



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, 27 oktober 2017

**Betreft: Nader Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de  
Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan  
2018**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de Nota's naar aanleiding van het verslag en de Nota's van wijziging bij het Pakket Belastingplan 2018, bestaande uit:

1. Nota naar aanleiding van het verslag bij Belastingplan 2018 (34.785);
2. Nota naar aanleiding van het verslag en Nota van wijziging bij Overige fiscale maatregelen 2018 (34.786);
3. Nota naar aanleiding van het verslag bij Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling (34.787); en
4. Nota naar aanleiding van het verslag en Nota van wijziging bij Wet inhoudingsplicht houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling (34.788).

De Nota's geven de Orde aanleiding tot nader commentaar op een aantal onderdelen.

**1. Belastingplan 2018 – Dubbele zakelijkheidstoets bij uiteindelijke  
derdenfinanciering**

1.1. In de Nota naar aanleiding van het verslag vermeldt de staatssecretaris dat geen wijziging is beoogd in de compenserende heffingstoets. Vervolgens schrijft hij letterlijk: "De compenserende heffingstoets moet op grond van artikel 10 [de Orde: bedoeld is 10a], derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb 1969 plaatsvinden bij degene aan wie de rente *rechtens dan wel in feite direct of indirect* [cursivering de Orde] is verschuldigd." Dit antwoord is naar de mening van de Orde voor meerdere uitleg vatbaar. Derhalve vraagt de Orde verduidelijking in de volgende casus: A BV houdt alle aandelen in B BV. A BV leent geld

*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

van de bank (een derde) en leent dit - met parallelliteit - door aan B BV (die daarmee een 'art. 10a'-rechtshandeling verricht). Moet de compenserende-heffingstoets nu worden toegepast op de directe financier A BV of op de uiteindelijke indirecte financier de bank? Graag verneemt de Orde de mening van de staatssecretaris.

- 1.2. Voorts benadrukt de Orde, zoals zij eerder in haar commentaar heeft gedaan, dat met de nu voorgestelde wetsreparatie de vreemde situatie ontstaat dat, wanneer in bovenstaand voorbeeld B BV rechtstreeks leent van de bank, artikel 10a Wet Vpb 1969 überhaupt niet aan de orde is, aangezien geen sprake is van een geldlening van een verbonden lichaam. Leent A BV daarentegen de gelden van de bank, zoals in het voorbeeld, en leent die gelden – met parallelliteit – door aan B BV, dan is artikel 10a Wet Vpb 1969 (in beginsel) wel van toepassing bij B BV volgens de nu voorgestelde wetsreparatie. Dit betekent dat belastingplichtigen er voortaan dus verstandig aan doen indirecte parallele geldleningen om te zetten in directe geldleningen bij de externe financier. Veel concerns hebben echter een eigen centrale treasury-vennootschap die alle onderhandelingen doet en contracten afsluit met externe financiers, zoals banken en andere kredietverschaffers. Vervolgens zet de treasury-vennootschap de aldus ingeleende gelden – met parallelliteit – door naar de concernvennootschappen die de gelden feitelijk nodig hebben. Deze werkwijze heeft geen enkele fiscale achtergrond, maar dient louter de eenvoud en de kwaliteit van de onderhandelingen met de externe financiers. Ook voor externe financiers is het prettig steeds met dezelfde wederpartij van doen te hebben in plaats van met telkens een andere vennootschap van het concern. Iets soortgelijks geldt in geval van zogenoemde cash pools. Met de nu voorgestelde wetswijziging van artikel 10a Wet Vpb 1969 wordt deze, niet op fiscale gronden gestoelde, werkwijze getorpedeerd. Voortaan moet elke afzonderlijke concernvennootschap rechtstreeks de geldlening aangaan bij de externe financier (zoals de bank). De Orde meent er geen enkele reden is om hierop in te grijpen en dringt er derhalve met klem op aan de voorgestelde wetswijziging in te trekken.

