



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

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

Amsterdam, 7 oktober 2016

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse
Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan 2017**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het Pakket Belastingplan 2017, bestaande uit:

1. Belastingplan 2017 (34552),
2. Overige fiscale maatregelen 2017 (34553),
3. Fiscale vereenvoudigingswet 2017 (34554),
4. Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing (34556), en
5. Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met een zelfstandige aansluiting (34545).

De Orde besteedt in een separaat commentaar aandacht aan het wetsvoorstel uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen (34555).

Het Pakket Belastingplan 2017 geeft de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal algemene (hieronder bij A.) en inhoudelijk (hieronder bij B.) opmerkingen.

A. Algemeen

Algemene opmerkingen

De Orde constateert dat een gedegen, maar weinig ambitieus pakket is voorgelegd aan uw Kamer. Het pakket bevat een aantal maatregelen die leiden tot vereenvoudiging, maar ook een aantal die leiden tot toename van de complexiteit. In die zin is het pakket in balans. De Orde had graag wat meer ambitie gezien. De voorstellen bevatten weinig nieuws. Dit komt enerzijds door het nieuwe beleid van de staatssecretaris om belangrijke wetsvoorstellen voor consultatie voor te leggen en anderzijds vermoedelijk door de aankomende verkiezingen. Dit

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat. 1

leidt ertoe dat het commentaar van de Orde op de ingediende wetsvoorstellen dit jaar een hoog technisch karakter heeft.

Uit diverse reacties van leden van uw Kamer op het wetscommentaar Belastingplan 2016 c.a. maakt de Orde op dat de splitsing van het commentaar in een brief met hoofdpunten en een bijlage met technische details en vragen op hoge prijs is gesteld. Daarom zal deze aanpak ook in dit wetscommentaar worden gevolgd.

Separatie van onderwerpen in aparte wetsvoorstellen

De Orde is zeer verheugd over de nu ingezette trend om voorstellen die inhoudelijk weinig met elkaar te maken hebben in aparte wetsvoorstellen neer te leggen. Dit vergroot, zo meent de Orde, de kwaliteit van de inhoudelijke behandeling, en vermindert de kans dat controversiële onderwerpen, vanwege de tijdsdruk van het Belastingplan/Overige fiscale maatregelen, ‘doorgedrukt’ moeten worden zonder dat er voldoende aandacht besteed kan worden aan de niet-urgente onderwerpen van materieel belang.

Consultatie conceptwetsvoorstellen

Onderdeel van het Pakket Belastingplan 2017 dat nu bij uw kamer voorligt, is een aantal voorstellen die eerder in conceptvorm aan publiekelijke consultatie zijn onderworpen. De Orde is zeer tevreden over de ingezette trend om dit te doen, in overeenstemming met het kabinetsbeleid ter zake, en op een wijze die al langere tijd gebruikelijk is op andere beleidsterreinen. Dit consultatieproces verhoogt, zo meent de Orde, de kwaliteit, de praktische uitvoerbaarheid en de maatschappelijke aanvaarding van fiscale wetsvoorstellen zoals die uiteindelijk aan uw kamer worden voorgelegd. Het proces vermindert ook de tijdsdruk om wetsvoorstellen tijdig te bestuderen en van commentaar te voorzien, uiteraard voor zover het uiteindelijke wetsvoorstel in overeenstemming is met het concept wetsvoorstel.

De Orde publiceert haar input op consultatiewetsvoorstellen en hoopt dat deze ook door uw Kamer worden meegewogen bij de beoordeling van de uiteindelijke wetsvoorstellen.

De Orde is in het algemeen tevreden over de mate waarin met haar opmerkingen in het consultatieproces rekening is gehouden. Toch zijn er wel, naar de mening van de Orde, belangrijke punten die de Orde in de consultatie heeft gemaakt, en die tussen wal en schip terecht dreigen te komen. Dit gevaar bestaat omdat deze niet zijn meegenomen in het uiteindelijke wetsvoorstel en de reden daarvan naar de mening van de Orde niet voldoende is toegelicht. Voor een aantal van die punten vraagt de Orde in dit commentaar alsnog uw aandacht.

Meer in het algemeen suggereert de Orde uw Kamer om de staatssecretaris te vragen in de Memorie van Toelichting bij het uiteindelijke wetsvoorstel ruimer aandacht te besteden aan materiële opmerkingen uit het consultatieproces die niet zijn meegenomen in het uiteindelijke wetsvoorstel.

De Orde heeft de staatssecretaris laten weten ook voorstander te zijn van consultatie van lagere regelgeving (uitvoeringsbesluiten e.d.) ter uitvoering van het Belastingplan en aanverwante wetsvoorstellen. Immers die lagere regelgeving is voor de praktijk vaak van nog grotere betekenis dan de wetgeving in formele zin. De Orde meent dat zo veel mogelijk bij de parlementaire behandeling duidelijkheid gegeven zou moeten worden, ook aan uw Kamer, over de concrete invulling van wetsvoorstellen in lagere regelgeving.

De Orde begrijpt dat dit, gezien de huidige tijdsplanning van het wetgevingsproces, momenteel lastig te implementeren is, omdat er na afronding van de behandeling in het parlement te weinig tijd is voor een consultatieronde. De Orde betreurt dit, maar begrijpt dit in de context van de huidige werkwijze van het Ministerie van Financiën. De Orde pleit ervoor dat de staatssecretaris, bij een ongewijzigde werkwijze ter zake, in ieder geval welwillend om zal gaan met commentaar vanuit de praktijk op lagere regelgeving die niet ter consultatie is voorgelegd als dat commentaar na publicatie daarvan wordt ingediend en vraagt uw Kamer de staatssecretaris hierover een toezegging te vragen.

Vereenvoudiging

In het begin van dit jaar is een consultatieproces gehouden over vereenvoudigingsmogelijkheden binnen de fiscale wetgeving. Het resultaat van dit proces is het wetsvoorstel Fiscale Vereenvoudigingswet 2017. De Orde juicht het initiatief om regelmatig aandacht te besteden aan het verwijderen van onnodig complexe regels van harte toe. De Orde is in het algemeen ook tevreden over de gedane voorstellen, maar constateert dat slechts een relatief gering aantal van de in het consultatieproces ingediende ideeën het wetsvoorstel heeft gehaald. Verder constateert de Orde dat de reactietijd op het consultatieverzoek wel erg kort was, gezien de breedte van de gestelde vraag (het hele Nederlandse fiscale recht en de gehele uitvoeringspraktijk). Om die reden heeft de Orde eerder dit jaar een permanent meldpunt voor fiscale vereenvoudigingsvoorstellen ingesteld, waarbij de Orde het voornemen heeft om vereenvoudigingsvoorstellen vroeg in het wetgevingsproces ter kennis te brengen van de staatssecretaris en uw Kamer. De Orde spreekt de hoop uit dat het indienen van een Vereenvoudigingswet ter gelegenheid van de indiening van het Belastingplan een goede jaarlijkse traditie zal worden.

Het tijdelijk introduceren van aanpassingen in box 3 blijft de Orde in de context van de vereenvoudigingsdoelstellingen verbazen, zeker nu een heffing over reële vermogenswinsten blijkens de brieven van de staatssecretaris in zicht is.

B. Inhoudelijk commentaar

Zoals aangekondigd zal de Orde in deze brief de speerpunten en technische kernpunten behandelen.

Op een aantal punten dringt de Orde aan op beleidsmatige heroverweging of substantiële wijziging, de speerpunten. Deze speerpunten worden hierna kort weergegeven over B.1. Verder heeft de Orde op een aantal punten technische opmerkingen welke van groter belang zijn. Deze technische kernpunten zijn hierna onder B.2. samengevat.

Deze zijn nader in details uitgewerkt in de bijlage. Tevens bevat de bijlagen additionele meer gedetailleerde technische vraagpunten. De Orde verzoekt uw Kamer de staatssecretaris te verzoeken hierop in te gaan.

B.1. Speerpunten

Tariefsopbouw IB 2017 en box 2 / box 3 arbitrage (VBI en APV)

1. De tariefstructuur in de Wet inkomstenbelasting 2001 blijft in 2017 ondoorzichtig, waardoor het toptarief 55,6 procent is in plaats van 52 procent.
2. De maatregelen ter zake van de vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI) roepen onduidelijkheden op, de voorgestelde terugwerkende kracht is onnodig en het overgangsrecht is naar mening van de Orde te beperkt.
3. De maatregelen ter zake van het afgezonderd particulier vermogen (APV) brengen meer onduidelijkheid en daarmee meer discussie met de Belastingdienst door het invoeren van de extra vereiste toerekeningsstop.

Tariefdifferentiatie box 3 voor korte termijn?

4. De per 1 januari 2017 ingaande wetwijziging voor de inkomstenbelasting inzake box 3 verdient naar de mening van de Orde heroverweging. De op Prinsjesdag 2016 gepubliceerde voortgangsrapportage maakt naar mening van de Orde duidelijk dat het niet zinvol is om voor een relatief korte periode van twee à drie jaar een gewijzigd systeem te laten gelden voor box 3. De ergste pijn van de huidige 4 procent forfaitair rendement kan ook opgevangen worden door de thans gehanteerde lange referentieperiode te verkorten tot de afgelopen twee jaar. Zo wordt bereikt dat veel meer wordt aangesloten bij het lage rendement waarmee veel spaarders thans worden geconfronteerd. Bovendien wordt hiermee het risico van strijdigheid met internationale wetgeving beperkt, hetgeen bijdraagt aan een meer robuuste begroting.

Afschaffing jaarloonuitvraag

5. Als gevolg van de voorgestelde wijziging kunnen correcties over het verleden alleen nog maar via correctieberichten worden ingediend. De inspecteur lijkt de mogelijkheid te worden onthouden om een correctie via een naheffingsaanslag loonheffingen uit te voeren. Bij afgesloten salarisadministraties leidt dit tot extra administratieve lasten en kosten voor de inhoudingsplichtige.

Structureel verhoogde vrijstelling schenkbelasting eigen woning vanaf 2017

6. De Orde wijst op de complexiteit van het overgangsrecht ter zake van de verhoogde eenmalige vrijstelling voor eigen woning. Door het complexe overgangsrecht ontstaan vanaf 2017 niet te rechtvaardigen verschillen in de omvang van de structurele vrijstelling schenkbelasting eigen woning.
7. De Orde geeft ter overweging om de overgangsregeling te vereenvoudigen. Ongelijkheden kunnen worden vermeden en complexiteit kan worden verminderd door de vrijstelling eigen woning van 100.000 euro te verminderen met vóór 1 januari 2017

van dezelfde schenker ontvangen schenkingen waarop een verhoogde vrijstelling schenkbelasting is toegepast.

Reparatie arrest HR over BOR bij indirecte aandelenbelangen van minder dan 5 procent

8. In zijn arrest van 22 april 2016¹ heeft de Hoge Raad het algemeen geldende fiscale principe van vermogensetikettering terecht toegepast op een deelneming die werd gehouden door een holding die (op grond van de toerekeningsregel in de bedrijfsopvolgingsregeling (hierna: BOR)) een onderneming geacht werd te drijven omdat de activiteiten van de deelneming in het verlengde lagen van de (concern)activiteiten van de holding. De Belastingdienst blijkt, zo de Hoge Raad, tot dusver in de praktijk bedoeld algemeen geldende fiscale principe van vermogensetikettering onterecht niet toegepast te hebben in strijd met de bedoeling van de wetgever. Thans wordt voorgesteld dat de wet aan deze praktijk wordt aangepast. Daartoe wordt een volstrekt niet onderbouwd budgettair schrikbeeld opgeroepen. De Orde vraagt zich af of de veronderstelde “forse verruiming van de reikwijdte” van de Bedrijfsopvolgingsfaciliteiten en het budgettair belang daarvan met concrete cijfers kan worden onderbouwd? De Orde vermoedt hier koudwatervrees, ook omdat van verondersteld oneigenlijk gebruik niet is gebleken.
9. Aan het wetsvoorstel kleven de nodige zwaarwegende technische bezwaren die ook in de vakliteratuur eenstemmig zijn onderkend. Een van deze technische bezwaren komt erop neer dat door invoering van dit voorstel een onnodige en onwenselijke inbreuk wordt gemaakt op de aan de BOR inherente rechtsvormneutraliteit.
10. Verder kan de Orde niet verklaren waarom liquide middelen wel als ondernemingsvermogen kunnen fungeren, terwijl een (indirect) belang kleiner dan 5 procent nooit als zodanig zou kunnen kwalificeren, ook niet indien het bijvoorbeeld een belang zou zijn in een voor de onderneming cruciale toeleverancier. Hieruit blijkt dat het wetsvoorstel in onvoldoende mate aansluit op de dynamische werkelijkheid waarin ondernemend Nederland dagelijks opereert.
11. De Orde vraagt, hoe wordt het verschil in behandeling gerechtvaardigd dat wordt gecreëerd 1) tussen een onderneming in privé en een onderneming in BV-vorm door de inbreuk op de rechtsvormneutraliteit en 2) tussen de kwalificatie van vermogensbestanddelen (enerzijds liquide middelen en anderzijds een (indirect) belang kleiner dan 5 procent)?
12. De Orde meent dat deze bezwaren meer dan voldoende aanleiding vormen om dit voorstel in te trekken en eventuele alternatieven te onderzoeken.

Wijzigingen van enkele specifieke renteaftrekbepalingen

13. *Betrouwbare overheid* – De Orde vindt een betrouwbare overheid van het grootste belang voor het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. Daarom is zij positief over het respecteren van het overgangsrecht bij artikel 15ad Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969).

¹ nr. 15/02845, ECLI:NL:HR:2016:705

14. *Toekomst renteaftrek* – Belangrijk voor het vestigingsklimaat is dat Nederland zo snel mogelijk duidelijkheid geeft over de toekomstige richting van de renteaftrek in Nederland. De Orde zou het toejuichen als het kabinet, zoals aangegeven in de Memorie van Toelichting, inderdaad zou besluiten om artikel 15ad Wet Vpb 1969 te laten vervallen als de earningsstrippingsmaatregel wordt ingevoerd.
15. *Samenwerkende groep* – Ten aanzien van de wijziging van artikel 10a Wet Vpb 1969 en de introductie van het begrip ‘samenwerkende groep’, maakt de Orde zich ernstig zorgen over de rechtsbescherming. Het begrip krijgt een materiële invulling en dat maakt het bijzonder lastig om de omvang het begrip ‘samenwerkende groep’ te bepalen. De open norm levert een onwenselijke onzekerheid op voor de (overname)praktijk, terwijl het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat juist is gebaat bij duidelijkheid en zekerheid over de aftrekbaarheid van rente.

Aanpassing innovatiebox

16. De Orde is verheugd over het feit dat veel van de punten die in het commentaar bij het consultatiedocument naar voren zijn gebracht, zijn overgenomen in het definitieve wetsvoorstel. Het doel is het zoveel mogelijk toegankelijk houden van de innovatiebox regeling voor een brede groep innovatieve belastingplichtigen. Er is in dat kader nog een aantal onderdelen waardoor in de visie van de Orde de wettelijke regeling verbeterd kan worden waaronder een verdere uitbreiding van de kwalificerende immateriële vaste activa en het opnemen van een wettelijke regeling voor het weerlegbare vermoeden.

B.2. Technische kernpunten

Afschaffing jaarloonuitvraag

17. Naar oordeel van de Orde kan het voorstel om de tekst ‘en al dan niet door middel van een correctiebericht’ te schrappen, niet gemotiveerd worden met het laten vervallen van de jaarloonuitvraag, die pas met ingang van 2012 werd geïntroduceerd. De Orde stelt daarom voor om voorgestelde wijziging van artikel 28a, lid 2 Wet op de loonbelasting 1964 niet door te voeren.

Quasi-inbestedingsvrijstelling overheidslichamen

18. De Orde begrijpt de voorgestelde beperking van de interne vrijstelling als een maatregel om winstdrainage en misbruik te voorkomen. De Orde vraagt zich af of deze maatregel proportioneel is in het licht van de oorspronkelijke uitgangspunten van deze regeling, waarbij een belangrijk uitgangspunt ook is het beperken van de administratieve lastendruk en nadrukkelijk geen budgettaire opbrengst is beoogd. De Orde is van mening dat, anders dan in de toelichting is vermeld, het niet om een ‘verduidelijking’ van de wet gaat maar om een inperking van de vrijstelling. Het oogmerk is om gekunstelde constructies te bestrijden.

