1, onderdeel d Wet Vpb 1969 reeds op de lening van toepassing was. Naar de mening van de Orde blijkt dit niet expliciet uit de tekst van de bepaling. Ook in de situatie waarin een “gewone” vordering na afwaardering wordt omgezet in een hybride lening die vervolgens onder de deelnemingsvrijstelling komt te vallen, is art. 13bb, eerste lid, eerste volzin Wet Vpb 1969 naar de tekst van de bepaling van toepassing. Alsdan is sprake van samenloop met art. 12 Wet Vpb 1969 waardoor een eenmalig afgetrokken verlies tweemaal wordt bijgesteld: eenmaal bij de crediteur en eenmaal bij de debiteur. Naar de mening van de Orde verdient de tekst heroverweging.

11.11 Zoals opgemerkt geldt art. 13bb, eerste lid, eerste volzin Wet Vpb 1969 zowel als de vordering is afgewaardeerd door de belastingplichtige als door een “ander”. In het huidige art. 13b, zesde lid Wet Vpb 1969 gaat het om de afwaardering door een ander lichaam. De Orde vraagt zich af of hiermee een inhoudelijke wijziging is beoogd.

11.12 Art. 13bb, eerste lid, tweede volzin Wet Vpb 1969 is naar de mening van de Orde ten onrechte niet beperkt tot schuldvorderingen die bij de schuldenaar feitelijk functioneren als eigen vermogen in de zin van art. 10, eerste lid, onderdeel d Wet Vpb 1969. Dit heeft in binnenlandse situaties van omzetting van een vordering in aandelenkapitaal samenloop met art. 12 Wet Vpb 1969 tot gevolg zodat sprake is van overkill. De Orde gaat ervan uit dat sprake is van een omissie.

11.13 Evenals het huidige art. 13b, zesde lid Wet Vpb 1969 is het voorgestelde art. 13bb, eerste lid Wet Vpb 1969 van toepassing als de afwaardering van de vordering heeft plaatsgevonden door een ander dan de belastingplichtige. Niet is vereist dat sprake is van verbonden lichamen. Ook als een derde, niet-gelieerde partij de vordering heeft afgewaardeerd waarna deze is overgedragen aan de belastingplichtige die een deelneming in de schuldenaar houdt, is de bepaling van toepassing. De deelnemingsvrijstelling vindt dan geen toepassing tot het bedrag van de afwaardering. Dit terwijl voor het andere lichaam sprake is van een feitelijk gerealiseerd verlies en van misbruik geen sprake kan zijn. Naar de mening van de Orde is sprake van overkill en kan deze bepaling vanuit bedrijfseconomisch gezichtspunt gewenste schuldsaneringen belemmeren. Het verdient volgens de Orde dan ook aanbeveling de werking van art. 13bb, eerste lid Wet Vpb 1969 te beperken tot situaties waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden lichaam de vordering heeft afgewaardeerd.

11.14 Art. 13bb, eerste lid, tweede volzin Wet Vpb 1969 bepaalt onder meer dat de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is tot het bedrag van de afwaardering indien een vordering die bij de schuldenaar feitelijk functioneert als eigen vermogen, wordt prijsgegeven. De Orde neemt aan dat met prijsgeven wordt bedoeld een onzakelijke kwijtschelding. Een zakelijk prijsgeven van de vordering mag naar de mening van de Orde niet leiden tot uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling nu is gehandeld in de hoedanigheid van schuldeiser. De Orde zou graag bevestigd zien dat met prijsgeven is bedoeld een onzakelijk prijsgeven.

12. VOORGESTELDE INWERKING/TREDING/TREDING

12.1 De Orde constateert dat in het wetsvoorstel op een aantal punten met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001 voor belastingplichtigen verzwarende maatregelen zijn opgenomen. In dit kader verwijst de Orde tevens naar opmerkingen terzake van Raad van State. Onder meer kan worden gewezen op de voorstellen met betrekking tot de wijziging van artikel 3.91, derde lid, Wet IB 2001, artikel 3.92, tweede lid Wet IB 2001, artikel 3.116, tweede lid, Wet IB 2001 en artikel 3.118, vierde lid, Wet IB 2001.

12.2 In het recente verleden – bijvoorbeeld de behandeling van het wetsvoorstel naar aanleiding van het baksteenarrest – zijn door uw Kamer de kaders aangegeven waarbinnen terugwerkende kracht geoorloofd moet worden geacht. Tevens kan worden verwezen naar de brief van de staatssecretaris over terugwerkende kracht (25 juni 1997, nr. WDB 97/232) aan uw commissie. Uitgangspunt daarbij is dat terugwerkende kracht in dit geval slechts mogelijk is als voldaan wordt aan het kenbaarheidsvereiste.

De Orde meent dat de voorgestelde terugwerkende kracht in strijd is met deze eerder geformuleerde uitgangspunten, immers als de “omissies” zo kenbaar waren, waarom zijn deze dan niet meegenomen in de eerdere twee veegwetten? Ten overvloede kan nog worden opgemerkt dat de Orde niet inziet dat sprake zou kunnen zijn van aanmerkelijke aankondigingseffecten of grote budgettaire gevolgen.

12.3 Als voorbeeld van het ontbreken van kenbaarheid kan de aanpassing van art. 3.116 genoemd worden. Het overgangsrecht voor kapitaalverzekeringen is dermate ingewikkeld, dat van een kenbare ‘omissie’ geen sprake kan zijn. De Orde vindt het dan ook zeer te betwijfelen of deze “omissie” voor iedere betrokkene zonder meer duidelijk was. Het overgangsrecht is voor fiscalisten al moeilijk te vatten laat staan voor niet fiscaal geschoolden.

12.4 De Orde kan zich voorts niet aan de indruk onttrekken dat voor wat betreft de voorstellen in art. 3.91 (bloed- en aanverwanten in de eerste graad van de opgaande lijn en hun partners als verbonden personen aanmerken) deze reeds bij Veegwet I en Veegwet II aan bod zijn gekomen. De thans voorgestelde wijziging is dan ook blijkbaar bewust niet meegenomen. Het aanvankelijk nalaten van een reactie op deze opmerkingen in relatie tot de thans voorgestelde wijziging moeten dan ook gekwalificeerd worden als een heroverweging en niet als het aanpakken van een ommissie.

12.5 Naar de mening van de Orde zou terugwerkende kracht in deze gevallen een onaanvaardbare inbreuk zijn op de rechtszekerheid. De materiële reikwijdte van de voorstellen met terugwerkende kracht is wellicht beperkt, doch de acceptatie van deze terugwerkende kracht zou een ongewenst precedent scheppen.

13. SLOT

13.1 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.

13.2 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