## **2. Belastingplan 2018 – Uitvoering motie Van Vliet**

In het voorgestelde tekst van artikel 13d lid 10 Wet Vpb 1969 staat “op enig tijdstip ... verbonden is geweest”. Volgens de Nota naar aanleiding van het verslag (par. 5.2) valt hieronder naar de mening van de staatssecretaris ook de situatie dat het lichaam nog steeds met de belastingplichtige verbonden is. Naar de mening van de Orde is dit onmogelijk. “Verbonden is geweest” is een voltooide tijd en daaronder kan niet ook een onvoltooide tijd worden geschaard. De Orde stelt daarom voor om, als dit inderdaad zo is bedoeld, dit expliciet in de tekst van de wet tot uitdrukking te brengen door daaraan de woorden “verbonden is” toe te voegen.

## **3. Overige fiscale maatregelen 2018 – Verdeling huwelijksvermogensgemeenschap**

- 3.1. Op grond van het voorgestelde artikel 6 lid 4 SW 1956 wordt bij huwelijksvoorwaarden waarin de mate van gerechtigdheid bij leven wijziging kan ondergaan, uitgegaan van de hoogste mate van gerechtigdheid die bij ontbinding van het huwelijk bij leven van toepassing kan zijn. Het is echter niet zeker of deze hoogste gerechtigdheid bij leven daadwerkelijk zal ontstaan. Voor het geval deze hoogste mate van gerechtigdheid niet daadwerkelijk ontstaat, zal de aanslag schenkbelasting op grond van een beleidsbesluit

worden verminderd op basis van analoge toepassing van artikel 53 SW 1956. Naar de mening van de Orde verdient het de voorkeur deze voorgestelde vermindering in de tekst van artikel 53 SW 1956 op te nemen of in ieder geval het concept van het aangekondigde beleidsbesluit tijdens de parlementaire behandeling van wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 te publiceren.

De Orde verzoekt verder de staatssecretaris te bevestigen dat in deze situatie door de Belastingdienst invorderingsrente over de teruggaaf van schenkbelasting zal worden vergoed.

De Orde wijst erop dat in de situaties waarop artikel 6 lid 4 SW 1956 betrekking heeft, de echtgenoot/samenlevingspartner aan wie de fictieve schenking plaatsvindt niet altijd over voldoende vermogen zal beschikken om de verschuldigde schenkbelasting te voldoen. Zal in dat geval uitstel van betaling door de Belastingdienst worden verleend en zo ja, onder welke condities? Is dan tevens invorderingsrente verschuldigd?