B.3. Inhoud(sopgave) bijlage

In de bijlage treft u enerzijds een uitwerking van de voorgaande speerpunten en technische kernpunten, anderzijds is daar commentaar opgenomen dat geen speerpunt of kernpunt bevat. Gemakshalve treft u hieronder een overzicht van alle onderwerpen die in de bijlage worden behandeld.

1. Tariefsopbouw IB 2017 en box 2 / box 3 arbitrage (VBI en APV)
2. Codificatie beleidsbesluiten eigenwoningregeling en rentemiddeling eigen woning
3. Tariefdifferentiatie box 3 voor korte termijn?
4. Afschaffing aftrek van uitgaven voor monumenten
5. Afschaffing jaarloonuitvraag
6. Codificatie van in de praktijk gehanteerd loonbegrip WVA
7. Structureel verhoogde vrijstelling schenkbelasting eigen woning vanaf 2017
8. Reparatie arrest HR over BOR bij indirecte aandelenbelangen van minder dan 5 procent
9. Wijzigingen van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen
10. Aanpassing innovatiebox
11. Quasi-inbestedingsvrijstelling overheidslichamen
12. Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen
13. Stroomlijning invorderingsregelgeving belastingen en toeslagen
14. Mededelingsplicht in het kader van de S&O-verklaring

De Orde suggereert de Staatssecretaris om een reactie te vragen op de hiervoor aangegeven punten.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de Staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

mr. M.V. Lamboij
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Bijlage

Technische bijlage bij het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan 2017, bestaande uit

- *Belastingplan 2017 (34552)*
- *Overige fiscale maatregelen 2017 (34553)*
- *Fiscale vereenvoudigingswet 2017 (34554)*
- *Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing (34556)*
- *Wet tijdelijk verlaagd tarief laadpalen met een zelfstandige aansluiting (34545)*

1. Tariefsopbouw IB 2017 en box 2 / box 3 arbitrage (VBI en APV)

Artikel I onderdelen A en B Belastingplan 2017 (artikelen 2.10 en 2.10a Wet IB 2001 – tariefsopbouw)

Artikel I onderdelen C, F en M en artikel XIV Belastingplan 2017 (artikelen 2.14, 4.16 en 10.6bis Wet IB 2001 en overgangsrecht fictieve vervreemding bij overgang naar vrijgestelde beleggingsinstellingen en buitenlandse beleggingslichamen – VBI)

Artikel I onderdelen D en O Belastingplan 2017 (artikelen 2.14a en 10a.7 Wet IB 2001 – APV)

1.1. Tariefstructuur inkomstenbelasting

1. De Orde constateert dat ook voor het jaar 2017 de tariefstructuur van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) ondoorzichtig blijft. De inkomensafhankelijke heffingskortingen verhullen dat het effectieve toptarief voor velen geen 52 procent maar 55,6 procent bedraagt. De Orde wijst erop dat een ondoorzichtige tariefstructuur nadelig uitwerkt voor:
 - het vestigingsklimaat (onduidelijkheid over het bruto-netto traject); en
 - de begrijpelijkheid van het systeem voor de burger.

2. Hoewel in het Belastingplan 2017 geringe aanpassingen plaatsvinden om de effecten te beperken, blijven inkomensafhankelijke heffingskortingen een onjuist instrumentarium om tariefmaatregelen door te voeren. In zijn algemeenheid neemt in 2017 het financiële belang van de heffingskortingen weer verder toe. Daardoor wordt het in de nabije toekomst steeds moeilijker om structurele hervormingen in de sfeer van de inkomstenbelasting door te voeren. NB: ook de in 2017 verder stijgende bedragen in de sfeer van de toeslagen versterken deze problematiek.

1.2. Maatregelen box 2-beleggen in vrijgestelde beleggingsinstellingen

Anti-boxhopmaatregel

3. De Orde heeft met enige verbazing kennisgenomen van de voorgenomen maatregelen in deze sfeer. Klaarblijkelijk wordt ongewenst geacht dat belastingplichtigen bezittingen van de ene naar de andere box overbrengen. De Wet IB 2001 is echter welbewust opgebouwd uit verschillende boxen waarbij inmiddels al diverse anti-arbitragemaatregelen zijn opgetuigd. Met het voorstel inzake de vrijgestelde beleggingsinstellingen (hierna: VBI) wordt wederom een anti-arbitragemaatregel toegevoegd om het bouwwerk van de Wet IB 2001, met name box 3, staande te houden. De Orde merkt op dat dergelijke maatregelen eens te meer onderstrepen:
 - de noodzaak en urgentie om te komen tot een stelselherziening;
 - dat het echte probleem box 3 is waarin een te hoge belasting wordt geheven; en
 - dat dit box 3 probleem behoort te worden opgelost in plaats van het toevoegen van allerlei aanvullende anti-arbitragemaatregelen.

4. Onderdeel van de nieuwe antiboxhopmaatregel is de mogelijkheid voor de belastingplichtige om tegenbewijs te leveren dat er zakelijke overwegingen aan het boxhopen ten grondslag liggen. De Orde verzoekt de Staatssecretaris voorbeelden te geven van situaties waarin de belastingplichtige wel of niet aannemelijk heeft gemaakt dat aan zijn handelingen zakelijke overwegingen ten grondslag liggen.

5. Tevens verzoekt de Orde in te gaan op het woord “handelingen” in het voorgestelde artikel 2.14 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001. Door het gebruik van de meervoudsvorm suggereert dit dat zowel aan het inbrengen als het ‘uitbrengen’ van bezittingen zakelijke overwegingen ten grondslag liggen, een dubbele zakelijkheidstoets derhalve. De Orde vraagt of dit inderdaad de bedoeling is. Als dat zo is, meent de Orde dat dit niet aansluit bij doel en strekking van de bepaling en een te zware bewijslast legt op de belastingplichtige. Een eventuele anti-boxhopmaatregel dient pas te worden toegevoegd als het samenstel van rechtshandelingen gericht is op het ontgaan van de peildatum. Dus indien zowel de inbreng als de uitbreng onzakelijk zouden zijn en niet als slechts een van de rechtshandelingen onzakelijk zou zijn. Hetzelfde geldt voor het gebruik van de meervoudsvorm ‘overwegingen’. Dit suggereert dat er ten minste meerdere zakelijke redenen moeten worden aangedragen om buiten de antimisbruikmaatregel te blijven. De Orde vraagt te bevestigen dat één zakelijke overweging voldoende is om artikel 2.14 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001 te pareren.

6. De Orde geeft tot slot in overweging om de term ‘zakelijke’ overweging te vervangen en dan niet alleen in het voorgestelde onderdeel d van artikel 2.14 lid 3 Wet IB 2001 maar ook in het huidige onderdeel c dat dezelfde tegenbewijsmogelijkheid kent. Nu box 3 per definitie in de privésfeer zit, is het verwarrend om over zakelijke overwegingen te spreken. Een frase als ‘zijn handelingen niet alleen gericht zijn op het omzeilen van de peildatum’ past veel beter.

Afrekenen aanmerkelijkbelangclaim bij afsplitsingen gericht op VBI

7. De Orde constateert dat met de voorgestelde afrekening van de aanmerkelijkbelangclaim bij de overgang naar de VBI-status het VBI-regime effectief is afgeschaft voor de DGA. Feitelijk is daarmee de situatie van vóór invoering van het VBI-regime in 2007 weer hersteld. Dit betekent namelijk dat DGA's hun beleggingsvermogen, net als toen, weer zullen onderbrengen in het buitenland. Bedraagt de heffing in het buitenland effectief ten minste 10 procent, dan hoeft immers geen afrekening van de ab-claim plaats te vinden. Naar de mening van de Orde is het Nederlandse investeringsklimaat hiermee niet gediend en de Orde betreurt derhalve de effectieve afschaffing van het VBI-regime voor de DGA.

8. Teneinde de VBI-status te kunnen verkrijgen, dient in de praktijk veelal een reorganisatie plaats te vinden, waarbij het beleggingsvermogen bijvoorbeeld wordt afgesplitst naar een nieuwe entiteit die vervolgens de VBI-status aanvraagt. Dergelijke afsplitsingen zijn in beginsel belast met inkomstenbelasting (aanmerkelijk belangwinst), maar als is voldaan aan de voorwaarden van de fiscale faciliteit, kan deze belastingheffing achterwege blijven. Eén van de toetsen voor een fiscaal gefacilieerde afsplitsing is dat de afsplitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Bij een gefacilieerde afsplitsing naar een beleggingsvennootschap, zoals de VBI is, is sprake van uitstel van belastingheffing. Daarom is bij het besluit d.d. 10 maart 2008 (nr. CPP2008/291M) expliciet goedgekeurd dat afsplitsing van beleggingsvermogen “*die enkel gericht is op de verkrijging van de voordelen van het VBI regime*” zonder fiscale afrekening kan plaatsvinden. Doordat verzoeken om de VBI-status na 20 september 2016, 15:15 uur leiden tot afrekening van de ab-claim, is de vrijstelling voor de afsplitsing de facto zinloos. De Orde verzoekt te bevestigen dat het begunstigend beleid zoals geformuleerd door de staatssecretaris in zijn hoedanigheid van beleidsuitvoerende partij zijn geldigheid blijft behouden tot in elk geval 1 januari 2017. Er zijn immers op basis van te rechtvaardigen verwachtingen wijzigingstrajecten lopende, waarbij niet voorzien kon worden dat de regels dienaangaande per 1 januari 2017 zouden wijzigen.

9. In de voorgestelde maatregelen is voorzien in overgangsrecht. De Orde meent dat het overgangsrecht thans te strikt is geformuleerd. De grens qua anticipatiegedrag is nu (artikel XIV Belastingplan 2017) getrokken bij de datum van indiening van het verzoek als bedoeld in artikel 6a, lid 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). Dit betekent dat lichamen die op 20 september 2016, 15:15 uur op zich al wel voldeden aan alle eisen voor het VBI-regime maar het verzoek daartoe nog niet hadden ingediend, niet meer zonder afrekening van de ab-claim gebruik kunnen maken van het VBI-regime.

10. Belastingplichtigen die het beleggingsvermogen reeds vóór 20 september 2016, 15:15 uur hebben afgesplitst naar een nieuwe vennootschap maar toen nog niet de VBI-status hebben aangevraagd, zullen nu namelijk altijd hun ab-claim zullen moeten afrekenen, want:
- óf zij vragen de VBI-status alsnog aan, maar dan volgt uit wetsvoorstel de afrekening van de ab-claim;
 - óf zij vragen de VBI-status niet aan maar dan volgt uit hierboven genoemde besluit dat de afsplitsingsfaciliteit niet van toepassing is. De afsplitsing heeft nu immers niet plaatsgevonden *enkel* om de VBI-status te verkrijgen, zoals het besluit eist.
- Voor deze groep belastingplichtigen heeft het wetsvoorstel dus in feite terugwerkende kracht vanaf het moment van de afsplitsing. De Orde meent dat dit een ongerechtvaardigde inbreuk vormt op het rechtszekerheidsbeginsel, nu op het moment van de afsplitsing deze nieuwe wetgeving op geen enkele wijze bekend was. Deze lichamen hadden bovendien tot het einde van hun boekjaar de tijd om een verzoek tot verkrijging van de VBI-status in te dienen aangezien dit verzoek terugwerkende kracht heeft naar het begin van het boekjaar. Zie artikel 6a, lid 5 Wet Vpb 1969. Als het lichaam dus toevallig al op 19 september jl. het verzoek had ingediend, vindt niet de afrekening van de ab-claim plaats, maar als het lichaam hiermee heeft gewacht, vindt wel de afrekening van de ab-claim plaats. De Orde meent dat dit te ver gaat en in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.
11. Voort meent de Orde meent dat met deze terugwerkende kracht en het gevreesde anticipatiegedrag sprake is van koudwatervrees. Anticipatiegedrag zal zich feitelijk in de praktijk, zo is de inschatting van de Orde, niet zo snel voordoen. Teneinde daadwerkelijk een VBI tot stand te kunnen brengen, dient in de praktijk namelijk veelal een reorganisatie plaats te vinden, waarbij het beleggingsvermogen eerst wordt ondergebracht in een nieuwe rechtspersoon (bijvoorbeeld via afsplitsing) die vervolgens de VBI-status aanvraagt. In een aantal gevallen is naast een afsplitsing ook een aandelenfusie onderdeel van het reorganisatieproces. Dit soort reorganisaties wordt vanwege het ermee gemoeide belang altijd afgestemd met de Belastingdienst, een totaalproces waar de nodige tijd overheen gaat, gemakkelijk meer dan drie maanden. Nu nog dergelijke reorganisaties in gang zetten en vóór 1 januari 2017 afronden, zal naar de inschatting van de Orde derhalve feitelijk onmogelijk zijn.
12. Op grond van het bovenstaande meent de Orde dat de terugwerkende kracht naar 20 september 2016, 15:15 uur, dient te vervallen.
13. Voor het geval de terugwerkende kracht onverhoopt niet komt te vervallen, wijst de Orde op het volgende. Een verzoek voor de VBI-status kan uit de aard der zaak pas worden ingediend vanaf het moment waarop de nieuwe entiteit daadwerkelijk tot stand is gekomen en voldoet aan alle voorwaarden voor het VBI-regime. Zoals gezegd, dient daarvoor veelal een reorganisatie plaats te vinden. Bestaande reorganisatietrajecten

kunnen in een vergevorderd stadium zijn maar op 20 september jl. 15.15 uur nog niet hebben geleid tot een nieuwe entiteit die het desbetreffende VBI-verzoek heeft kunnen doen, bijvoorbeeld vanwege lopende civielrechtelijke wachttermijnen. Van anticipatiegedrag is ook in deze gevallen geen sprake. Voorafgaand aan 20 september 15.15 uur zijn immers vergaande stappen gezet om tot een VBI te komen, zoals opstellen van afsplitsingsdocumentatie of vooroverleg met de Belastingdienst over de fiscale gevolgen van de reorganisatie. In alle gevallen zijn deze stappen gezet zonder enige wetenschap over aanpassing van het VBI-regime, maar kon een verzoek tot verkrijging van de VBI-status niet eerder worden gedaan omdat de nieuwe entiteit juridisch nog niet tot stand gekomen was.

14. De Orde meent daarom dat het overgangsrecht in elk geval moet worden versoepeld en de grens zo dient te worden getrokken dat reeds lopende reorganisaties niet worden getroffen door de voorgenomen wijzigingen. Daarmee komt het beoogde doel van de terugwerkende kracht (voorondersteld anticipatiegedrag) niet in gevaar. Een “reeds lopend reorganisatietraject” dient dan wel nader geconcretiseerd te worden zodat een voor de praktijk duidelijk en goed hanteerbare scheidslijn geldt. De Orde stelt voor om in dit verband aan te grijpen bij de datum van de eerste schriftelijke correspondentie met de Belastingdienst (vooroverleg) inzake het van toepassing zijn van de afsplitsings- en/of aandelenfusiefaciliteit in de sfeer van het aanmerkelijk belang (met oog op verkrijging van de VBI-status). Toen belastingplichtigen vóór 20 september 2016, 15:15 uur dit reorganisatietraject ingingen met het oog op het verkrijgen van de VBI-status was van enige afrekening van de ab-claim met terugwerkende kracht immers nog geen enkele sprake. De Orde meent daarom dat de huidige tekst van het wetsvoorstel in strijd komt met gerechtvaardigd vertrouwen dat belastingplichtigen vóór 20 september 2016 aan de fiscale wetgeving konden ontleen.

15. De Orde merkt op dat in het voorgestelde artikel 4.16, lid 1, onderdeel k Wet IB 2001 wordt gesproken over “gaan behoren”. Dit impliceert dat dit ziet op nieuwe situaties. De Orde verzoekt te bevestigen dat binnenlandse belastingplichtigen die een aanmerkelijk belang bezitten in een buitenlandse van de winst vrijgestelde of met effectief minder dan 10 procent belaste vennootschap, waarvoor het fictieve rendement van artikel 4.13, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001 geldt, niet per 1 januari 2017 hoeven af te rekenen over hun aanmerkelijkbelangclaim. In dergelijke situaties is er ook geen relatie tot een zogenoemd ‘artikel 6a’-verzoek.

16. Inzake het automatisch koppelen van het percentage van het forfaitaire rendement uit een VBI aan het voor dat jaar geldende percentage van de hoogste schijf in box 3, merkt de Orde op hiermee ook in de sfeer van de VBI dezelfde problemen ontstaan als in box 3 zelf. Lees: ook hier kan het forfaitaire percentage te ver verwijderd zijn geraakt van de werkelijkheid. De Orde verwijst naar het commentaar inzake (de voortgangsrapportage met betrekking tot) box 3.