- 3.2. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6 en artikel 11 leden 4 tot en met 7 SW 1956 dient te worden vastgesteld wat de omvang van het toetsvermogen (het relevante vermogen) is en wat de gerechtigdheid daartoe is van iedere echtgenoot/samenwoner met notarieel samenlevingscontract. In de Nota naar aanleiding van het verslag wordt aangegeven dat dit in economische zin moet worden beoordeeld/ingevuld. Kan de staatssecretaris bevestigen dat de berekeningen moeten plaatsvinden op basis van de waarde in het economische verkeer van de desbetreffende vermogensbestanddelen (vergelijk artikel 21 lid 1 SW 1956)? Dienen persoonlijke belastinglatenties (bijvoorbeeld de belastinglatentie op tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen) hierbij tot het nominale percentage (in het voorbeeld thans 25%) in aanmerking te worden genomen? Hoe dienen vermogensbestanddelen te worden gewaardeerd die onder een ontbindende voorwaarde (vergelijk artikel 21 lid 2 SW 1956) of onder een opschortende voorwaarde (vergelijk artikel 21 lid 3 SW 1956) zijn verkregen? Waarom wordt, indien de berekeningen moeten plaatsvinden op basis van de waarde in het economische verkeer, de omvang van de vorderingen van echtgenoot B van 500 en van 800 in voorbeeld 11 van de artikelsgewijze toelichting op artikel 6 lid 4 SW 1956 niet gesteld op de contante waarde (rekening houdend met een renteloze termijn van tien jaar) van deze vorderingen?
- 3.3. In de Nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven dat ook bij een fictieve schenking op grond van het voorgestelde artikel 6 SW 1956 de vrijstellingen van de SW 1956 van toepassing zijn, bijvoorbeeld de vrijstelling van schenkbelasting voor een natuurlijke verbintenis. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat ook de voorwaardelijke vrijstelling van schenk- en erfbelasting van hoofdstuk IIIA van de Successiewet 1956 (Bedrijfsopvolging) van toepassing kan zijn bij een fictieve schenking op grond van artikel 6 SW 1956 en bij een fictieve erfrechtelijke verkrijging op grond van artikel 11 leden 4 tot en met 7 SW 1956.
- 3.4. De Orde kan zich er in vinden dat artikel 1 lid 10 SW 1956 niet wordt toegepast in niet bonafide situaties. Dat voor niet bonafide situaties het derdentarief geldt, kan op instemming van de Orde rekenen. De Orde bepleit evenwel om artikel 6 SW 1956 te laten vervallen en de (zeer) uitzonderlijke situaties waarin evident sprake is van een 'nephuwelijk' met het leerstuk van fraus legis te bestrijden. Gezien de jurisprudentie in dit kader is dat een reële mogelijkheid. De staatssecretaris komt naar het oordeel van de Orde

met deze anti-misbruikregeling namelijk in de persoonlijke levenssfeer van belastingplichtigen en in die sfeer is een discussie met ongewisse uitkomst zeer onwenselijk. De Orde verwijst hierbij ook naar de column in het WFR over “*Inspectie in de slaapkamer*”, van mr. W.J.M. Vennix (WFR 2017/197).

- 3.5. Als artikel 6 lid 6 SW 1956 toch blijft behouden, dan pleit de Orde voor een bevrijdende termijn. Daarbij kan gedacht worden aan de bekende 180 dagen-termijn voor schenkingen in het zicht van overlijden. Als het huwelijk meer dan 180 dagen vóór het overlijden is gesloten, is er zeker geen sprake is van een nephuwelijk.
- 3.6. De Orde betreurt het dat uit de bewoording van artikel 6 lid 6 SW 1956 niet duidelijk wordt wanneer sprake is van een ‘nephuwelijk’. In de Memorie van Toelichting en in de Nota naar aanleiding van het verslag geeft de staatssecretaris een aantal voorbeelden en elementen die hierbij een rol spelen. Kan de staatssecretaris bevestigen dat de in ‘abstracto’ genoemde elementen: (i) duur van het huwelijk, (ii) groot verschil in vermogen en (iii) groot verschil in leeftijd, elk afzonderlijk geen aanleiding zijn om het standpunt in te nemen dat sprake is van een ‘nephuwelijk’? Kan de staatssecretaris voorts bevestigen dat bij een combinatie van deze elementen slechts met de door de staatssecretaris toegezegde terughoudendheid van de inspecteurs in voorkomende gevallen het standpunt zal worden ingenomen dat eventueel sprake is van een ‘nephuwelijk’? De Orde meent dat, als bijvoorbeeld kort na het huwelijk een van de partners plotseling overlijdt, het bijzonder schrijnend is als de Belastingdienst het standpunt inneemt dat sprake is van een ‘nephuwelijk’.
- 3.7. Kan de staatssecretaris bevestigen dat bij een relatie met realiteitsgehalte waarbij de partners geen samenlevingscontract hebben gesloten en waarbij in het zicht van de beëindiging van hun relatie (of overlijden) een beperkte of algehele gemeenschap van goederen wordt aangegaan, artikel 6 lid 6 SW 1956 niet van toepassing is?