1.3. Maatregelen inzake afgezonderd particulier vermogen

17. De Orde heeft met belangstelling kennis genomen van het voorstel tot wijziging om, met ingang van 1 januari 2017 doch met terugwerkende kracht tot en met 20 september 2016, 15:15 uur, artikel 2.14a, lid 7 Wet IB 2001 te wijzigen.
18. De voorgestelde wijziging houdt een beperking in van de toerekeningsstop van artikel 2.14a, lid 7 Wet IB 2001. Voorgesteld wordt om deze toerekeningsstop alleen nog te laten gelden voor afgezonderde particulier vermogens (hierna: APV's), voor zover die een reële, actieve, onderneming drijven. Niet-ondernemingsactiviteiten worden daarmee van de toerekeningstop uitgesloten en volgens de hoofdregel van artikel 2.14a Wet IB 2001 toegerekend aan degene die heeft afgezonderd (of diens erfgenamen).
19. De achterliggende reden van dit voorstel is om gekunstelde situaties waarbij de toerekeningstop bewust wordt opgezocht, maar waarbij de facto (bijna) geen belasting wordt betaald, aan te pakken. De Orde begrijpt dat de staatssecretaris belastingconstructies om Nederlandse belastingheffing te ontgaan, wenst aan te pakken, maar vraagt zich af of het invoeren van een extra vereiste voor toepassing van de toerekeningstop de meest praktische oplossing is. Daarnaast vreest de Orde dat, door de toerekeningstop te beperken tot APV's die een actieve onderneming drijven, dit in de praktijk tot meer discussies met de Belastingdienst zal leiden, omdat niet altijd 100 procent duidelijk is of sprake is van een actieve onderneming. Vergelijk in dit verband de discussies die spelen met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR).
20. Uitgaande van het wetsvoorstel dat de toerekeningsstop gehandhaafd (maar beperkt) wordt, vraagt de Orde zich af wanneer en op welke wijze dubbele heffing wordt voorkomen. Zal bijvoorbeeld in een regeling worden voorzien voor de situatie dat op APV-niveau wordt geheven ter zake van vervreemding van een aandelenbelang?
21. De regeling treedt in werking op 1 januari 2017 met terugwerkende kracht tot en met 20 september 2016, 15:15 uur. Voor vermogen dat onder de huidige wetgeving onder de toerekeningstop valt en na inwerkingtreding van het wetsvoorstel tot het box 2-vermogen zal gaan behoren, voorziet het wetsvoorstel in overgangsrecht. In beginsel wordt de verkrijgingsprijs gesteld op de verkrijgingsprijs zoals deze gold voor degene die heeft afgezonderd. Deze verkrijgingsprijs kan vervolgens worden gecorrigeerd. Niet alleen naar boven, maar ook naar beneden. Wanneer er voordelen in de periode van 1 januari 2010 tot 20 september 2016, 15:15 uur zijn opgekomen die tot het inkomen uit aanmerkelijk belang zijn gerekend en waarvoor geen belasting is betaald van ten minste 10 procent, wordt de verkrijgingsprijs verlaagd met deze voordelen. Als de Orde het goed ziet, betekent dit dat, wanneer een belastingplichtige bijvoorbeeld een oorspronkelijke verkrijgingsprijs had van 1.500 euro, de APV een voordeel van 1.500 euro heeft genoten in 2010, welke niet daadwerkelijk met 10 procent belast is (bijvoorbeeld omdat in het buitenland een deelnemingsvrijstelling is toegepast) en

evenmin tot het box 2-inkomen is gerekend van de belastingplichtige, de verkrijgingsprijs thans wordt gesteld op nihil. De Orde verzoekt de staatssecretaris het overgangsrecht te verduidelijken.

22. Daarnaast vraagt de Orde zich af of het overgangsrecht niet in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel, waarbij de wetswijziging materieel verdergaande terugwerkende kracht heeft dan ‘slechts’ tot en met 20 september 2015, 15:15 uur. Hoewel de Orde begrip heeft voor het voorstel om de regeling met terugwerkende kracht te laten ingaan tot en met het moment van bekendmaking van het wetsvoorstel (op 20 september 2016, 15:15 uur), kan de regeling, door de overgangsmaatregel, in voorkomende situaties echter terugwerkende kracht hebben tot en met het tijdstip van inwerkingtreding van het APV-regime op 1 januari 2010. De Orde verzoekt te bevestigen dat de overgangsmaatregel geen verdere (materiële) terugwerkende kracht heeft dan tot 20 september 2016, 15.15. uur.

2. Codificatie beleidsbesluiten eigenwoningregeling en rentemiddeling eigen woning

Artikel I, onderdelen A, B, C en P en artikel III, onderdeel A Overige fiscale maatregelen 2017 (artikelen 3.111 lid 3, 3.119a lid 8, 3.119c lid 10 en 10bis.6 Wet IB 2001 en hoofdstuk 2 artikel I, onderdeel AM invoeringswet Wet IB 2001 – Codificatie beleidsbesluiten eigenwoningregeling)

Artikel I Fiscale vereenvoudigingswet (artikel 3.119a Wet IB 2001 – rentemiddeling eigen woning)

2.1. Codificatie beleidsbesluiten eigenwoningregeling

1. De Orde waardeert het dat in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2017 diverse beleidsbesluiten op het gebied van de eigenwoningregeling worden gecodificeerd (woning in aanbouw, renteaftrek voor vruchtgebruiker krachtens erfrecht, tijdsklemmen kapitaalverzekering eigen woning). Daarmee is de rechtszekerheid van belastingplichtigen gediend. Inhoudelijk merkt de Orde het volgende op naar aanleiding van deze codificatie.

Codificatie besluit van 26 november 2014, nr. BLKB2014/1947M (woning in aanbouw)

2. In de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) bij de gewijzigde tekst van artikel 3.111, lid 3 Wet IB 2001 staat dat het aangaan van een koop-aannemingsovereenkomst ter zake van een nieuwbouwwoning in ieder geval wordt aangemerkt als een voldoende concrete stap om te kunnen spreken van een woning in aanbouw. Zoals de wetgever zelf aangeeft kunnen ook andere feiten en omstandigheden tot deze conclusie leiden. De Orde verzoekt om een aanvullende toelichting op dit punt. Welke stappen kunnen in de visie van de staatssecretaris nog meer als voldoende concreet worden aangemerkt om te kunnen spreken van een woning in aanbouw?

Codificatie besluit van 21 februari 2014, nr. BLKB2014/342M (renteaftrek vruchtgebruiker)

3. Op grond van het voorgestelde artikel 3.119a, lid 8 Wet IB 2001 hoeft niet de vruchtgebruiker degene te zijn die aflost, maar is het voldoende dat hij de kosten en lasten van de schuld draagt. In dat geval zal de blooteigenaar wel aan de aflossingsverplichting moeten voldoen, wil sprake zijn van een kwalificerende eigenwoningschuld. Doet hij dat niet, dan zou de vruchtgebruiker buiten zijn schuld geconfronteerd kunnen worden met het verlies van de kwalificatie als eigenwoningschuld. De Orde vraagt zich af of voor deze situatie niet een specifieke regeling in artikel 3.119e Wet IB 2001 zou moeten worden opgenomen.
4. Het voorgestelde artikel 3.119c, lid 10 Wet IB 2001 bepaalt, kort gezegd, dat het aflossingsschema van de eigenwoningschuld van de erflater overgaat op diens partner die het vruchtgebruik krachtens erfrecht van de woning verkrijgt. De Orde verzoekt om een toelichting op de ratio achter deze bepaling. Met andere woorden: waarom gaat het aflossingsschema wel over indien de partner van de overledene het vruchtgebruik krachtens erfrecht verkrijgt, maar niet indien een ander dit vruchtgebruik verkrijgt? Deze vraag geldt ook ten aanzien van het nieuwe artikel 10bis.1, lid 8 Wet IB 2001. Waarom gaat het overgangsregime voor per 31 december 2012 bestaande eigenwoningschulden wel over op de langstlevende partner die het vruchtgebruik van de woning krachtens erfrecht verkrijgt, maar niet indien een ander een dergelijk vruchtgebruik verkrijgen?

Codificatie besluit van 17 december 2014, nr. BLKB 2014/2168M

5. De Orde juicht het toe dat het voorgestelde artikel 10bis.6, lid 3 Wet IB 2001 in een groter aantal situaties voorziet in het vervallen van de tijdsklem op een uitkering uit een KEW, SEW en BEW. Wel geeft de Orde ten aanzien van de in artikel 10bis.6, lid 3 onderdeel d Wet IB 2001 genoemde situatie (belastingplichtige kan woonlasten niet meer betalen) in overweging om richtlijnen te publiceren waaruit kan worden afgeleid wanneer het indienen van een verzoek zinvol is.

2.2. Rentemiddeling eigen woning

6. Op grond van het voorgestelde artikel 3.119a, lid 9 Wet IB 2001 wordt boeterente als rente aangemerkt en niet langer als kosten van geldleningen. Uit de definitie van het begrip ‘boeterente’ blijkt onder meer dat het moet gaan om een reële vergoeding vanwege het renteverlies over de nog resterende rentevaste periode. De Orde verzoekt om een nadere toelichting binnen welke bandbreedte een vergoeding wegens renteverlies als reëel wordt aangemerkt.

3. Tariefdifferentiatie box 3 voor korte termijn?

De voortgangsrapportage “Heffing box 3 op basis van werkelijk rendement” en artikel II, onderdelen C, E, F, G en J en artikel III Belastingplan 2016 (artikelen 5.2, 5.5, 7.7, 7.8, 10.1 en 10.6bis Wet IB 2001)

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

1. De Orde constateert dat de tijdens de behandeling van het Belastingplan 2016 gemaakte bezwaren tegen de per 1 januari 2017 van kracht wordende wetswijziging inzake box 3 wegens de nog verder gedaalde rente des te prangender zijn geworden. Met de aanstaande wetswijziging worden rendementsficties gehanteerd die ver(der) af liggen van de realiteit. De Orde wijst op het recente arrest HR 10 juni 2016² waarin de Hoge Raad aangeeft dat van de wetgever verwacht mag worden “dat hij de regeling aanpast teneinde de beoogde benadering van de werkelijkheid te herstellen”. De Orde constateert dat de wetgever hieraan geen gevolg heeft gegeven, ook niet met het nieuwe box 3-systeem per 1 januari 2017. De werkelijkheid is dat belastingplichtigen rendementen realiseren van 0,5 procent, terwijl het voorgestelde systeem in de laagste “schijf” een forfaitair rendement van afgerond 2,9 procent kent. De Orde adviseert dan ook de aanstaande wetswijziging te heroverwegen in het (nieuwe) licht dat de Hoge Raad hierover heeft doen schijnen. Daarbij is de nieuwe box 3, zoals die per 1 januari 2017 van kracht wordt, naar de mening van de Orde Europeesrechtelijk zeer kwetsbaar, aangezien er aan box 3 nieuwe ficties worden toegevoegd. Het arrest van de Hoge Raad van 3 april 2015³ over de leegwaardratio heeft laten zien dat een opeenstapeling van ficties in strijd is met het EVRM. Tot op heden is de Belastingdienst in de jurisprudentie, wat de eventuele strijdigheid van box 3 met het EVRM betreft, nog met de schrik vrijgekomen maar de vraag is of dit zo blijft. Daarover moet serieus worden getwijfeld, zo meent de Orde.

2. De gepubliceerde voortgangsrapportage “Heffing box 3 op basis van werkelijk rendement”, maakt voorts duidelijk dat de stappen in de richting van heffing over werkelijk rendement, in enkele jaren te realiseren zijn, met werking vanaf op z’n vroegst 1 januari 2019. Alsdan kan de vraag gesteld worden of het wenselijk is om voor een relatief korte periode van 2 à 3 jaren een ingrijpende wetswijziging door te voeren, die:
 - niet voldoet aan het door de Hoge Raad geformuleerde criterium; en
 - bedoeld is om hooguit enkele jaren te gelden.
 Uit oogpunt van uitvoerbare regelgeving, verenigbaarheid met het recht, beantwoordt de Orde deze vraag met “nee”.

3. De Orde beveelt aan het nieuwe box 3-systeem per 1 januari 2017 niet van kracht te laten worden maar het huidige, bestaande box 3-systeem te handhaven.

4. Daarbij meent de Orde dat met ingang van het jaar 2017 het door de Hoge Raad bedoelde herstel van de beoogde benadering van de werkelijkheid, langs andere weg bereikt moet worden. Dat zou bijvoorbeeld kunnen door één van de volgende twee opties:

² ECLI:NL:HR:2016:1129

³ nr. 13/04247, ECLI:NL:HR:2015:812

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

- a. Een substantiële verlaging van het huidige forfaitaire rendementspercentage. De Orde wijst erop dat bijvoorbeeld ook de Commissie Van Dijkhuizen destijds (juni 2013) al heeft gesuggereerd om uit te gaan van een substantieel lager forfaitair rendement dan de huidige 4 procent. De Orde beseft dat een dergelijke verlaging leidt tot een derving van belastingopbrengst, maar een forfaitair systeem dat te ver afwijkt van de werkelijkheid, is te zeer strijdig met de voorwaarde dat belastingheffing rechtvaardig behoort te zijn.
 - b. De kleine spaarder tegemoet te komen. Die gaat er in het nieuwe regime per 1 januari 2017 immers iets op vooruit; beter is trouwens te zeggen dat die er minder op achteruit gaat want de kleine spaarder zal ook vanaf 2017 nog steeds meer box 3-belasting moeten betalen dan hij aan rendement behaalt. Daarom bepleit de Orde vervolgens om het heffingsvrije vermogen in box 3 van 25.000 euro te verdubbelen tot 50.000 euro (partners gezamenlijk 100.000 euro).
5. Voorts is cruciaal dat het ambitieniveau voor een alternatief box 3-systeem verhoogd wordt en alles op alles te zetten om dit nieuwe systeem per 1 januari 2018 in werking te laten treden, zoals de motie Bashir/Van Weyenberg/Grashoff ook verzoekt.

4. Afschaffing aftrek van uitgaven voor monumenten

Wet fiscale maatregelen rijksmonumenten en scholing (artikelen 3.139, 6.1, 6.8, 7.2,7.5, 7.7, 7.8, 10a.16, 10a.19, 10a.20 Wet IB 2001)

De Orde constateert dat de monumentenaftrek wordt geschrapt per 1 januari 2017. De opvolger van de monumentenaftrek is een subsidieregeling. De uitwerking, of zelfs de contouren van de nieuwe regeling, zijn nog niet bekend. Dit brengt veel onrust mee voor bezitters van Rijksmonumenten. De Orde benadrukt de noodzaak van duidelijkheid over de nieuwe regeling. Daarnaast zou overwogen kunnen worden om een langere periode te nemen voor het schrappen van de aftrek van de monumentenaftrek. Dit voorkomt schokeffecten en is in lijn met overgangsregelingen voor andere situaties waarin langdurige verplichtingen gelden, zoals de eigen woning en pensioenen. Misbruik of onnodig budgettair beslag is niet te verwachten omdat onderhoud en renovatietrajecten van Rijksmonumenten langdurige en zorgvuldige trajecten zijn (aanvragen vergunningen, goedkeuren verbouwings- of renovatieplannen, etc.).

De Orde geeft uw Kamer in ieder geval in overweging de afschaffing van de aftrek te bezien in samenhang met de aangekondigde subsidieregeling teneinde zeker te stellen wat de effecten zijn voor individuele monumenteneigenaren.

De Orde suggereert dan ook de staatssecretaris te verzoeken tenminste de conceptregeling aan uw kamer te overleggen. Mocht dit niet tijdig mogelijk zijn dan is dit, zo meent de Orde, een additioneel argument de afschaffing uit te stellen en per 1 januari 2018 in te doen gaan.

Immers, belastingplichtigen hebben dan anders wel de zekerheid van afschaffing van de aftrek doch geen tijdig zicht op de vervangende niet-fiscale regeling.