#### **4. Overige fiscale maatregelen 2018 – Navordering van schenk- en erfbelasting / aanslagtermijnen voor de schenkbelasting**

- 4.1. Op grond van het voorgestelde artikel 52 SW 1956 wordt de mogelijkheid voor de Belastingdienst om schenk- en erfbelasting na te vorderen verruimd. Hierbij wordt de werking van artikel 52 SW 1956 onder meer uitgebreid naar verkrijgingen door dezelfde verkrijger. Als voorbeeld is genoemd de situatie dat een vermogensbestanddeel dat aanvankelijk niet als ondernemingsvermogen is aangemerkt later alsnog als zodanig wordt aangemerkt. Hierbij zou de gewone aanslag worden verlaagd en aan dezelfde verkrijger een conserverende aanslag onder toepassing van de BOR dienen te worden opgelegd. De Orde vraagt zich af of dit voorbeeld goed gekozen is omdat bij de toepassing van de BOR (een voorwaardelijke vrijstelling) sinds 2010 in beginsel geen conserverende aanslagen meer worden opgelegd (behoudens voor het belastbare deel van het ondernemingsvermogen waarvoor uitstel van betaling wordt gevraagd).
- 4.2. De onderhavige maatregel zou onmiddellijk in werking moeten treden. In de Nota naar aanleiding van het verslag herhaalt de staatssecretaris dat hiermee met onmiddellijke ingang een gelijke behandeling wordt bereikt voor situaties waarin een vermindering van

een belastingaanslag moet leiden tot het opleggen van een corresponderende navorderingsaanslag, ongeacht of het dezelfde verkrijger of twee verschillende verkrijgers betreft. De inwerkingtreding met onmiddellijke ingang betekent echter dat in bepaalde gevallen vanaf 1 januari 2018 schenk- en erfbelasting kan worden nagevorderd, terwijl dit op 31 december 2017 niet meer mogelijk was. Hiermee wordt een belangrijke inbreuk gepleegd op het rechtszekerheidsbeginsel. De staatssecretaris gaat in de Nota naar aanleiding van het verslag niet in op het eerdere pleidooi van de Orde om – zeker nu het hier slechts om, zoals de staatssecretaris veronderstelt, enkele gevallen gaat – gerechtvaardigde verwachtingen van verkrijgers wier aanslag vóór 1 januari 2018 is verminderd en waarvan onder de huidige regels niet meer kan worden nagevorderd, door het opnemen van een overgangsregeling te beschermen. De Orde merkt nogmaals op dat volgens vaste jurisprudentie voor een aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen specifieke en dwingende redenen aanwezig dienen te zijn (zie HR 29 januari 2016, nr. 15/03090). Naar de mening van de Orde zijn deze specifieke en dwingende redenen hier niet aanwezig, althans zijn deze niet gegeven. De Orde pleit er nogmaals voor bij wijze van overgangsmaatregel het voorgestelde artikel 52 SW 1956 niet toe te passen in situaties waarin de navorderingsbevoegdheid op 31 december 2017 niet meer aanwezig was.

- 4.3. Ook de voorgestelde aanpassing van artikel 66 lid 1 SW 1956 kan ertoe leiden dat vanaf 1 januari 2018 over belastbare feiten die zich voordien hebben voorgedaan, belasting kan worden geheven, waar dit op 31 december 2017 niet meer mogelijk was. Ook hiervoor geldt dat de staatssecretaris in de Nota naar aanleiding van het verslag niet is ingegaan op het eerdere pleidooi van de Orde om gerechtvaardigde verwachtingen van verkrijgers door het opnemen van een overgangsregeling te beschermen. Gelet op het belang van de rechtszekerheid pleit de Orde er nogmaals voor om bij wijze van overgangsmaatregel de voorgestelde wijziging alleen toe te passen in situaties waarin de aanslagtermijn op 31 december 2017 nog niet is verstreken.