5. Afschaffing jaarloonuitvraag

Artikel II, onderdelen D en E Fiscale vereenvoudigingswet 2017 (artikelen 28a en 28b Wet LB 1964)

1. In de artikelsgewijze toelichting op artikel II, onderdelen D en E van de Fiscale Vereenvoudingswet 2017 wordt een toelichting gegeven op de wijziging die betrekking heeft op het vervallen van de jaarloonuitvraag. In de toelichting wordt vermeld dat de mogelijkheid om gegevens ‘en al dan niet door middel van een correctiebericht’ te verstrekken en de wijziging van artikel 28a lid 2 onderdeel e Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) uitsluitend betrekking hebben op het vervallen van de jaarloonuitvraag. Naar het oordeel van de Orde is dat niet het geval voor de passage ‘en al dan niet door middel van een correctiebericht’. De Orde vraagt zich af of het schrappen van dit deel van de bepaling in artikel 28a, lid 2 Wet LB 1964 niet een onbedoeld gevolg zal hebben.
2. Met ingang van 2006 is artikel 28b Wet LB 1964 van kracht. In de tekst die vanaf dat jaar geldig was, was in lid 2 de mogelijkheid opgenomen dat de inspecteur een de inhoudingsplichtige *kan* verplichten een correctiebericht in te dienen om alsnog de juiste gegevens in te dienen. In 2012 is de tekst gewijzigd om de op dat moment bestaande jaarlijkse extra loonuitvraag te codificeren. De discretionaire bevoegdheid bleef in stand door het handhaven van de tekst in lid 3 ‘dat de inspecteur een inhoudingsplichtige kan verplichten een correctiebericht’ in te dienen. Met ingang van 2013 is thans geldende tekst met daarin ‘en al dan niet in de vorm van een correctiebericht’ in de Wet LB 1964 opgenomen. Door deze tekst blijft de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur in stand. Vastgesteld kan worden dat de genoemde discretionaire bevoegdheid vanaf de introductie van artikel 28a, lid 2 Wet LB 1964 in 2006 heeft bestaan.
3. Naar oordeel van de Orde kan het voorstel om de tekst ‘en al dan niet door middel van een correctiebericht’ te schrappen, niet gemotiveerd worden met het laten vervallen van de jaarloonuitvraag, die pas met ingang van 2012 werd geïntroduceerd. De Orde pleit dan ook voor het in stand houden van de tekst ‘en al dan niet door middel van een correctiebericht’ in artikel 28a, lid 2 Wet LB 1964.
4. Met het schrappen van het tekstdeel ‘en al dan niet in vorm van een correctiebericht’ in artikel 28a, lid 2 Wet LB 1964, vraagt de Orde of het nog langer mogelijk is dat de inspecteur *kan* beslissen dat correctie door middel van een correctiebericht mogelijk is? Of is het indien van een correctie door middel van een correctiebericht nog de enige mogelijkheid om een correctie uit te voeren?

5. In dit verband vraagt de Orde ook wat de verhouding van het nieuwe artikel 28a, lid 2 Wet LB 1964 is ten opzichte van artikel 31, lid 1, onderdeel a en b Wet LB 1964? Dat laatste artikel regelt het opleggen van een naheffingsaanslag loonheffingen.
6. Indien de lezing van de Orde juist is dat er inderdaad alleen maar correcties kunnen worden aangebracht via een correctiebericht, dan levert dat een forse lastenverzwaring op voor inhoudingsplichtigen die geconfronteerd met een fout, een correctie over een aantal jaren moet doorvoeren. Verder levert het in de praktijk problemen op indien inhoudingsplichtigen veranderen van salarisprovider en over reeds afgesloten jaren correctieberichten moeten indienen. Slechts tegen hoge kosten kunnen inhoudingsplichtigen bij de oude provider correctieberichten over oude jaren indienen, om op deze wijze aan de verplichting die de inspecteur moet opleggen te voldoen. Tot op dit moment legt de inspecteur in dergelijke situaties vaak een naheffingsaanslag loonheffingen op.
7. De Orde suggereert om de staatssecretaris te verzoeken om vorenstaande vragen te beantwoorden.

6. Codificatie van in de praktijk gehanteerd loonbegrip WVA

Artikel IV, onderdelen A, B en C Overige fiscale maatregelen 2017 (artikelen 23, 25 en 26 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Door het loonbegrip dat in de polisadministratie wordt gebruikt tot uitgangspunt te nemen voor het te hanteren loon voor de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (hierna: WVA), geldt een helder en toetsbaar loonbegrip als uitgangspunt. Door dit loonbegrip als uitgangspunt te nemen wordt weliswaar de grondslag van het loon voor de WVA verlaagd, maar sluit het beter aan bij de praktijk. De Orde kan dan ook van harte instemmen met dit voorstel.

7. Structureel verhoogde vrijstelling schenkbelasting eigen woning vanaf 2017

Artikel XXXV, letter E Belastingplan 2016 en artikel VII, onderdeel E Belastingplan 2017 (artikel 82a SW 1956)

1. Als onderdeel van het Belastingplan 2016 wordt per 1 januari 2017 de structureel verhoogde vrijstelling schenkbelasting eigen woning ingevoerd (artikel 33, onderdeel 5 en onderdeel 7 en artikel 33a Successiewet 1956 (hierna: SW 1956); tekst vanaf 1 januari 2017). Artikel 82a SW 1956 (tekst vanaf 1 januari 2017) bevat overgangsrecht voor situaties waarin vóór 1 januari 2017 een verhoogde vrijstelling schenkbelasting op een schenking door dezelfde schenker is toegepast.

2. De Orde heeft in haar commentaar aan de Vaste commissie voor Financiën van 2 oktober 2015 reeds aandacht gevraagd voor niet te rechtvaardigen verschillen in de omvang van de vrijstelling schenkbelasting als gevolg van het overgangsrecht van artikel 82a SW 1956. Daarbij is ook gewezen op de grote complexiteit daarvan. Hoewel het overgangsrecht, als onderdeel van het Belastingplan 2016, geen deel uitmaakt van het pakket belastingmaatregelen 2017 maakt de Orde graag van de gelegenheid gebruik om (nogmaals) aandacht te vragen voor dit overgangsrecht dat op 1 januari 2017 in werking treedt.
3. Dat door het overgangsrecht niet te rechtvaardigen grote verschillen in de omvang van de structurele vrijstelling eigen woning kunnen ontstaan, kan worden toegelicht aan de hand van de volgende drie voorbeelden⁴:
 - a. Een ouder heeft vóór 2010 met toepassing van de verhoogde vrijstelling schenkbelasting 10.000 euro aan een kind geschonken. In de jaren 2011 tot en met 2016 heeft de ouder niet met toepassing van een verhoogde vrijstelling aan dat kind geschonken. De structureel verhoogde vrijstelling schenkbelasting eigen woning bedraagt in deze situatie vanaf 2017 27.567 euro. In totaal bedraagt de vrijstelling in dat geval derhalve 37.567 euro (10.000 euro plus 27.567 euro). De ouder heeft vanaf 2017 dus niet de mogelijkheid om het vóór 2010 geschonken bedrag van 10.000 euro met 90.000 euro belastingvrij aan te vullen tot 100.000 euro (het maximum bedraagt 27.567 euro). Indien dezelfde ouder in 2015 of in 2016 aanvullend 27.000 euro aan het kind schenkt ten behoeve van de eigen woning, is die schenking vrijgesteld van schenkbelasting (inhaalvrijstelling). In dat geval bedraagt de structureel verhoogde vrijstelling eigen woning in 2017 en in 2018 46.984 euro. In totaal bedraagt de vrijstelling in dat geval 83.984 euro (10.000 euro + 27.000 euro + 46.984 euro). De aanvullende schenking in 2015 of in 2016 van 27.000 euro is dus niet alleen zelf vrijgesteld van heffing van schenkbelasting, maar leidt bovendien tot een verhoging van de structureel verhoogde vrijstelling schenkbelasting in 2017 en 2018 met 19.417 euro. Het totale verschil in vrijstelling schenkbelasting tussen beide situaties bedraagt 46.417 euro (19.417 euro + 27.000 euro).
 - b. Een ouder heeft in 2012 een schenking van 10.000 euro gedaan aan een kind met toepassing van de algemeen verhoogde vrijstelling schenkbelasting. Omdat het kind geen eigen woning had, of omdat de ouder niet de beschikking had over de daarvoor noodzakelijke middelen, heeft de ouder in de periode 1 oktober 2013 tot 31 december 2014 niet aan het kind geschonken met toepassing van de tijdelijk verhoogde vrijstelling eigen woning van 100.000 euro. Het kind verwerft in 2017 voor het eerst een eigen woning. Het kind kan in dit geval vanaf 1 januari 2017 géén gebruik maken van de structureel verhoogde vrijstelling eigen woning van 100.000 euro. Indien de schenking van 10.000 euro door de ouder aan het kind in 2012 niet zou hebben plaats gevonden, zou de structureel verhoogde vrijstelling

⁴ Uitgegaan wordt van de veronderstelling dat het kind ten tijde van de schenkingen voldoet aan (voor zover van toepassing) de leeftijdseis.

- eigen woning van 100.000 euro vanaf 1 januari 2017 wel beschikbaar zijn geweest. De Orde wijst in dit verband op de situatie welke aan de orde was in de brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de vaste commissie voor Financiën van 30 juni 2016⁵.
- c. Een ouder schenkt in 2015 10.000 euro aan een kind met toepassing van de verhoogde vrijstelling schenkbelasting. Het kind verwerft in 2019 voor het eerst een eigen woning. De ouder heeft in 2019 niet de mogelijkheid met toepassing van de verhoogde vrijstelling schenkbelasting eigen woning 90.000 euro aan het kind te schenken voor de eigen woning.
4. De Orde maakt zich grote zorgen over dit uiterst ingewikkelde overgangsrecht dat soms tot onrechtvaardige uitkomsten leidt. Dit overgangsrecht biedt, zoals bovenstaande voorbeelden laten zien, namelijk niet ieder de mogelijkheid om tussen 18 en 40 jaar van dezelfde schenker belastingvrij in totaal 100.000 euro te krijgen voor de eigen woning, wat in strijd komt met de ratio van deze vrijstelling. Tevens maakt de Orde zich grote zorgen over de uitvoerbaarheid van dit ingewikkelde overgangsrecht door de Belastingdienst, waarbij de Orde zich serieus afvraagt of deze regeling wel kan en zal worden gehandhaafd. En de Orde vraagt zich ook af of handhaving van deze ingewikkelde regeling wel een zinvolle inzet van de (beperkte) capaciteit van de Belastingdienst is. Alles overziende, adviseert de Orde het overgangsrecht van art. 82a SW 1956 vóór 1 januari 2017 sterk te vereenvoudigen. Hierbij denkt de Orde aan een algemene regel die erop neerkomt dat de structureel verhoogde vrijstelling eigen woning van 100.000 euro wordt verminderd met (eerdere) schenkingen die vóór 1 januari 2017 met toepassing van een verhoogde vrijstelling schenkbelasting door de begiftigde van dezelfde schenker zijn ontvangen, zodat de verhoogde schenkingen van dezelfde schenker van vóór 1 januari 2017 steeds kunnen worden aangevuld tot 100.000 euro. Dit is een eenvoudige en doorzichtige regeling die zowel tot rechtvaardige uitkomsten leidt in overeenstemming met de ratio van de schenkingsvrijstelling eigen woning als goed een eenvoudig uitvoerbaar is door de Belastingdienst.
5. Ter ondersteuning wijst de Orde in dit verband tot slot op de volgende kritische vakliteratuur, waarin bovenstaande effecten ook worden beschreven:
- Mr. C.M.J.F. van Gorp, De overgangsregeling bij de verhoogde schenkingsvrijstelling; een ander voorstel, FBN september 2016;
 - Mr. F.A.M. Schoenmakers, Overgangsrecht bij nieuwe schenkingsvrijstelling eigen woning: aanpassing gewenst, Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2016/05;
 - Mr. F.A.M. Schoenmaker en mr. C.G.C. Engelbertink, Anticiperen op het overgangsrecht bij de schenkingsvrijstelling eigen woning, WPNR 5 maart 2016/7097;
 - Mr. C.A.W. Zandvoort-Gerritsen, Belastingrecht actueel, En de ton viel in duigen ..., WPNR 12 december 2015/7087; en

⁵ kenmerk 2016-0000090489

- Mr. L.E. Welkers, Vrijstelling voor schenkingen bestemd voor de eigen woning per 2017 weer € 100.000, KWEP 2016/3.

8. Reparatie arrest HR over BOR bij indirecte aandelenbelangen van minder dan 5 procent

Artikel I, onderdelen F en G, artikel VII, onderdeel D en artikel XIX, lid 7 Overige fiscale maatregelen 2017 (artikelen 4.17a en 4.17c Wet IB 2001, en artikel 35c Successiewet 1956)

8.1. Inleiding

1. De Orde heeft met verwondering kennisgenomen van het voorstel tot wijziging om met terugwerkende kracht tot en met 1 juli 2016, artikel 4.17a Wet IB 2001 en artikel 35c SW 1956 op twee punten te wijzigen, zoals eerder bij persbericht van 1 juli 2016 door de staatssecretaris aangekondigd.
2. De te wijzigen artikelen maken deel uit van de Bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956 respectievelijk de doorschuiffaciliteit in de Wet IB 2001 (hierna: BOR). Bedoelde wijzigingen zijn als volgt samen te vatten:
 - Een verduidelijking in de aanhef van artikel 4.17a, lid 5 Wet IB 2001 respectievelijk artikel 35c, lid 5 SW 1956; en
 - Toevoeging aan artikel 4.17a Wet IB 2001 en artikel 35c SW 1956 van een nieuw lid waarin kwalificatie van een belang in een lichaam als ondernemingsvermogen van een ander lichaam wordt uitgesloten alsmede een dientengevolge noodzakelijke tekstuele wijziging in artikel 4.17c Wet IB 2001.

8.2. Uitgebreide technische onderbouwing bezwaren

3. Over de eerste wijziging (verduidelijking) heeft de Orde geen opmerkingen.
4. Voor wat betreft de tweede wijziging (toevoeging) begrijpt de Orde dat deze wijziging noodzakelijk zou zijn, omdat het arrest van de Hoge Raad van 22 april 2016⁶ in de visie van de Belastingdienst een forse verruiming van de reikwijdte van de BOR en de doorschuiffaciliteit zou hebben veroorzaakt. De verruiming komt mede doordat in de visie van de Belastingdienst naast ondernemingsvermogen ook beleggingsvermogen onder het bereik van deze regelingen zou kunnen worden gebracht zodat oneigenlijk gebruik van bedoelde faciliteiten mogelijk zou worden. De budgettaire gevolgen van dit arrest zouden dusdanig groot zijn dat deze op deze wijze gerepareerd dienen te worden.