## **5. Overige fiscale maatregelen 2018 – Vervallen schorsende werking fiscaal verzet**

Zoals ook aangegeven in het eerdere NOB commentaar behoeft deze maatregel naar de mening van de Orde een zelfstandig wetsvoorstel dat op zijn eigen merites kan worden beoordeeld en bediscussieerd. In de Nota naar aanleiding van het verslag is door de staatssecretaris niet op deze opmerking gereageerd. De Orde doet nogmaals de suggestie om de onderhavige wijziging alsnog uit het pakket Belastingplan 2018 te laten lichten, opdat onder een minder zware tijdsdruk tot een weloverwogen besluit kan worden gekomen.

## **6. Overige fiscale maatregelen 2018 – Afschaffing inkeerregeling**

In de Nota naar aanleiding van het verslag wordt kort ingegaan op mogelijke gedragseffecten van de voorgestelde afschaffing. Naar de mening van de Orde is de gegeven schets van mogelijke gedragseffecten onvolledig. Zo vermoedt de Orde, zoals eerder opgemerkt, dat het afschaffen van de inkeerregeling ervoor zorgt dat mensen die zouden willen inkeren, niet gaan inkeren en de afschaffing dus niet het gewenste effect zal hebben. De Orde hecht eraan nogmaals te benadrukken dat naar haar mening een afschaffing van de inkeerregeling niet wenselijk is. Ook in de wetgeving moet tot uitdrukking blijven komen dat mensen die zelf tot inkeer komen en het rechte pad willen gaan volgen beter worden behandeld dan

belastingontduikers die dat niet willen en blijven wachten tot ze gepakt worden. De Orde herhaalt haar pleidooi voor handhaving van de inkeerregeling.

## **7. Wet inhoudingsplicht houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling**

- 7.1. Er wordt een overgangstermijn van 3 maanden voorgesteld. Hoewel de Orde de overgangstermijn van 3 maanden toejuicht, is de vrees dat die in de praktijk nog wel eens te kort zal blijken te zijn. Reële substance is vaak niet in een korte periode opgebouwd. De Orde pleit er daarom voor om goed te keuren dat ook sprake is van substance op 1 april 2018, als de belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij op 1 april 2018 voldoende actief is om substance op te bouwen. Dit kan de belastingplichtige laten zien, doordat hij aantoonbaar aan het zoeken is, bijvoorbeeld door middel van uitstaande vacatures, ingehuurde head hunters, etc. Voorts vraagt de Orde, nu er op direct-houdsterniveau rekening gehouden gaat worden met ingroei, of er ook voor de coöperatie een ingroeiperiode komt en, zo ja, hoe wordt dan met dergelijke vraagstukken omgegaan?
- 7.2. Ter zake van het voorgestelde artikel 4 lid 9 Wet DB 1965 vraagt de Orde zich af op welke manier de identiteit van de achterliggende participanten moet worden aangetoond of aannemelijk worden gemaakt? Verwijzing wordt gemaakt naar de geadresseerde praktische bezwaren en opties in de BEPS-stukken inzake verdragstoegang van non-CIV's.

## **8. Niet-beantwoorde vragen over missende onderwerpen**

De Orde constateert dat een aantal vragen in haar commentaar die niet direct betrekking hadden op de voorstellen uit het Belastingpakket 2018, niet zijn beantwoord in de Nota's naar aanleiding van het verslag bij de diverse wetsvoorstellen uit het Pakket Belastingplan 2018. In de Nota naar aanleiding van het verslag bij het Belastingplan 2018 geeft de staatssecretaris aan dat dit bij afzonderlijke brief zal geschieden door zijn ambtsopvolger. Deze brief komt echter pas begin 2018. Dat is te laat voor eventuele wetswijzigingen per 1 januari 2018. Daarom vraagt de Orde voor twee van deze vragen nogmaals aandacht, aangezien die mogelijk spoedig wetswijziging noodzakelijk maken. Dit betreffen:

1. de regeling van de restschuld eigen woning, en
2. de teruggaven van commanditair kapitaal in een open cv.