⁶ nr. 15/02845, ECLI:NL:HR:2016:705

5. De Orde stelt voorop dat in het aan de Hoge Raad voorgelegde geval sprake was van een holdingvennootschap (holding X) waaraan, op grond van de consolidatieregels uit de BOR en de doorschuiffaciliteit, een door een van haar deelnemingen (deelneming A) gedreven materiële onderneming toegerekend moest worden. Het effect van deze toerekening was dat deze holding geacht werd zelf bedoelde materiële onderneming te drijven. Op de balans van de aldus ‘geactiveerde’ holding bevond zich echter nog een andere deelneming (deelneming B) die onvoldoende groot was om de daarin gedreven onderneming toe te kunnen rekenen aan de holding. De vraag die de Hoge Raad bevestigend heeft beantwoord in dit arrest, is of de deelneming B onderdeel uitmaakt van het ondernemingsvermogen van holding X.
6. De Hoge Raad beargumenteert deze beslissing door aan te sluiten bij de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 22 april 2014, als volgt. Indien sprake zou zijn geweest van een persoonlijke (Box 1) onderneming, zou deelneming B op grond van de vermogensetiketteringsregels kwalificeren als keuzevermogen van de ondernemer en aldus voor de BOR en de doorschuiffaciliteiten in aanmerking zijn gekomen. Dat deelneming B keuzevermogen zou zijn geweest, komt in dit geval omdat de (materiële ondernemings)activiteiten van deelneming B in het verlengde lagen van de (materiële ondernemings)activiteiten zoals die aan holding X moesten worden toegerekend.
7. Bij invoering van het wetsvoorstel zal naar de mening van de Orde een onwenselijk verschil ontstaan tussen toepassing van de BOR bij ondernemingen in privé (géén uitsluiting van belangen in een ander lichaam) en bij aandelen in BV’s (wél uitsluiting). Aldus wordt het principe van rechtsvormneutraliteit verlaten, rechtsvormneutraliteit die juist de bedoeling was bij invoering van de BOR en een principe waarop de Hoge Raad uitdrukkelijk wijst in zijn arresten BNB 2010/286 (onderdeel 3.5.3) en BNB 2016/167 (onderdeel 2.3.2). De Orde vraagt of de staatssecretaris zich bewust is van deze inbreuk op de rechtsvormneutraliteit en wat hier de rechtvaardiging voor is?
8. In de toelichting wordt in algemene bewoordingen gesteld dat tot dit arrest van de Hoge Raad ervan werd uitgegaan dat deelneming B geen ondernemingsvermogen zou vormen. Naar de mening van de Orde is dit een onjuiste voorstelling van zaken, aangezien, indien dit inderdaad de communis opinio zou zijn geweest, bedoelde procedure niet had hoeven te zijn gevoerd. Exacter is de opmerking in de toelichting dat bij invoering van bedoelde wijziging de uitleg en werkwijze zoals de Belastingdienst die sinds 2010 heeft gehanteerd, wettelijk zou worden vastgelegd. De Orde vraagt zich hierbij af of deze onderbouwing van wetgeving de juiste is, omdat blijkbaar tot het arrest door de Belastingdienst van een methodiek werd uitgegaan die niet strookte met de wet en de bedoeling van de (oorspronkelijke) wetgever?
9. Voor wat betreft de in de toelichting gestelde door het arrest veroorzaakte ‘forse verruiming van de reikwijdte’ van de BOR en doorschuiffaciliteiten en de budgettaire impact daarvan (‘zeker enkele tientallen miljoenen op jaarbasis’), merkt de Orde op dat

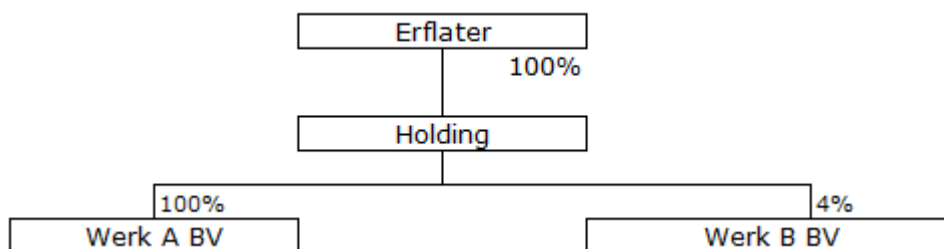
van enige onderbouwing van bedoelde impact op geen enkele wijze blijkt in de toelichting. De Orde suggereert om de staatssecretaris naar de onderbouwing daarvan te vragen, met concrete cijfers. Evenmin wordt enige onderbouwing gegeven voor de stelling in de toelichting dat als gevolg van het arrest relatief eenvoudig een succesvol beroep op de faciliteiten kan worden gedaan (p. 37 MvT), dat de mogelijkheden voor oneigenlijk gebruik toenemen (p. 38 MvT) en dat ‘heel gemakkelijk’ kwalificerende situaties worden gecreëerd (p. 40 MvT). Aangezien een indirect aandelenbelang van minder dan 5 procent pas kwalificeert als ondernemingsvermogen wanneer het in de lijn van de onderneming ligt, vraagt de Orde wat hier de onderbouwing van is?

10. De door het wetsvoorstel te repareren verruiming wordt met name veroorzaakt, aldus de toelichting, omdat deelneming B van zichzelf kwalificeert als ‘bedrijfsmiddel’ en niet de ‘onderliggende’ bezittingen en schulden. Noch de Rechtbank noch de Hoge Raad hanteert in voormelde uitspraken echter het begrip ‘bedrijfsmiddel’; in plaats daarvan wordt het begrip ‘ondernemingsvermogen’ gehanteerd. Met ‘onderliggende’ bezittingen en schulden wordt, naar de Orde begrijpt, gedoeld op de bezittingen en schulden van deelneming B. Het risico waarop wordt gedoeld, komt hierop neer dat sommige van de bezittingen van deelneming B kwalificeren als ondernemingsvermogen en andere als beleggingsvermogen. Op deze wijze zou, als de gehele waarde van deelneming B als waarde van een bedrijfsmiddel wordt gezien, onbedoeld het met het beleggingsvermogen van deelneming B corresponderende deel van de waarde van de deelneming B kwalificeren als ondernemingsvermogen bij de toepassing van de BOR. De Orde vraagt zich af of door de deelneming B integraal te diskwalificeren voor de BOR nog sprake is van proportionaliteit? Immers, bij invoering van het wetsontwerp zoals voorgesteld, zou het met het ondernemingsvermogen van deelneming B corresponderende deel van de waarde van deelneming B eveneens niet meer kwalificeren hetgeen tot overkill leidt. Daarbij meent de Orde dat sprake is van koudwatervrees. Als de bezittingen van deelneming B in het desbetreffende arrest uitsluitend hadden bestaan uit beleggingsvermogens (deposito’s, effecten), quod non, dan had deze deelneming naar mening van de Orde bij holding X niet gekwalificeerd als ondernemingsvermogen maar als beleggingsvermogen. Is de staatssecretaris het eens met de Orde dat de BOR hier dan niet op van toepassing was geweest? In de casus van het arrest was dit niet het geval, omdat de activiteiten van deelneming B bestonden uit het verstrekken van financieringen aan haar zustervennootschappen/werkmaatschappijen. Hadden de bezittingen en schulden van deelneming B wel kunnen worden toegerekend aan holding X, dan waren de vorderingen van deelneming B weg geconsolideerd tegen de eveneens aan holding X toegerekende schulden van de zustervennootschappen/werkmaatschappijen. Effectief was ook dan de BOR van toepassing geweest op de bezittingen van deelneming B. De Orde meent derhalve dat de staatssecretaris het belang van dit arrest en de impact op de praktijk ervan ernstig overschat. De staatssecretaris doet voorkomen alsof de fiscale dijken op dit punt zijn doorgebroken, maar dat is naar de mening van de Orde bij lange na niet het geval.

11. De toelichting maakt nog melding van het feit dat door het arrest ‘bijvoorbeeld preferente aandelen die niet zijn ontstaan en verkregen in het kader van een bedrijfsopvolging wellicht op grond van de regels van de vermogensetikettering toch kunnen kwalificeren als ondernemingsvermogen’. De Orde merkt hierbij op dat, indien holding X uitsluitend preferente aandelen zou houden in een deelneming C, toerekening van de door deelneming C gedreven onderneming uitsluitend kan plaatsvinden, indien bedoelde preferente aandelen voldoen aan een viertal stringente voorwaarden. De vraag of preferente aandelen die niet aan deze voorwaarden voldoen, als bedrijfsmiddel kunnen kwalificeren, gaat uit van een bevestigend antwoord op de prealabele vraag of holding X een kwalificerende onderneming drijft. Uitsluitend indien dat het geval is, kan de vraag opkomen of de (niet-kwalificerende) preferente aandelen die holding X houdt in deelneming C kunnen kwalificeren als bedrijfsmiddel/ondernemingsvermogen. Als holding X uitsluitend niet-kwalificerende preferente aandelen houdt in deelneming C, drijft holding X geen materiële onderneming (toerekening van de onderneming van deelneming C aan holding X is immers niet toegestaan) en wordt derhalve aan de vraag van de vermogensetikettering in het geheel niet toegekomen. Maar ook als holding X wel een materiële onderneming drijft, vermag de Orde niet in te zien waarom deelneming C (bestaande uit preferente aandelen die niet aan bedoelde vier voorwaarden voldoen) niet als ondernemingsvermogen zou kunnen kwalificeren. Bedoelde preferente aandelen kunnen immers een kapitaalsinjectie vormen in een cruciale toeleverancier van de onderneming van holding X. Ook ziet de Orde niet waar een dergelijke deelneming in C zou verschillen van een lening aan onderneming C teneinde bijvoorbeeld deze voor holding X cruciale toeleverancier door een moeilijke periode te helpen? Daarnaast geldt, tot slot, dat de BOR zeer stringente en specifieke regels kent voor preferente aandelen. De toerekenings- en vermogensetiketteringsregels daarentegen zijn van algemene aard. Het is een algemene uitleggingsregel van wetteksten dat bijzondere regels voorrang hebben op algemene regels (*lex specialis derogat lex generalis*). Deze uitleggingsregel voorkomt naar de mening van de Orde reeds voldoende dat niet-kwalificerende preferente aandelen onterecht zouden worden aangemerkt als ondernemingsvermogen. De Orde meent derhalve dat ook op dit punt sprake is van koudwatervrees.
12. Een verder argument ten faveure van invoering van deze wijziging is, aldus de toelichting, gelegen in het feit dat voor bedrijfsmiddelen (zoals een deelneming) noch de bezits- noch de voortzettingseis geldt. De Orde herhaalt hier dat de vraag of een deelneming zoals die in C een bedrijfsmiddel/ondernemingsvermogen kan vormen, bevestigende beantwoording veronderstelt van de vraag of holding X een kwalificerende onderneming drijft. Uitsluitend indien dat laatste het geval is, kan in de geschetste casus de vraag naar kwalificatie van deelneming C opkomen. Immers, is er geen onderneming, dan kan er ook geen sprake zijn van een bedrijfsmiddel. Dit argument kan de Orde niet overtuigen. Allereerst is het zo dat in de doorschuiffaciliteiten in de Wet IB 2001, de bezits- en voortzettingseis in het geheel geen rol spelen. Voor wat betreft de BOR in de SW 1956 spelen deze eisen wel degelijk

een rol in die zin dat de onderneming gedurende een periode van één of vijf jaar voor respectievelijk vijf jaar na de vererving of schenking moet worden gedreven. Moet de Orde deze motivering zo begrijpen dat er gedurende bedoelde periode van (cumulatief) zes dan wel tien jaar geen wijziging in de samenstelling van bedrijfsmiddelen zou kunnen plaatsvinden? Dat komt de Orde voor als strijdig met de economische realiteit van dynamisch opererende ondernemingen. Daarnaast is het de Orde niet duidelijk waarom, indien Holding X haar oorlogskas/bufferkapitaal in liquide vorm zou aanhouden, deze als ondernemingsvermogen/bedrijfsmiddelen zou kwalificeren, terwijl, indien holding X dat zou doen in de vorm van een deelneming, bijvoorbeeld in een beursfonds, deze deelneming *qualitate qua* niet zou kwalificeren als ondernemingsvermogen/bedrijfsmiddel.

13. Het is de Orde overigens niet geheel duidelijk wat in het voorstel precies bedoeld wordt met het begrip ‘belang’. Zijn daaronder uitsluitend aandelenbelangen te begrijpen of dient het begrip ruimer te worden geïnterpreteerd? Hoe moet de Orde de verhouding zien tot artikel 35c, lid 7 SW 1956?
14. Graag zou de Orde een voorbeeld willen zien hoe het nieuwe lid 6 feitelijk wordt toegepast. Is een belang op de balans van de holding geen ondernemingsvermogen, *tenzij* de toerekeningsbepaling van toepassing is? Dan wel, komt men pas toe aan lid 6, nadat toerekening van de kwalificerende belangen op grond van lid 5 heeft plaatsgevonden? Ook de Raad van State (p. 4) vraagt om te verduidelijken in de wettekst dat lid 6 pas betekenis heeft, indien lid 5 (toerekeningsregel) niet van toepassing is.
15. Stel er is sprake van de volgende structuur, waarbij de holding zelfstandig ook een onderneming drijft en derhalve ondernemingsvermogen op de balans heeft staan:



16. Optie 1: algemene bewoordingen nieuwe lid 6 gelden voor alle belangen, tenzij:
 - a. de Holding zelfstandig een onderneming drijft. Het aandelenbelang van erflater valt onder artikel 35c, lid 1, letter c SW 1956. Daarnaast houdt de holding belangen in actieve vennootschappen, en
 - b. deze deelnemingen vormen op grond van het nieuwe lid 6 geen ondernemingsvermogen, maar

- c. de bezittingen en schulden van de lichamen waarin de DGA een indirect aanmerkelijk belang houdt op grond van artikel 35c, lid 1, letter c SW 1956 jo lid 5 moeten worden toegerekend aan de holding en vervolgens wordt beoordeeld of en zo ja in welke mate sprake is van ondernemingsvermogen.
17. Optie 2: aanhouden wetsvolgorde
- a. De Holding drijft zelfstandig een onderneming. Het aandelenbelang van erflater valt onder artikel 35c, lid 1, letter c SW 1956. Daarnaast houdt de holding belangen in actieve vennootschappen.
- b. De bezittingen en schulden van de lichamen waarin de DGA een indirect aanmerkelijk belang houdt worden op grond van artikel 35c, lid 1, letter c SW 1956 jo lid 5 worden toegerekend aan de holding.
- c. Na de toerekening staat slechts nog het belang in Werk B BV op de balans. Dit belang vormt op grond van het nieuwe lid 6 geen ondernemingsvermogen.
18. Ondanks dat in deze casus de uitkomst hetzelfde is, zijn de stappen om tot deze conclusie te komen verschillend. De Orde kan niet overzien of de conclusie in voorkomende gevallen anders zou zijn. De Orde verzoekt daarom dit te verduidelijken.
19. De Orde ziet voor het gesignaleerde risico dat de beleggingscomponent van de waarde van de deelneming onbedoeld aanleiding zou geven tot toepassing van de BOR en doorschuiffaciliteiten eerder een oplossing in de volgende methodiek. Indien schenking of vererving van aandelen in Holding X plaatsvindt, zal door belastingplichtigen beargumenteerd moeten worden (a) dat holding X een materiële onderneming geacht wordt te drijven omdat de onderneming van deelneming A aan holding X moet worden toegerekend en (b) waarom de deelneming C een bedrijfsmiddel/ondernemingsvermogen vormt voor holding X. De daarvoor door de Hoge Raad in zijn arrest gehanteerde benadering is in de zienswijze van de Orde er één uit vele benaderingen die daartoe hout kunnen snijden.

8.3. Eensgezinde afwijzing in vakliteratuur

20. De Orde acht het in dat kader opvallend dat deze wetsreparatie in de vakliteratuur vrijwel unaniem wordt afgekeurd. De Orde wijst op de navolgende publicaties:
- Prof. mr. N.C.G. Gubbels, Met een kanon op een mug schieten, WFR 2016/142;
 - Prof. mr. J.P. Boer, BOR-reparatie: een idee fixe, WFR 2016/145;
 - Mr. S. De Wijkerslooth-Lhoëst en Mr J.W. Vermeer, Wetsvoorstel Financiën versobert de Bedrijfsopvolgingsregeling en leidt tot overkill (www.ey.com/nl/nl/services/tax/ey-tax-blogt-wetsvoorstel-financien-versobert-bedrijfsopvolgingsregeling-en-leidt-tot-overkill);
 - Mr. M. Schuurman-van Nifterik (EPD Estateplanner Digitaal, nog te verschijnen)
 - Mr R.L.M.C. Janssen (FBN Fiscale Berichten voor het Notariaat, nog te verschijnen).

21. Deze opvallende eensgezindheid in de vakliteratuur ziet de Orde als een moeilijk te negeren signaal dat aan deze wetsreparatie onoverkomelijke bezwaren kleven.

8.4. Suggestie intrekken wetsreparatie

22. De Orde suggereert dan ook met grote nadruk het voorstel tot deze wetsreparatie in te trekken en eventuele alternatieven (zoals splitsing van de waarde van de deelneming in een ondernemingsdeel en een beleggingsdeel) te onderzoeken.

9. Wijzigingen van enkele specifieke renteaftrekbeperkingen

Artikel IV onderdelen A, F en G Belastingplan 2017 (artikel 10a en 15ad van de Wet Vpb 1969)

1. De Orde heeft met belangstelling kennisgenomen van het voorstel om artikel 10a en artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 aan te passen. De Orde is verheugd om te zien dat veel punten uit de reactie van de commissie wetsvoorstellen op het eerder gepubliceerde consultatiedocument zijn overgenomen en dan met name het aanpassen van het overgangsrecht bij artikel 15ad. Daarmee bewijst een consultatieprocedure duidelijk haar nut. De Orde van de gelegenheid gebruik om nog nadere opmerkingen te maken.

9.1. Introductie van het begrip ‘samenwerkende groep’ in zowel artikel 10a Wet Vpb 1969 als artikel 15ad Wet Vpb 1969

2. De Orde constateert dat in de MvT de wetgever het begrip ‘samenwerkende groep’ niet nader wil invullen omdat anders de bepaling zou kunnen worden ontgaan door net anders te structureren. De Orde begrijpt dat de wetgever hier het belang van de flexibiliteit laat prevaleren boven de rechtszekerheid. De Orde meent dat die afweging bij renteaftrek, omdat het zo belangrijk is voor het bedrijfsleven, anders gemaakt moet worden. Artikel 10a van de Wet Vpb 1969 bevat reeds heel veel open normen (rechtens dan wel in feite direct of indirect, in overwegende mate zakelijke overwegingen, een belasting welke naar Nederlandse maatstaven redelijk is, belang, etc.), die ook leiden tot veel jurisprudentie. Nog een extra open norm maakt toepassing van artikel 10a nagenoeg onmogelijk, zowel voor de belastingplichtigen als voor de Belastingdienst. De rechtszekerheid dient hoger in het vaandel te komen. Ook de suggestie van de Raad van State om de mogelijkheid te creëren om bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking vast te laten stellen of wel of niet sprake is van een samenwerkende groep, zou de Orde toejuichen. De Orde constateert dat het begrip ‘samenwerkende groep’ ten opzichte van de toelichting in de consultatiefase wel enigszins nader is toegelicht, maar meent desalniettemin dat het begrip nog steeds (te) veel onduidelijkheid bevat. De Orde is teleurgesteld dat de staatssecretaris niet op alle opmerkingen is ingegaan die tijdens

de consultatiefase zijn gemaakt. De Orde vraagt uw Kamer de staatssecretaris te verzoeken om dit alsnog te doen.

3. Zo constateert de Orde dat in de MvT niet nader is ingegaan op de opmerking die de Orde in de consultatiefase heeft gemaakt over gebruikelijke clausules in aandeelhoudersovereenkomsten. Voor de Orde is het nog steeds onduidelijk of ook sprake is van een samenwerkende groep in situaties waarin investeerders een aandeelhoudersovereenkomst hebben gesloten, waarin gebruikelijke clausules zijn opgenomen, zoals een verplichte verkoop door minderheidsinvesteerders als de meerderheidsinvesteerder haar belang verkoopt en/of een verplichting voor de meerderheidsinvesteerder om de belangen van minderheidsinvesteerders te betrekken bij een voorgenomen verkoop. De Orde verzoekt alsnog om een toelichting.
4. De Orde constateert dat in de MvT is aangegeven dat mogelijk ook sprake kan zijn van een samenwerkende groep bij een joint venture, bij het gebruik van een stichting administratiekantoor (STAK) en bij een gezamenlijke investering door vier of meer familieleden. Het enkele feit dat sprake is van een gezamenlijke investering leidt echter nog niet tot de conclusie dat sprake is van een samenwerkende groep. De Orde vraagt te bevestigen dat er aanvullende omstandigheden moeten zijn om te komen tot een samenwerkende groep. Met de opmerking dat door een STAK een samenwerkende groep kan ontstaan is overigens meer onduidelijkheid ontstaan dan duidelijkheid. Zoals de Orde aangaf bij het consultatiedocument is een STAK meestal niet gericht op de samenwerking tussen de certificaathouders, maar gericht op de belangen van de vennootschappen waarin een deelneming wordt gehouden. De Orde verzoekt alsnog om nadere duidelijkheid te geven.
5. De Orde zou het voorts op prijs stellen als de staatssecretaris ingaat op de vraag die de Orde tijdens de consultatiefase heeft gesteld over de betekenis van het begrip ‘gezamenlijk belang’. Voorts verzoekt de Orde de staatssecretaris duidelijk te maken of de coördinerende functie dient te zijn belichaamd in een rechtspersoon of andere entiteit. Het antwoord op die vraag is voor de praktijk erg belangrijk, omdat in familie-ondernemingen de samenwerking vaak op informele wijze is vormgegeven.
6. In aanvulling hierop, begrijpt de Orde het juist dat de aanwezigheid van een gecoördineerde investering kan worden afgeleid uit de afspraken die omtrent het verstrekken van eigen en vreemd vermogen en het terugtrekken van het kapitaal zijn gemaakt?
7. De Orde heeft aandacht gevraagd voor het probleem dat niet gemakkelijk informatie kan worden achterhaald over medeaandeelhouders of achterliggende minderheidsaandeelhouders en hun structuren. Dit euvel wordt vergroot door de wijziging van het nieuwe lid 7 waardoor ook fiscale eenheidmaatschappijen tot verbondenheid kunnen leiden.

8. De Orde vraagt te bevestigen dat de bewijslast voor de samenwerkende groep bij de inspecteur ligt en ook dat een belastingplichtige die renteaftrek claimt terwijl hij niet wist noch kon weten dat een schuldeiser behoort tot een samenwerkende groep geen bestuurlijke boete krijgt opgelegd.

9. De Orde verzoekt om nader in te gaan op de jurisprudentie waarnaar in noot 24 van de MvT wordt verwezen. Deze jurisprudentie HR 19 januari 1994, 29.237, BNB 1994/88 en HR 4 februari 1998, 32.690, BNB 1998/128 is gewezen in het kader van *fraus legis* en de kasgeld-jurisprudentie. Hieruit blijkt dat de Hoge Raad steeds beoordeelt of aandeelhouders met ten aanzien van een bepaald specifiek doel samenwerken. In die arresten was dat het putten uit de winstreserves. Als deze lijn doorgetrokken wordt naar de uitleg van artikel 10a Wet Vpb 1969 zou dit betekenen dat aandeelhouders moeten samenwerken specifiek om de renteaftrekbeperving van artikel 10a Wet Vpb 1969 bij de ‘normale’ toepassing van het 1/3-criterium te ontgaan (dus alleen coördinatie ten aanzien van de financiering). In de MvT lijkt van een veel ruimere interpretatie te worden uitgegaan (coördinatie ten aanzien van de investering én de financiering). De Orde verzoekt om aan te geven hoe bovengenoemde arresten moeten worden toegepast bij de invulling van ‘de samenwerkende groep’.

10. Tijdens de consultatiefase heeft de Orde aangegeven dat het niet duidelijk is welke lichamen onderdeel uitmaken van de samenwerkende groep en met name of ook de achterliggende investeerders in de sub fondsen daartoe behoren. In dat laatste geval zou namelijk een (minimale) indirecte investering door een financiële instelling via een fondsentiteit in een Nederlandse belastingplichtige resulteren in verbondenheid waardoor een eventuele bankfinanciering van diezelfde financiële instelling zou kwalificeren als een lening van een verbonden lichaam. In de MvT wordt in dit kader enkel opgemerkt dat de lichamen 1 tot en 4 in het voorbeeld 1– *of in voorkomende gevallen de achterliggende investeerders* – als samenwerkende groep verbonden kunnen zijn met de overnemende vennootschap. De Orde verzoekt om aan te geven in welke gevallen tevens de achterliggende investeerders van de (sub)fondsen een onderdeel vormen van de samenwerkende groep.

11. De Orde leidt uit de tekst van tweede volzin van lid 6 en figuur 2 uit de MvT af dat in situaties waarin de gezamenlijke deelnemers van een samenwerkende groep ten opzichte van de belastingplichtige tevens gezamenlijk een belang hebben in een zustervennootschap, wettelijk enkel verbondenheid wordt vastgesteld tussen de belastingplichtige en die zustermaatschappij. Juist ook omdat in de MvT is bevestigd dat er per investering dient te worden beoordeeld of sprake is van een samenwerkende groep, resulteert deze bepaling naar de Orde begrijpt, niet zonder meer ook in verbondenheid tussen de deelnemers van de samenwerkende groep en de zustermaatschappij. Kan de staatssecretaris bevestigen dat voor die laatste vorm van verbondenheid is vereist dat er tevens een samenwerkende groep dient te worden

vastgesteld ten opzichte van de zustermaatschappij. In het verlengde hiervan verzoekt de Orde de staatssecretaris om een antwoord te geven op de vraag die de Orde op blz. 6 van het commentaar van 18 juli 2016 heeft gesteld ten aanzien van voorbeeld I over de strekking van het voorgestelde artikel 10a lid 6 tweede volzin Wet Vpb 1969.

12. De Orde herhaalt haar verzoek om een (vorm van) eerbiedigende werking. Naar de mening van de Orde is voor het ‘inlezen’ van het begrip samenwerkende groep in het bestaande artikel 10a Wet Vpb 1969 onvoldoende basis in het geldende recht. Belastingplichtigen moeten naar de mening van de Orde voldoende tijd hebben om hun structuur te heroverwegen en aan te passen, mede door het gebrek aan duidelijkheid ten aanzien van de inhoud van het begrip samenwerkende groep. Eerst moet men immers in voorkomende situaties in overleg treden met de bevoegde inspecteur om duidelijkheid te verkrijgen over de vraag of sprake is van een samenwerkende groep. Daarna moet vervolgens de structuur nog worden heroverwogen en mogelijk worden aangepast. Naar de mening van de Orde is de thans nog resterende tijd hiervoor ontoereikend. De Orde zou het op prijs stellen als de inwerkingtredingsdatum van dit element van het wetsvoorstel in ieder geval kan worden uitgesteld, teneinde de praktijk de gelegenheid te geven zich adequaat voor te bereiden.

9.2. Reparatie van het misbruik van de zogenoemde ‘gezonde financieringsregeling’ in artikel 15ad lid 6 Wet Vpb 1969

13. Zoals ook opgemerkt tijdens de consultatiefase heeft de Orde bezwaren tegen de invulling van de voorwaarde wanneer een verkrijging van een maatschappij niet tot het opnieuw aanvangen van het percentage leidt. De staatssecretaris kiest hierbij voor het begrip verbonden lichaam als maatstaf. Genoemd werd een situatie waar de verkoper een belang van 40 procent behoudt en er dus voor 60 procent een belangenwijziging plaatsvindt. De Orde is van mening dat hier sprake is van overkill, aangezien de derde zelfs een meerderheidsbelang verwerft. De Orde vraagt of de staatssecretaris bij het antwoord op de vraag of sprake is van een ‘besmette’ overdracht aansluiting kan zoeken bij het criterium in artikel 20a Wet Vpb 1969? Dat zou hier betekenen dat het afbouwpercentage wel opnieuw bij 60 procent start als er sprake is van het in belangrijke mate wijzigen van het uiteindelijke belang. De Orde acht een dergelijke aanpassing evenwichtiger en meer in lijn met de bestaande regeling.
14. De Orde constateert dat er geen sprake is van eerbiedigende werking. Het gebrek aan echte eerbiedigende werking betekent volgens de Orde dat in de praktijk voor de vaststelling van het toepasselijke ‘kortingspercentage’ moet worden gedaan alsof artikel 15ad, lid 6 Wet Vpb 1969 zoals nu voorgesteld altijd heeft gegolden. Dat betekent dat indien in het recente verleden een rechtshandeling als bedoeld in de voorgestelde nieuwe tweede en derde volzin van dat lid heeft plaatsgevonden, het percentage dat met ingang van de inwerkingtreding van de regeling voor de belastingplichtige van toepassing is, veel lager dan verwacht kan zijn. Dat kan naar de mening van de Orde

onder omstandigheden tot rare sprongeffecten leiden. Stel dat H bv in 2012 een overnameschuld van 100 is aangegaan voor de verwerving van T bv, met een verkrijgingsprijs van 100, en vervolgens in dat jaar een fiscale eenheid heeft gevormd met T bv. Op 1 januari 2016 heeft men (door overdracht binnen concern of door ontvoeging en weer voeging) gebruik gemaakt van de nu bestreden reboot-mogelijkheid. Onderstaande tabel toont de vergelijking tussen het verloop van maximale 15ad-vrije schuld zonder en met de voorgestelde reparatie van de gezondefinancieringsregeling.

Max 15ad-vrije schuld	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Zonder reparatie	60	55	50	45	60	55	50
Met reparatie	NVT	NVT	NVT	NVT	NVT	35	30

15. Kan de staatssecretaris bevestigen dat de belastingplichtige in kwestie zonder de reparatie in 2017 rekening mocht houden met een 15ad-vrije overnameschuld van 55? Ziet de Orde het goed dat de reparatie zonder eerbiedigende werking betekent dat de belastingplichtige naar een 15ad-vrije overnameschuld van 35 terugvalt? De Orde meent dat dergelijks schokeffecten dienen te worden voorkomen en verzoekt de staatssecretaris een adequate overgangsregeling te treffen.

16. De Orde leidt uit de tekst van de voorgestelde aanpassing af dat bij een overname binnen concernverband door een nieuwe overnameholding de oorspronkelijke termijn voor de gehele acquisitieschuld van toepassing blijft. Dit zou betekenen dat bij een waardestijging van de overgenomen maatschappij de oorspronkelijke termijn zowel geldt voor de (omvang van de) oorspronkelijke overnameschuld maar ook voor de (verhoging in de) nieuwe overnameschuld. Daarmee gaat de regeling verder dan lijkt te zijn bedoeld, te weten het voorkomen dat ten aanzien van een bestaande overnameschuld de termijn steeds opnieuw gaat lopen. De Orde geeft de staatssecretaris daarom in overweging de aanpassing van lid 6 uitsluitend van toepassing te laten zijn op de oorspronkelijke overnameschuld in relatie tot de oorspronkelijke verkrijgingsprijs.

17. De Orde vraagt te bevestigen dat het nieuwe lid 6 niet van toepassing is in de situatie waarin de target-vennootschap eerst is verkocht aan een derde (niet verbonden lichaam) en vervolgens door die derde vennootschap binnen dat concern wordt overgedragen aan een met die derde vennootschap verbonden lichaam. De tekst sluit dit niet uit, maar naar de bedoeling hoort lid 6 niet van toepassing te zijn omdat sprake is van een overdracht naar een derde.

9.3. Overgangsregeling oude artikel 15ad-schulden

18. De Orde merkt op dat de reparatie van de overgangsregeling is aangepast voor situaties die ontstaan na 31 december 2016 en daarmee tegemoet is gekomen aan de opmerkingen van de Orde. Dit stelt de Orde zeer op prijs.

19. De Orde verzoekt de staatssecretaris nogmaals in te gaan op de niet beantwoorde vraagpunten uit het commentaar tijdens de consultatiefase. In dat kader blijft nog steeds onduidelijk wat voor het vervallen van de eerbiedigende werking wordt verstaan onder een andere fiscale eenheid. De Orde leidt uit de MvT af dat er in ieder geval geen sprake kan zijn van een andere fiscale eenheid als de moedermaatschappij van de fiscale eenheid niet wijzigt. Indien dit inderdaad het bepalende criterium is, zou dat betekenen dat in een situatie waarin een overnemende vennootschap en een overgenomen vennootschap zijn gevoegd in een fiscale eenheid (tot stand gekomen vóór 15 november 2011) maar waarbij de overnemende vennootschap niet de moeder van de fiscale eenheid is, deze overnemende en overgenomen vennootschappen na verkoop en vorming van een aansluitende fiscale eenheid niet langer gebruik kunnen maken van de eerbiedigende werking. De Orde ziet niet in waarom dit anders zou moeten worden behandeld dan de situatie waarin de overnemende vennootschap wel de moeder van de fiscale eenheid zou zijn geweest en een verkoop, zoals blijkt uit de MvT, niet resulteert in het vervallen van de eerbiedigende werking. De Orde verzoekt de staatssecretaris meer duidelijkheid te verschaffen over het begrip “andere fiscale eenheid” waarin ook voor de geschetste casus een passende oplossing wordt geboden.

10. Aanpassing innovatiebox

Artikel IV, onderdelen B en C Belastingplan 2017 (artikelen 12b tot en met 12bg Wet Vpb 1969)

1. De Orde is verheugd over het feit dat veel van de punten die in het commentaar bij het consultatiedocument naar voren zijn gebracht, zijn overgenomen in het definitieve wetsvoorstel. Naar aanleiding van het definitieve wetsvoorstel heeft de Orde nog de volgende opmerkingen.

10.1. Artikel 10a

2. De Orde herhaalt zijn wens uit het commentaar op het consultatiedocument om uitbested S&O niet tussen verbonden lichamen uit te sluiten van de nexusbreuk, maar hiertoe aan te sluiten bij begrip ‘groepsmaatschappij’ als bedoeld in artikel 24b Boek 2 BW (meer dan 50 procent zeggenschap). Nederland maakt de innovatiebox anders enger toegankelijk dan strikt noodzakelijk op grond van BEPS Action 5 en valt daarbij internationaal uit de toon bij andere landen, zoals bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk.

10.2. Artikel 12b

3. Om te voorkomen dat voordelen van op zich kwalificerende immateriële activa waarvoor de belastingplichtige niet heeft gekozen om deze onder te brengen in de innovatiebox, meewegen bij de bepaling van het voordeel, herhaalt de Orde zijn voorstel om in de laatste volzin van artikel 12b na ‘(...) kwalificerende immateriële activa’ de frase ‘waarvoor de belastingplichtige de keuze heeft gemaakt als bedoeld in de eerste volzin’ toe te voegen ter verduidelijking.
4. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat naast het geval waarin een belastingplichtige een immaterieel activum verkrijgt door gebruikmaking van de fiscale (geruisloze) faciliteit van de bedrijfsfusie (ex. artikel 14 Wet Vpb 1969) en juridische splitsing (ex. artikel 14a Wet Vpb 1969), tevens het verkrijgen van een immaterieel activum via de juridische fusie (ex. artikel 14b Wet Vpb 1969) of fiscale eenheid (ex. artikel 15 Wet Vpb 1969), het immaterieel activum net als onder het huidige regime voldoet als ‘zelf voortgebracht’ op het moment dat dit voor de overdragende maatschappij ook het geval was.
5. De Orde verzoekt om nader in te gaan op de situaties waarin R&D wordt verricht in transparante samenwerkingsverbanden. Door de juridische kaders van een dergelijke rechtsfiguur is de juridische eigenaar van het intellectueel recht (IP) veelal gesteld op naam van één of meer van de (beherende) vennoten (waardoor één of meer van de (beherende) vennoten niet aan het octrooi vereiste kan voldoen. De Orde vraagt eveneens toegang te verlenen aan de participant voor zijn aandeel in het immaterieel activum dat uiteindelijk bij de participant waarmee hij samenwerkt tot (de aanvraag van) een octrooi heeft geleid.

10.3. Artikel 12ba

6. De Orde is verheugd te zien dat op grond van artikel 12ba, lid 1, onderdeel b, sub 2 Wet Vpb 1969 dat een octrooi of kwekersrecht reeds voor de innovatiebox in aanmerking komt vanaf het moment van aanvraag. Naar mening van de Orde draagt dit belangrijk bij aan de aantrekkelijkheid van het regime. Wel vraagt de Orde naar aanleiding van artikel 12ba Wet Vpb 1969 aandacht voor de volgende punten.

Artikel 12ba lid 1 onderdeel a

7. De Orde bepleit dat voor de ‘kleine ondernemingen’ de innovatiebox ook toegankelijk blijft als alleen een octrooi (of een vergelijkbaar recht met juridische bescherming) aanwezig is. De toegang via alleen een S&O-verklaring is naar de mening van de Orde een onnodig enge uitleg en maakt de innovatiebox minder aantrekkelijk dan nodig. Dit voorstel past ook binnen de kaders van het BEPS Action 5.

Artikel 12ba, lid 1, onderdeel b

8. In het verlengde van het voorgaande waarschuwt de Orde dat Nederland internationaal uit de pas loopt door naast een octrooi (of een van de overige toegangstickets met juridische bescherming), tevens een S&O-verklaring verplicht wordt. De Orde verzoekt deze dubbele eis te laten vervallen zodat met een octrooi kan worden volstaan, hetgeen de kaders van BEPS Action 5 ook toelaten.
9. Artikel 12ba lid 1, onderdeel b, sub 4 verschaft toegang voor een vergunning voor het in de handel brengen van medicijnen. Echter, er zijn nog andere vergelijkbare immateriële activa ter zake waarvan aan de belastingplichtige een vergunning voor het in de handel brengen is verleend. De Orde ziet niet in waarom andere activa die zelf zijn voortgebracht en waarvoor vergelijkbare toelatingen zijn verkregen niet in aanmerking zouden komen voor de toepassing van artikel 12b Wet Vpb 1969. Wij noemen in dit kader als voorbeeld de toelatingen voor gewasbeschermingsmiddelen onder Verordening (EG) Nr. 1107/2009 betreffende het op de markt brengen van gewasbeschermingsmiddelen. Voor de gewasbescherming op biologische basis is hiermee gebaat. Zaken met een organisch karakter zijn niet te octrooieren. De Orde verwijst in dit verband ook naar de Ierse regeling.
10. De Orde stelt stevens voor dat in de wet de ruimte wordt opgenomen om de kwalificerende immateriële activa bij algemene maatregel van bestuur nader te definiëren, zodat op beleidsniveau kan worden geanticipeerd op internationale ontwikkelingen. Uitgangspunt daarbij zou moeten zijn dat zoveel mogelijk bekende kwalificerende titels in de wettelijke definitie worden opgenomen. Omdat het niet goed mogelijk is een sluitende limitatieve opsomming te geven die recht doet aan alle vergelijkbare rechten die op basis van BEPS Action 5 zouden kwalificeren en waarvoor ook nu de innovatiebox kan worden toegepast geeft de Orde in overweging om een delegatiebevoegdheid op te nemen.
11. De Orde vermag niet in te zien waarom in artikel 12ba, lid 1, onderdeel b, sub 4 en 5 Wet Vpb 1969 enkel in een lidstaat van de EU afgegeven vergunningen kwalificeren. De Orde verzoekt daarom toe te voegen dat vergunningen die weliswaar niet in een lidstaat van de EU zijn afgegeven, maar zowel kwalitatief als inhoudelijk vergelijkbaar zijn, ook kunnen kwalificeren. Te denken valt hierbij aan vergunningen afgegeven in de US, maar ook in de UK (na de Brexit).
12. Artikel 12ba, lid 1, onderdeel b, sub 5 Wet Vpb 1969 behelst praktisch toegang voor de verlenging van de beschermingstermijn van een octrooi. De Orde mist toelichting van de reikwijdte van deze uitbreiding. Zo vraagt de Orde zich af of dit de toegangsmogelijkheid van de innovatiebox uitbreidt, aangezien daarvoor reeds een octrooi moet zijn verkregen en om die reden reeds toegang tot het regime kan worden verkregen.

13. Artikel 12ba, lid 1, onderdeel b, sub 6 Wet Vpb 1969, ziet op een geregistreerd gebruiksmodel ter bescherming van innovatie. Daarbij wordt in de Artikelsgewijze toelichting van de MvT aangegeven dat dit niet kan leiden tot toegang tot de innovatiebox op het moment dat voor het activum in Nederland geen octrooi zou worden aangegeven. De controle hierop wordt bij de Belastingdienst neergelegd. De Orde spreekt zijn zorg uit over de administratieve lasten die dit voor de Belastingdienst met zich brengt en mist tevens een toetsingskader op grond waarvan de Belastingdienst de beoordeling moet maken. Bij voorkeur verschaft de wetgever een lijst van type geregistreerde gebruiksmodellen en/of landen waarvan een dergelijk model voldoet aan de standaarden van de Nederlandse innovatiebox.

Artikel 12ba, lid 2

14. Door het wisselend wel en niet als ‘kleinere belastingplichtige’ te kwalificeren kan een immaterieel activum van jaar tot jaar wisselend binnen en buiten de innovatiebox vallen. Daarbij kan de toekomstige positie van een belastingplichtige de toepassing van de innovatiebox bepalen op een immaterieel activum dat op een moment in het verleden is voortgebracht. De Orde geeft in overweging de subjectieve benadering van de toepassing van de innovatiebox bij ‘kleinere belastingplichtigen’ te veranderen in een objectieve benadering van de innovatiebox. Concreet betekent dit dat alle immateriële activa die zijn voortgebracht gedurende de periode waarin de belastingplichtige als ‘kleinere’ kwalificeert, deze activa in de innovatiebox blijven, ook in een latere periode waarin de belastingplichtige niet als kleinere kwalificeert. Daarmee wordt de status van de belastingplichtige op het moment van eerste toepassing van de innovatiebox voor een immaterieel activum leidend, hetgeen een evenwichtiger toepassing van het regime oplevert.
15. De definitie van ‘kleine belastingplichtige’ focust thans alleen op financiële parameters. Op Europees niveau (zie: Commission recommendation 2003/361/EC) wordt ten aanzien van SME een definitie aangehouden waarbinnen ook het aantal FTE’s van de onderneming een rol speelt. Het zou beter zijn aan te sluiten bij die definitie omdat het aantal FTE’s immers een belangrijke indicatie is van de omvang van een onderneming. De Orde geeft in overweging de omvang van het personeelsbestand gemeten in FTE mee te laten wegen voor de bepaling of een onderneming een ‘kleinere belastingplichtige’ is.

Artikel 12ba, lid 4

16. De Orde vraagt of een exclusieve licentie die is verleend op basis van een aanvullend beschermingscertificaat eveneens toegang te verlenen tot de innovatiebox. Thans ontbreekt een verwijzing in voornoemd artikel. Verder vraagt de orde een exclusieve licentie op een aangevraagd octrooi of kwekersrecht ook toegang te verlenen tot de innovatiebox. Hiertoe kan eveneens artikel 12be Wet Vpb 1969 worden uitgebreid.

17. De Orde vraagt zich verder af of bezwaren bestaan tegen andere vormen van licenties, zonder dat daar absolute exclusiviteit in is te onderkennen, maar waarbij wel sprake is van vergelijkbare juridische bescherming. Hieraan valt te denken aan een licentie, waarbij tussen partijen onderling afspraken worden gemaakt over de juridische bescherming van het ontwikkeld immaterieel activum. De Orde erkent dat het sluitend definiëren van een dergelijke reikwijdte van de toegang tot de innovatiebox wettelijk niet eenvoudig is en stelt om die reden voor een dergelijke uitwerking van de toegang tot het regime via de delegatiebevoegdheid van artikel 12be Wet Vpb 1969 nader vorm te geven. Daarin kan indien wenselijk meer specifiek ingegaan worden op een aantal varianten.
18. Artikel 12ba lid 5 bepaalt dat indien het speur- en ontwikkelingswerk, bedoeld in lid 1, betrekking heeft op het doorontwikkelen van een immaterieel activum dat niet door de belastingplichtige zelf is voortgebracht, er slechts sprake is van een immaterieel activum dat door de belastingplichtige zelf is voortgebracht voor zover dat speur- en ontwikkelingswerk heeft geleid tot een nieuw immaterieel activum waarin het eerstgenoemde immateriële activum is opgegaan en het nieuwe immateriële activum is voortgevloeid uit dat speur- en ontwikkelingswerk.
19. De Orde vraagt naar een verduidelijking over wat bedoeld wordt met een "nieuw immaterieel activum". Wordt hiermee bedoeld dat er door het doorontwikkelen van een verworven immateriële activum een geheel nieuw immaterieel activum ontstaat dat niet terug te voeren is op het verworven immateriële activum, of wordt hiermee bedoeld dat het doorontwikkelde immateriële activum voor het doorontwikkelde deel zelf ook weer een immateriële activum is?

10.4. Artikel 12bb

20. Het is de Orde niet duidelijk of uitgaven voor de acquisitie van immateriële activa voor de toepassing van de nexus breuk uitgaven zijn voor speur- en ontwikkelingswerk. In de MvT staat: “De nexusbenadering kent ook bepalingen die moeten voorkomen dat belasting wordt ontweken door het overdragen van immateriële activa naar een vennootschap van het concern in een ander land. De Nederlandse innovatiebox kent reeds een verdergaande maatregel om dit te voorkomen, omdat slechts immateriële activa die door de belastingplichtige zelf zijn voortgebracht in aanmerking komen voor de innovatiebox. Aangekochte immateriële activa kwalificeren dus niet voor de innovatiebox. Omdat de Nederlandse innovatiebox voor deze activa dus al voldoende waarborgen biedt tegen belastingontwijking, is het niet nodig om ook de OESO-afspraken met betrekking tot aangekochte immateriële activa expliciet te implementeren.” Deze verduidelijking in de MvT ziet op kwalificerende voordelen zijn, maar is onvoldoende om duidelijk te maken dat de nexus breuk niet wordt beïnvloed door aangekocht immateriële activa. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit expliciet te bevestigen.

21. Verder vraagt de Orde om een duidelijker definitie van het begrip “uitgaven” op te nemen, gelet op het belang van dit begrip voor toepassing van de nexus-breuk. Momenteel is in de MvT enkel opgemerkt dat het begrip uitgaven de betekenis heeft die in de boekhoudkunde aan dit begrip wordt toegekend. Naar de mening van de Orde resulteert een verwijzing naar het algemene begrip “boekhoudkunde” in te veel onduidelijkheid, te meer omdat er meerdere boekhoudrichtlijnen van toepassing kunnen zijn. Een duidelijkere definitie zal naar de mening van de Orde helpen om discussies in de praktijk te voorkomen.

Artikel 12bb, lid 6

22. De Orde verzoekt tevens om meer duidelijkheid te verschaffen over de samenloop tussen cost sharing agreements (of cost contribution agreements) en een kwalificerende exclusieve licentie. Klopt het begrip van de Orde dat indien er sprake is van een samenwerkingsovereenkomst tussen drie partijen, waarbij gezamenlijk kwalificerende activa worden voortgebracht (waarvan de verdeling van kosten in verhouding staat tot de verdeling van opbrengsten en die overigens ook voldoet aan de eisen van het Besluit over verrekenprijzen, 14 november 2013, nr. IFZ 2013/184M), maar waarbij één van de participanten (niet zijnde belastingplichtige) de registratie van de entry tickets op zich neemt en een exclusieve licentie verleent aan de andere participanten (bijvoorbeeld naar geografie), en waarbij belastingplichtige tevens een S&O verklaring heeft verkregen op zijn ontwikkelwerkzaamheden, dat er dan sprake is van een constellatie van feiten die kwalificeert voor de innovatiebox.

Artikel 12bb, lid 8

23. De Orde verzoekt om nadere uitleg van de uitsluiting van huisvestingsuitgaven voor toepassing van de nexusbreuk. Als huisvestingsuitgaven alleen die uitgaven zijn met een overhead karakter past dit naar mening van de Orde in geest van de regeling. Echter, uitgaven ter zake van onderzoeks- en testruimten, laboratoria, testvelden en vergelijkbare uitgaven, zouden naar mening van de Orde tot de uitgaven bij toepassing van de nexusbreuk dienen te horen. Daarmee wordt tevens meer aangesloten bij de kosten en uitgaven ter zake van huisvesting zoals die onder de huidige WBSO (tot 2016 onderdeel van de RDA) in aanmerking worden genomen. Ten overvloede merkt de Orde op dat deze kosten conform BEPS-5 ‘represent actual R&D activities’. Hier maakt de Orde tevens de vergelijking met de uitsluiting van contract-R&D uitgaven aan verbonden lichamen. In die uitgaven zit eveneens een component besloten voor huisvesting en maakt eveneens geen onderdeel uit van de innovatiebox (uitsluitend opgenomen in de noemer van de nexusbreuk). Mochten huisvestingskosten in brede zin uitgesloten blijven, dan zou het evenwichtig zijn de contract-R&D uitgaven ook voor dat deel niet mee te wegen in de hoogte van de noemer van de nexus breuk. De Orde pleit echter, ook om praktische toepasbaarheid, voor de variant waarbij de directe huisvestingskosten worden meegenomen als kwalificerende uitgaven.

10.5. Artikel 12be

24. De Orde vraagt artikel 12be Wet Vpb 1969 dusdanig aan te passen dat de voordelen ter zake van het immateriële activum waarvoor een aanvraag voor een octrooi dan wel kwekersrecht niet tot daadwerkelijke afgifte daarvan heeft geleid, dat de voordelen niet worden teruggenomen op het moment dat het immateriële activum op andere wijze in de innovatiebox kan worden ondergebracht. Daarbij wordt rekening gehouden met de mogelijkheid dat het betreffende immateriële activum op een andere wijze toegang tot de innovatiebox kan verkrijgen en desondanks per definitie de toepassing van het innovatieboxtarief wordt teruggedraaid. Dit kan bereikt worden door in de aanhef van voornoemd artikel na ‘*een immaterieel activum dat*’ het woord ‘*uitsluitend*’ toe te voegen.

10.6. Artikel XVI, lid 1, onderdeel k

25. De Orde constateert dat het overgangsrecht zoals opgenomen in artikel 34d, lid 1 Wet Vpb 1969 ertoe leidt dat wanneer het boekjaar gelijk is aan een kalenderjaar of in het geval van een gebroken boekjaar dat eindigt voor 1 juli 2021, het huidige regime van de innovatiebox op een eerder moment al niet meer van toepassing is dan BEPS Action plan 5 voorschrijft. Daarmee wordt de ruimte die in BEPS Action plan 5 geboden wordt niet benut. De Orde verzoekt dit conform het consultatiedocument te herzien zodat het de ruimte wordt benut om het huidige regime zolang mogelijk toe te passen.
26. De Orde vraagt zich overigens af of de in artikel 34d, lid 2 Wet Vpb 1969 voorgestelde overgangsregeling inzake een vóór 1 januari 2017 voortgebracht immaterieel activum inhoudt dat het ter zake van dat activum verleende octrooi of kwekersrecht tevens vóór 1 januari 2017 dient te zijn verleend, dan wel een dergelijk activum ook in aanmerking komt indien dat octrooi of kwekersrecht op of na 1 januari 2017 is verleend, mits het activum vóór 1 januari 2017 is vorgebracht. De tekst noch de toelichting van de bepaling maken dit duidelijk.

10.7. Overige

27. De Orde is bezorgd over de uitvoering van het weerlegbare vermoeden. Het toegezegde begunstigende beleid omtrent het ‘weerlegbare vermoeden’ is onvoldoende concreet. Er mist een kader voor het beoordelen van de gevallen waarvoor de voorgestelde nexusbenadering ‘onredelijk uitpakt’. Dit maakt het voor belastingplichtigen en de Belastingdienst moeilijk in de uitvoering. Bovendien vergroot het de kans op staatssteundiscussies. De onzekerheid die dit met zich brengt is ongewenst. De Orde stelt voor dit weerlegbaar vermoeden in de wettekst zelf op te nemen om te voorkomen dat de belastingplichtige uitsluitend een beroep kan doen op het ‘weerlegbare vermoeden’ via de hardheidsclausule.

28. De Orde verzoekt om een vergelijking te maken met de buitenlandse regimes en een overzicht te geven van op welke punten de verschillende landen afwijken van BEPS Action 5. Waar buitenlandse regimes ruimer zijn, verzoekt de Orde om te bekijken of er aanpassingen nodig zijn om het Nederlandse innovatieboxregime niet op achterstand te zetten. De Orde verzoekt het oordeel, dat met dit voorstel geen afbreuk wordt gedaan aan de relatieve concurrentiepositie van Nederland, te onderbouwen.
29. De Orde constateert met de Minister dat er in de uitvoering grote problemen zouden komen indien alle vaststellingsovereenkomsten (vso's) automatisch vervallen en nu allemaal opnieuw overeengekomen zouden moeten worden. De Orde kan zich vinden in het idee om bij beleidsbesluit te regelen dat goedgekeurd wordt dat de vso's van kleinere bedrijven onder bepaalde voorwaarden niet vervallen. Echter de Orde heeft grote problemen met de constatering dat de vso's van grotere bedrijven automatisch allemaal moeten worden vernieuwd. De Orde pleit ervoor om ook bij vso's van grotere bedrijven waar de wijziging van de regeling geen impact heeft, hetgeen bijvoorbeeld zal voorkomen indien er überhaupt geen R&D werk intern wordt uitbesteed, ook ongemoeid te laten. Dit zal capaciteit vrijmaken bij de beperkte groep van specialisten bij de belastingdienst om de andere dossier in een kortere tijdspanne af te doen.
30. De Orde vraagt aandacht voor het volgende. Nu de S&O-verklaring het allesoverheersende toegangsticket wordt voor de innovatiebox is deze volledig afhankelijk van RVO. De belastingplichtige is volstrekt afhankelijk van een individuele ambtenaar van RVO die de S&O-verklaring wel/niet afgeeft. Dit werkt willekeur in de hand (en daar zijn ook voorbeelden van in de praktijk, zo is de Orde bekend). De Orde pleit voor een fatsoenlijke rechtsgang, waarin de rechter de zaak integraal inhoudelijk beoordeelt. Thans geldt de algemene bestuursrechtelijke ingang met als hoogste rechter het College van Beroep voor het Bedrijfsleven. De algemene bestuursrechter toetst echter slechts marginaal, vooral op motiveringsgebreken. De fiscale rechter toetst daarentegen integraal inhoudelijk. Het bevreemdt de Orde dat, waar het kabinet voor de toeslagen juist constateert dat dit afwijkt van de belastingen en dit in de Fiscale vereenvoudigingswet samenvoegt, zodat o.m. de fiscale rechtsgang gaat gelden, de innovatiebox twee rechtsgangen kent, voor de S&O-verklaring naar de algemene bestuursrechter, voor de rest van de innovatiebox (o.a. de toerekening e.d.) naar de fiscale rechter.

11. Quasi-inbestedingsvrijstelling overheidslichamen

Artikel V, onderdeel B Overige fiscale maatregelen 2017 (artikelen 12b tot en met 12bg Wet Vpb 1969)

De Orde begrijpt de voorgestelde beperking van de interne vrijstelling als een maatregel om winstdrainage en misbruik te voorkomen. De Orde vraagt zich af of deze maatregel proportioneel is in het licht van de oorspronkelijke uitgangspunten van deze regeling, waarbij

een belangrijk uitgangspunt ook is het beperken van de administratieve lastendruk en nadrukkelijk geen budgettaire opbrengst is beoogd. De Orde is van mening dat, anders dan in de toelichting is vermeld, het niet om een ‘verduidelijking’ van de wet gaat maar om een inperking van de vrijstelling. Het oogmerk is om gekunstelde constructies te bestrijden. De Orde heeft hierover twee vragen

- a. Kan de staatssecretaris bevestigen dat de inperking niet geldt, indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat er geen sprake is van een gekunstelde constructie? De wet voorziet thans namelijk niet in een tegenbewijsregeling. De Orde verzoekt de staatssecretaris in een tegenbewijsregeling te voorzien.
- b. Worden bestaande situaties, waarbij vermogensbestanddelen gerespecteerd? De regeling voorziet namelijk ook niet in overgangsrecht. De Orde verzoekt de staatssecretaris in overgangsrecht te voorzien.

Voorts vraagt de Orde zich af of in een situatie die kwalificeert als meer dan normaal vermogensbeheer en thans wordt vrijgesteld op grond van de interne vrijstelling, onder de nieuwe regeling een splitsing moet worden gemaakt tussen het ter beschikking stellen van het vermogensbestanddeel en de additionele diensten. Concreet kan hierbij worden gedacht aan de verhuur van een onroerende zaak inclusief facilitaire diensten. Blijven de facilitaire diensten dan wel vrijgesteld? Is daarbij relevant of de verhuur van de onroerende zaak en facilitaire dienstverlening in een of meer overeenkomsten is overeengekomen? De Orde verneemt graag de visie van de staatssecretaris op deze punten.

Tot slot vraagt de Orde zich af voor welke waarde het vermogensbestanddeel te boek moet worden gesteld, indien een vermogensbestanddeel thans wel maar vanaf 1 januari 2017 niet meer kwalificeert voor de quasi-inbestedingsvrijstelling. Is het zogenoemde goodwillverbod van artikel 33 Wet Vpb 1969 hierop van toepassing?

12. Teruggaaf dividendbelasting voor niet-ingezetenen en heffingvrij vermogen voor buitenlands belastingplichtigen

Artikel IX onderdeel C Belastingplan 2017 (artikel 10a Wet op de dividendbelasting 1965)

1. Het voorgestelde artikel 10a Wet op de dividendbelasting 1965 (hierna: Wet DB 1965) is een codificatie van het besluit van 25 april 2016, nr. DGB 2016/1731M. De Orde heeft bij brief van 25 juli 2016 commentaar gegeven op dit Besluit.
2. Naar de mening van de Orde bevat het de voorgestelde wettekst enige onduidelijkheden ten aanzien van de maatstaf die moet worden gehanteerd bij het bepalen van de definitieve belastingdruk op portfoliodividenden in vergelijkbare binnenlandse situaties. Deze onduidelijkheden betreffen o.a. de vraag of voor die maatstaf slechts aandelenbelangen in Nederlandse vennootschappen moeten worden betrokken waarop portfoliodividenden zijn uitgekeerd aan de niet-ingezeten aandeelhouder of dat alle

- aandelenbelangen in Nederlandse vennootschappen van de niet-ingezeten aandeelhouder – ook als deze in het betrokken belastingjaar geen dividenden hebben gegenereerd – moeten worden betrokken.
3. Ook wordt in de voorgestelde wettekst niet expliciet ingegaan op de relevante (peil)data voor de drukvergelijking. Bij aan- en verkopen door de niet-ingezetene zal voor sommige aandelen gelden dat zij wel in de drukvergelijking worden opgenomen, terwijl zij op het moment dat het dividend wordt uitgekeerd inmiddels verkocht zijn. Voor andere aandelen zal gelden dat zij op de relevante peildatum voor box 3 nog niet in het bezit zijn van de niet-ingezetene, terwijl zij in het betreffende jaar wel een dividend opleveren en daarom aanleiding geven tot liet heffen van dividendbelasting. De Orde verzoekt dit punt te verduidelijken.
 4. Ingevolge het voorgestelde lid 5 van artikel 10a Wet DB 1965 wordt de teruggaaf niet verleend indien de natuurlijke persoon of het lichaam recht heeft op volledige verrekening in zijn woonstaat, onderscheidenlijk vestigingsstaat, op grond van een tussen Nederland en die woonstaat, onderscheidenlijk vestigingsstaat, gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. De Orde meent dat uit de arrest X van 17 september 2015 (C-14/14) van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) volgt dat de bronstaat slechts dan geen vermindering van bronbelasting hoeft te verlenen indien de vermindering voortvloeit en is geregeld in het belastingverdrag. Indien – zoals in de zaak X – er voor de wijze van voorkoming van dubbele belasting wordt verwezen naar het nationale recht van de verdragsluitende staat, dan is er naar de mening van het HvJ EU sprake van een aangelegenheid van nationaal recht. De Orde suggereert dat bevestigd wordt dat het voorgestelde lid 5 zo moet worden uitgelegd dat de verrekeningsmethode expliciet moet zijn opgenomen in het belastingverdrag en dat slechts een verwijzing naar de nationale wetgeving van de woonstaat, onderscheidenlijk vestigingsstaat onvoldoende is.
 5. Indien het verdrag zelf voorziet in een verrekeningsmethode, dan dient deze methode er ook toe te leiden dat een volledige verrekening van de Nederlandse dividendbelasting in de woonstaat onderscheidenlijk vestigingsstaat wordt verleend. Omdat in de tekst van geen van de door Nederland gesloten belastingverdragen een bepaling inzake een voortwenteling van onverrekenbare dividendbelasting is opgenomen, vraagt de Orde zich af of een voortwenteling die niet in het verdrag maar in de nationale wetgeving is voorzien wel zal kwalificeren als voldoende neutralisatie.
 6. Een belangrijk onderdeel bij de vraag of er aanspraak bestaat op (een gedeeltelijke) teruggave van Nederlandse dividendbelasting, is de drukvergelijkingtoets. De wijze waarop deze vergelijking moet worden gemaakt, wordt niet geregeld in artikel 10a Wet DB 1965 zelf. Er is door de wetgever er voor gekozen om in lid 6 van artikel 10a Wet DB 1965 een delegatiebevoegdheid te verlenen waarin bij ministeriele regeling een bevoegdheid wordt verleend hoe de drukvergelijking moet worden gemaakt. De Orde

vraagt zich af of zo een essentieel onderdeel niet thuis hoort in artikel 10a Wet DB 1965 zelf. Als deze delegatiebevoegdheid toch wordt gehandhaafd, vraagt de Orde tenminste om een beschrijving van de voorgenomen hoofdlijnen die dan in de parlementaire discussie betrokken kan worden.

13. Stroomlijning invorderingsregelgeving belastingen en toeslagen

Artikel XII tot en met XIX Fiscale vereenvoudigingswet 2017 (artikelen 11, 12, 23, 24, 24a, 25, 26, 28 tot en met 34 en 38 Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, artikel 7a, 9, 25, 26 en 48a Invorderingswet 1990, artikel 1a Wet op de huurtoeslag, artikel 1.3 Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen, artikel 5 Wet op de zorgtoeslag, artikel 5 Wet op het kindgebonden budget, artikel 18f Zorgverzekeringswet en preferentie toeslagvorderingen)

De invordering van rijksbelastingen wijkt momenteel op belangrijke onderdelen af van de invordering van terug te betalen toeslagen. Zo geschiedt de invordering van belastingschulden door de ontvanger, terwijl de invordering van toeslagschulden de bevoegdheid is van de Belastingdienst/Toeslagen. Verder zijn de betalingsregelingen onderling verschillend en kennen deze afwijkende voorwaarden. Bovendien volgt voor elke nieuw opkomende schuld een separate betalingsregeling. Zoals in de MvT terecht wordt opgemerkt, verliest een burger hierdoor gemakkelijk het overzicht over zijn totale schuldpositie. De Orde is dan ook verheugd over het voorstel tot stroomlijning van de invorderingsregelgeving voor belastingen en toeslagen. Naast een vereenvoudiging vormt dit voorstel een krachtige impuls voor de rechtszekerheid en de rechtsbescherming ten aanzien van belasting- en toeslagschulden.

De Orde merkt op dat in het wetsvoorstel is opgenomen dat alleen bij geschillen over uitstel van betaling en kwijtschelding van zowel belasting- als toeslagschulden belanghebbenden terecht kunnen bij de fiscale rechter. De Orde vraagt zich af waarom de fiscale rechter alleen in de hiervóór genoemde situaties bevoegd wordt. Het zou naar de mening van de Orde de rechtsbescherming ten goede komen indien de fiscale rechter bevoegd wordt voor alle invorderingskwesties, zoals verrekening van belasting- en toeslagvorderingen en -schulden, met uitzondering van die invorderingskwesties die bij uitstek thuishoren bij de civiele rechter, zoals de tenuitvoerlegging van een dwangbevel. De Orde vraagt of dit punt kan worden toegelicht?

In het voorgestelde artikel 22 Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen wordt naar de mening van de Orde gesuggereerd dat de Invorderingswet 1990 bepalingen kent die specifiek betrekking hebben op aanslagen inkomstenbelasting. Nu dit niet het geval is, stelt de Orde voor het woord ‘inkomstenbelasting’ te schrappen.

Op het punt van de stroomlijning van de rechtsbescherming vraagt de Orde aandacht voor het volgende. Als de ontvanger een verzoek om uitstel van betaling afwijst en hiertegen

administratief beroep wordt ingesteld bij de directeur, dan heeft de ontvanger op grond van artikel 25.7.1. Leidraad Invordering 2008 te handelen alsof uitstel van betaling is verleend. Na inwerkingtreding van het onderhavige voorstel moet tegen een afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling, beroep worden ingesteld bij de belastingrechter. Op grond van artikel 6:16 Algemene wet bestuursrecht wordt de werking van een besluit niet geschorst door het instellen van beroep. In artikel 1, lid 2 Invorderingswet 1990 is echter bepaald dat dit artikel niet van toepassing is bij de invordering van rijksbelastingen. Het is derhalve naar de mening van de Orde niet duidelijk of de ontvanger straks gedurende de behandeling van het beroep bij de belastingrechter de invordering mag voortzetten. In het bevestigende geval zou dit een verslechtering betekenen van de positie van de belastingschuldige. Kan dit voorgaande worden verduidelijkt? Daarbij pleit de Orde voor een voortzetting van de huidige situatie, in die zin dat gedurende de behandeling van het beroep bij de belastingrechter de ontvanger dient te handelen alsof uitstel van betaling is verleend.

14. Mededelingsplicht in het kader van de S&O-verklaring

Artikel IV, onderdeel C Overige fiscale maatregelen 2017 (artikel 26 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De ontvanger van een S&O-verklaring heeft een mededelingsplicht voor het aantal bestede S&O-uren en de gerealiseerde kosten en uitgaven per S&O-verklaring. Als deze mededelingsplicht niet wordt nageleefd wordt een boete opgelegd. Voorgesteld wordt de huidige boetebepaling te vereenvoudigen. Dit houdt onder meer in dat als geen sprake is van grove nalatigheid of fraude voor het opleggen van de boete een lichtere procedure gaat gelden dan de volgens de Algemene wet bestuursrecht geldende procedure. Volgens de MvT sluit de lichtere procedure aan bij de procedure voor verzuimboetes in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De rechtsbescherming van de betrokkene zou voldoende gewaarborgd zijn, doordat eenvoudig is vast te stellen of een mededeling niet of niet tijdig gedaan is. Naar de mening van de Orde overtuigt deze toelichting niet geheel. Naar de mening van de Orde moet in het algemeen worden gewaakt voor inbreuken op de rechtsbescherming. Uit de toelichting valt niet af te leiden dat de huidige procedure niet of niet meer werkbaar is. De Orde verzoekt derhalve om een nadere toelichting op dit punt.