De Orde geeft hieronder nogmaals haar eerdere vragen weer en verzoekt die met klem te beantwoorden.

### *8.1. Restschuldregeling eigen woning*

De zogenoemde restschuldregeling eigen woning vervalt feitelijk per 1 januari 2018 op basis van de huidige tekst van artikel 3.120a lid 2 Wet IB 2001. Daardoor heeft een belastingplichtige bij verkoop met een restschuld vóór 2018 nog 15 jaar renteaftrek in box 1 (zelfs zonder de noodzaak de schuld af te lossen) en bij verkoop met een restschuld in 2018 of later niet meer. De Orde vraagt of het wellicht toch wenselijk is deze restschuldregeling voorlopig te handhaven, gelet op het feit dat ook thans nog steeds woningen onder water staan en met het verlies worden verkocht. Het Regeerakkoord 2017-

2021 Vertrouwen in de toekomst bevat diverse nieuwe voornemens van het kabinet met betrekking tot de eigenwoningregeling. Derhalve verzoekt de Orde de restschuldregeling eigen woning hierin mee te nemen en deze regeling voor nu (voorlopig) ongewijzigd te handhaven door de datum “31 december 2017” in artikel 3.120a lid 2 Wet IB 2001 te schrappen. Het nieuwe kabinet kan dan een weloverwogen keuze maken met betrekking tot deze regeling.

## 8.2. *Teruggaven gestort kapitaal op commanditaire participatie in open CV*

Artikel 4.13 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 samen met artikel 3 lid 1 onderdeel d Wet DB 1965 maakt het mogelijk onder voorwaarden onbelast op aandelenkapitaal van een bv of nv terug te betalen. Een commanditaire participatie in een zogenoemde open CV ex artikel 2 lid 3 onderdeel c AWR wordt ingevolge artikel 2 lid 3 onderdeel f AWR gelijkgesteld met een aandeel. Dit betekent dat teruggaven van gestort kapitaal op een commanditaire gerechtigheid in een open CV moeten voldoen aan de voorwaarden, vermeld in artikel 4.13 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 respectievelijk artikel 3 lid 1 onderdeel d Wet DB 1965. Beide bepalingen vereisen voor een onbelaste teruggaaf een aandeelhoudersbesluit en een vermindering van de nominale waarde van de aandelen bij statutenwijziging. In de praktijk kan een open CV, als bijzondere (fiscale) figuur van de reguliere CV uit het Wetboek van Koophandel, niet aan deze vereisten voldoen, omdat een (open) CV ten eerste geen aandelen heeft – en, gelet op artikel 19 lid 3 Wetboek van Koophandel ook niet mag hebben – en dientengevolge ten tweede ook geen statuten heeft, waarin de nominale waarde van de aandelen is vermeld. Feitelijk is een onbelaste teruggaaf van het op de commanditaire gerechtigheid in een open CV gestorte kapitaal dus niet mogelijk. Dit strijdt met het systeem van de inkomsten- en dividendbelasting op grond waarvan door de aandeelhouder ingebracht kapitaal altijd belastingvrij kan worden terugbetaald.

Een soortgelijk probleem doet zich voor met betrekking tot de houdstercoöperaties in de dividendbelasting, zoals voorgesteld in het wetsvoorstel “Inhoudingsplicht houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling”. In dit wetsvoorstel wordt hiervoor echter voor (houdster)coöperaties een voorziening getroffen in het voorgestelde nieuwe letter i van artikel 3 lid 1 Wet DB 1965. De Orde verzoekt met klem dit rechtsgebrek voor onbelaste teruggaven van gestort kapitaal in een open CV te herstellen en analoog aan de voorgestelde wijziging in de dividendbelasting voor (houdster)coöperaties ook voor teruggaven van kapitaal op commanditaire participaties in een open CV een dergelijke regeling te treffen in zowel artikel 4.13 lid 1 Wet IB 2001 (box 2) als in artikel 3 lid 1 Wet DB 1965.

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

drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen