



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
T.a.v. de heer S. Weeber
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 2 oktober 2020

Betreft: NOB-commentaar Pakket Belastingplan 2021

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het Pakket Belastingplan 2021, bestaande uit:

- Belastingplan 2021 (35 572)
- Overige fiscale maatregelen 2021 (35 573),
- Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen (35 574),
- Wet CO2-heffing industrie (35 575),
- Wet differentiatie overdrachtsbelasting (35 576),
- Wet aanpassing box 3 (35 577),
- Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen (35 578) en
- Wijziging van de Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie in verband met de vaststelling van tarieven voor de jaren 2021 en 2022 (53 579).

Naast deze wetsvoorstellen als onderdeel van het Pakket Belastingplan 2021 is gelijktijdig het wetsvoorstel Wet beperking liquidatie- en stakingsverliesregeling (35 568) ingediend, welke volgens dezelfde planning als het Pakket Belastingplan wordt behandeld. Omdat dit wetsvoorstel separaat is ingediend, verstuurt de Orde haar commentaar in dit verband ook met een separate brief.

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 wetsvoorstellen van het Pakket Belastingplan 2021 geven de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal algemene opmerkingen (paragraaf 1). Op een aantal punten dringt de Orde aan op beleidsmatige heroverweging of substantiële wijziging – de speerpunten – en op een aantal punten heeft de Orde relevante technische opmerkingen. In deze aanbiedingsbrief zijn deze speerpunten samengevat in paragraaf 2 en vindt u de technische kernpunten hierna in paragraaf 3. In paragraaf 4 gaat de Orde in op de aangekondigde aanpassing van de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting. Ten slotte mist de Orde een viertal maatregelen in het Pakket Belastingplan 2021, deze zijn opgenomen in paragraaf 5.

Al deze punten zijn nader in detail uitgewerkt in de bijlage. Ook bevat de bijlage additionele meer gedetailleerde technische vraagpunten. In dit volledige overzicht zijn de vragen van de Orde genummerd en aangegeven met ‘(vraag 1)’. Om de samenvatting en het integrale overzicht makkelijk te kunnen koppelen, verwijst de nummering achter de titel van de speer- en technische kernpunten in deze brief naar de paragraaf in de bijlage en de nummering achter de punten naar het concrete tekstblok in de bijlage. Gemakshalve vindt u in paragraaf 6 de inhoudsopgave van de bijlage.

De Orde vraagt uw Kamer de staatssecretaris van Financiën te verzoeken in te gaan op deze vragen.

1. Algemene opmerkingen

De Orde heeft begrip voor de moeilijke positie, waarin het kabinet zich bevindt door in een moeilijke tijd met veel onzekere factoren als gevolg van het coronavirus een begroting te moeten indienen. De Orde heeft er respect voor dat het kabinet desalniettemin is gelukt. Met name ondernemers zijn zwaar getroffen door de coronacrisis. Het kabinet onderkent dit ook door hen met allerlei steunmaatregelen zoals de NOW, TOGS en TOZO te ondersteunen. Tegen die achtergrond is het dan vreemd dat uit de wetsvoorstellen die met Prinsjesdag zijn ingediend, en ook uit eerdere wetswijzigingen een aantal voor ondernemers juist belastingverhogende maatregelen voortvloeien. Dat werkt contraproductief. De Orde noemt onder meer de versobering van de zelfstandigenaftrek. Hoewel de Orde begrip heeft voor deze versobering, is de timing ervan ongelukkig. Juist in dit jaar (met werking vanaf volgend jaar), waarin zeer veel (ook kleine) ondernemers zijn getroffen door de coronacrisis wordt voorgesteld om de zelfstandigenaftrek te versoberen. De Orde beveelt daarom aan deze versobering voor nu achterwege te laten en dit mee te nemen in een meeromvattende wijziging ter uitvoering van het rapport van de Commissie Borstlap. Met dit voorstel wordt nu één onderdeel uit dit rapport gehaald, terwijl de problematiek van de ondernemer versus werknemer en schijnzelfstandigheid dringend een meeromvattende oplossing behoeft.

In dit verband waardeert de Orde positief dat de reeds eerder aangenomen verlaging van het vennootschapstarief in de eerste schijf naar 15 procent in 2021 ‘gewoon’ doorgang vindt én de winst waarover dit tarief wordt berekend, wordt verhoogd naar 395.000 euro in 2022. Dat geeft met name het MKB een belangrijke lastenverlichting om deze moeilijke tijden te doorstaan. Daar staat echter tegenover dat de reeds eerder aangenomen verhoging van het aanmerkelijkbelangtarief in box 2 naar 26,9 procent in 2021 deze lastenverlichting weer deels tenietdoet. De overheid geeft dus met de ene hand maar neemt dit met de andere hand deels weer terug. Om het Nederlandse MKB in deze moeilijke tijden te ontzien, beveelt de Orde daarom aan om de verhoging van het box 2-tarief in 2020 en in 2021 weer ongedaan te maken en terug te keren naar het oude tarief van 25 procent. Te meer omdat het algemene vennootschapsbelastingtarief, welker verlaging destijds de reden was om het aanmerkelijkbelangtarief te verhogen, inmiddels geheel is teruggedraaid en (ook) op 25 procent blijft gehandhaafd.

De Orde voegt hieraan toe de in dit pakket Belastingplan 2021 voorgestelde verhoging van de ODE-tarieven. Ook dit vindt de Orde niet slim om te doen in tijden waarin ondernemers al de grootst mogelijke moeite hebben om het hoofd überhaupt boven water te houden. Verhoging van de ODE-tarieven is dan wel het laatste waarop ondernemers zitten te wachten.

Hier komt bij dat ook de timing van het wetsvoorstel liquidatie- en stakingsverliesregeling, niet gelukkig is. De verwachting is dat de komende jaren veel ondernemingen failliet zullen gaan of zullen worden geliquideerd. Het is om die reden geen goed moment om juist nu voor te stellen om liquidatieverliezen van meer dan 5 miljoen euro in geval van belangen van 50 procent of minder van aftrek uit te sluiten. Dit laatste raakt veel Nederlandse MKB-ondernemingen waarbij de drempel van 5 miljoen euro in veel gevallen tekortschiet. De Orde beveelt daarom aan om dit wetsvoorstel voorlopig in de ijskast te zetten en eerst af te wachten hoe de economie zich verder ontwikkelt. Hiermee hangt samen de aangekondigde verruiming van de carry-forwardtermijn in de vennootschapsbelasting naar onbeperkt, welke verruiming de Orde positief waardeert.

De Orde betreurt het dat het kabinet nog steeds geen langetermijnoplossing heeft gepresenteerd voor box 3, waarbij wordt geheven over het werkelijke rendement. De Kamer discussieert nu al meer dan vijf jaar over dit onderwerp en nog steeds zijn geen stappen gerealiseerd, terwijl zulks in andere landen wel mogelijk blijkt te zijn. De thans voorgestelde verhoging van het heffingvrije vermogen is een doekje voor het bloeden en legt de rekening (gedeeltelijk) neer bij de meer vermogende spaarder. Voor deze groep verergert de pijn dus. De Orde vindt dit onbegrijpelijk, mede omdat de wetgever jarenlang te veel heeft geheven. Er is dan ook geen rechtvaardiging om de verzachting van de pijn voor de ‘kleine’ spaarder als rekening te presenteren bij de ‘grote’ spaarder, waarbij het omslagpunt – kleine spaarder versus ‘grote(re)’ spaarder – feitelijk al bij 137.000 euro¹ wordt bereikt. Evenmin is er naar de mening van de

¹ Indien de vergelijking wordt gemaakt tussen box 3 werkelijk 2020 enerzijds en box 3 2021 voorstel anderzijds. *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.* 3

Orde een rechtvaardiging om het box 3-tarief te verhogen met één procentpunt en de indexaties van de schijftarieven gedurende de afgelopen vier jaren ongedaan te maken. De overheid hoort deze lastenverlichting voor de ‘kleine’ spaarder zelf te dragen. De Orde spreekt verder de hoop uit dat nu echt voortvarend werk wordt gemaakt van het op korte termijn realiseren van een rechtvaardiger systeem in box 3 en verwijst hierbij mede naar haar brief van 3 juli 2020, waarin de Orde een aantal voorstellen daarvoor heeft gedaan.²

De Orde heeft er begrip voor dat het kabinet iets wil doen aan de gespannen, of zo men wil overspannen, woningmarkt, waardoor met name starters moeilijk een woning kunnen kopen. Het kabinet doet dit door middel van een tweetal maatregelen in de overdrachtsbelasting. Voor starters stelt het kabinet een vrijstelling voor van overdrachtsbelasting en voor beleggers in woningen gaat het overdrachtsbelasting (fors) omhoog van 2 procent naar 8 procent. Beide maatregelen zullen echter naar de mening van de Orde niet het gewenste effect hebben en zelfs contraproductief uitpakken. De woningmarkt in Nederland kenmerkt zich al jaren door het feit dat er structureel te weinig woningen beschikbaar zijn om aan de (grote) vraag ernaar te voldoen. Dit betekent dat de woningmarkt al jaren een zogenoemde verkopersmarkt is. Het effect van de startersvrijstelling zal dus zijn, zoals ook de Raad van State in haar advies opmerkt, dat de overdrachtsbelastingvrijstelling zal worden verdisconteerd in de verkoopprijs. De starter betaalt dan uiteindelijk nog evenveel voor de woning, alleen niet meer in de vorm van overdrachtsbelasting (als onderdeel van de kosten koper) maar ‘gewoon’ als onderdeel van de verkoopprijs. Aangezien de kosten koper, waaronder de overdrachtsbelasting, veelal niet kan worden meegefinancierd maar de verkoopprijs veelal wel volledig kan worden gefinancierd, zal hiervan zelfs het effect zijn dat de schulden van starters zullen toenemen met wat thans is het bedrag van de overdrachtsbelasting. Starters zullen zich dus in nog hogere schulden (moeten) steken dan thans het geval is. Naar de mening van de Orde staat dit haaks op het kabinetsbeleid om de schulden bij particulieren, ook eigenwoningschulden, te verminderen.

Ook de verhoging van het overdrachtsbelastingtarief voor beleggers in woningen van 2 procent naar 8 procent zal een contraproductief effect hebben. Gegeven het feit dat de rente op spaarrekeningen al vele jaren zeer laag is en voor vermogende particulieren inmiddels zelfs negatief, zullen vermogende particulieren blijven beleggen in vastgoed. De hogere overdrachtsbelasting zullen zij daarbij voor lief nemen en die zal dus naar de mening van de Orde geen remmend effect hebben op de vraag naar beleggingswoningen. Aangezien de woningbelegging wel moet renderen, zal het effect zijn, zoals ook de Raad van State constateert in haar advies, dat de huurprijs voor woningen zal stijgen, met name in het vrije-sectorsegment, teneinde de overdrachtsbelasting ‘terug te verdienen’. Uiteindelijk is het dan dus de huurder die opdraait voor de (fors) hogere overdrachtsbelasting die de belegger is verschuldigd. En die

² <https://www.nob.net/nob-bied-belastingplichtigen-de-optie-om-op-basis-van-werkelijk-rendement-te-worden-belast>.

huurder zal dan wellicht besluiten om een woning te gaan kopen en zal zich melden op de startersmarkt voor woningen. Wat ook op die markt weer zal leiden tot een (verder) prijsopdrijvend effect.

Kortom: hoewel de Orde er begrip voor heeft dat het kabinet iets wil doen voor starters op de woningmarkt, zijn de thans voorgestelde maatregelen daarvoor volstrekt ongeschikt en werken zelfs contraproductief.

De parallelimport van gebruikte auto's uit het buitenland is al vele jaren een probleem, getuige de relatief enorme aantallen en ook de niet aflatende stroom jurisprudentie op dit gebied. Ongeveer één op de drie auto's die nieuw op kenteken wordt gezet, betreft een parallelimport auto. Daarnaast blijkt dat de gemiddelde leeftijd van Nederlandse auto's aanzienlijk ouder is dan in de ons omringende landen. Die is gemiddeld 10 jaar in Nederland. Een stuk ouder dan in België bijvoorbeeld, waar alle auto's gemiddeld 7,9 jaar oud zijn.³ De vraag is wat de verklaring hiervoor is te meer nu het klimaatbeleid van het kabinet juist gediend is met een jonger wagenpark omdat jongere auto's minder belastend zijn voor het milieu. Daarnaast is de vraag hoeveel btw-inkomsten Nederland misloopt doordat geen Nederlandse btw mag worden geheven op een gebruikte auto⁴, indien deze door een particulier wordt geïmporteerd. Dit voelt voor Nederland onrechtvaardig aan, omdat de consumptie in Nederland plaatsvindt. De onmogelijkheid voor Nederland om btw te heffen, vloeit voort uit EU-wetgeving. Aanpassing hiervan – waardoor Nederland een meer *fair* share van de belastingopbrengsten verkrijgt – vereist om die reden instemming van alle andere lidstaten. De Orde beseft dat dit niet gemakkelijk zal zijn, gelet op het feit dat hier grote verschuivingen in belastingopbrengsten kunnen optreden. Dit betekent dat er naast winst voor Nederland ook verlies voor een land als Duitsland zal zijn, waar de meeste parallelimport auto's vandaan komen. Als eerste stap beveelt de Orde aan om te inventariseren hoeveel btw Nederland thans misloopt. Hiermee wordt het probleem inzichtelijk gemaakt. Daarnaast is een onderzoek vereist hoe – gelet op de klimaatdoelstellingen – de gemiddelde leeftijd van het Nederlandse autopark meer in lijn kan worden gebracht met de ons omringende landen.

2. Samenvatting speerpunten

Wet aanpassing box 3 (9)

1. Het onderhavige wetsvoorstel biedt geen wezenlijke oplossing voor box 3, zie ook de algemene opmerkingen hiervoor. (39)
2. Gegeven de benodigde (complexe) additionele set van regels om ongewenste effecten van de voorgenomen verhoging van het heffingvrij vermogen te corrigeren, geeft de Orde geeft

³ <https://autorai.nl/nederlandse-autos-aanzienlijk-ouder-dan-in-omringende-landen/>

⁴ Wanneer de auto minder dan 6.000 km heeft gereden of jonger is dan zes maanden dan wordt de auto als 'nieuw' behandeld en moet bij import btw worden betaald in Nederland.

in overweging om het heffingvrij vermogen op het huidige niveau te handhaven en een extra schijf te introduceren (die loopt van 31.340 tot 50.000 euro) met een forfaitair rendement van 0,01 procent. (40)

Wet CO2-heffing industrie (7)

3. De Orde vraagt aandacht voor het bredere EU-kader. Gegeven de ontwikkelingen binnen de EU vraagt de Orde zich af hoe zinvol het is om de nu voorgestelde vorm van CO2-heffing op nationaal niveau in te voeren. Daarnaast geeft de Orde de aanbeveling om te onderzoeken wat het effect van deze heffing is op de (nationale) CO2-uitstoot, hoe groot het carbon leakage risico is en of de mitigerende maatregelen in dit verband voldoende effectief zijn. (23)

Wet differentiatie overdrachtsbelasting (8)

4. De Orde vraagt primair duidelijkheid over de uitvoering van de differentiatie in de overdrachtsbelasting, vragen over de effectiviteit zijn niet aan de Orde. (28, 30, 31, 33, 35 en 36)

Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen (10)

5. Omdat dit wetsvoorstel identieke huurders verschillend behandelt afhankelijk van de status van hun verhuurder: wel/niet woningcorporatie, is hier volgens de Orde sprake van ongeoorloofde discriminatie. De beoogde compensatie voor verhuurders werkt daarbij te grof. Bovendien roept dit wetsvoorstel in de uitvoering de nodige risico's en problemen op. (48)

3. Samenvatting technische kernpunten

Wijzigingen in de belastingen van personenauto's en motorrijwielen (5)

6. De voorgenomen wijziging van de bpm-regels kan ertoe leiden dat de doorbelasting van bpm-bedragen voor de btw-heffing niet langer kan worden aangemerkt als een doorlopende post. Hierdoor wordt btw geheven over het bpm-bedrag. De Orde vraagt zich af of dit het effect is, en zo ja, of dit effect is voorzien, te meer gezien dit effect in de Memorie van Toelichting op het Belastingplan 2021 niet aan de orde komt. (13)

Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen (10)

7. Het in de Memorie van Toelichting geschetste tijdspad dat gaat gelden voor woningcorporaties, lijkt onhaalbaar en onwerkbaar. Woningcorporaties moeten immers 'voorjaar 2021' gegevens opvragen bij de Belastingdienst en dan 'vervolgens' uiterlijk 1 april 2021 aan de daarvoor in aanmerking komende huurders een voorstel tot huurverlaging doen. (52)

4. Aangekondigde onderwerpen

In de aanbiedingsbrief bij het pakket Belastingplan 2021 wordt opgemerkt dat de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting enerzijds zal worden verruimd naar onbeperkt voorwaarts en anderzijds voor verliezen van meer dan 1 miljoen euro zal worden beperkt tot maximaal 50 procent van de winst. Hoewel een concreet wetsvoorstel nog niet is ingediend, vraagt de Orde thans reeds aandacht voor de samenhang met de verliesverrekening in box 2 in de inkomstenbelasting. Tot op heden zijn deze verliesverrekeningsregels steeds gelijk opgelopen. Thans bedraagt zowel in de vennootschapsbelasting als in box 2 de carry-backtermijn 1 jaar en de carry-forwardtermijn zes jaar en wijkt daarmee af van die voor IB-ondernemers. De Orde pleit er derhalve voor om de in de aanbiedingsbrief aangekondigde aanpassing van de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting door te trekken naar box 2 in de inkomstenbelasting, zodat de onderlinge samenhang tussen beide regelingen blijft gehandhaafd.

5. Missende onderwerpen

Zoals aangegeven, mist de Orde onderwerpen die naar mening van de Orde in het Pakket Belastingplan 2021 hadden kunnen worden opgenomen. Het gaat daarbij om het alsnog invoeren van de inhoudingsvrijstelling voor lichamen die niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen, een wijziging in de kwalificerende buitenlandse belastingplicht die voortvloeit uit Europese jurisprudentie uit 2017 (!), achtergebleven aanpassing van het anoniementarief en daarmee samenhangend achtergebleven aanpassing van het WKR-eindheffingtarief. Graag verwijst de Orde naar punten 11 tot en met 14 in de bijlage voor de integrale toelichting hierop.

6. Inhoudsopgave bijlage

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

A. Belastingplan 2021

1. Fiscale behandeling Subsidierегeling bonus zorgprofessionals COVID-19 voor niet-werknemers (vraag 1)
2. Aanpassen vrije ruimte werkkostenregeling (vraag 2)
3. Invoeren van een fiscale coronareserve (COVID-19) (vraag 3 tot en met 6)

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.

4. Voorkomen van vrijstelling door specifieke renteaftrekbeperking (vraag 7 tot en met 10)
 5. Wijzigingen in de belastingen van personenauto's en motorrijwielen (vraag 11 tot en met 16)
- B. Overige fiscale maatregelen 2021*
6. Verduidelijken samenloop ATAD2 en earningsstrippingmaatregel (vraag 17 tot en met 23)
- D. Wet CO2-heffing industrie*
7. Wet CO2-heffing industrie (vraag 24 tot en met 29)
- E. Wet differentiatie overdrachtsbelasting*
8. Wet differentiatie overdrachtsbelasting (vraag 30 tot en met 43)
- F. Wet aanpassing box 3*
9. Wet aanpassing box 3 (vraag 44 tot en met 49)
- G. Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen*
10. Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen (vraag 50 tot en met 55)
- I. Missende onderwerpen*
11. Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting (vraag 56)
 12. Kwalificerende buitenlandse belastingplicht (vraag 57)
 13. Aanpassen anoniementarief (artikel 26b Wet LB) (vraag 58)
 14. Aanpassen WKR-eindheffingtarief (artikel 31a lid 2 Wet LB) aan de tariefsverlaging die 1 januari 2020 is doorgevoerd (vraag 59)

De Orde suggereert de staatssecretaris om een reactie te vragen op de hiervoor en in de bijlage aangegeven punten.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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

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.

Bijlage

Bijlage bij het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan 2020, bestaande uit:

- A. *Belastingplan 2021 (35 572)*
- B. *Overige fiscale maatregelen 2021 (35 573),*
- C. *Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen (35 574),*
- D. *Wet CO2-heffing industrie (35 575),*
- E. *Wet differentiatie overdrachtsbelasting (35 576),*
- F. *Wet aanpassing box 3 (35 577),*
- G. *Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen (35 578) en*
- H. *Wijziging van de Wet opslag duurzame energie- en klimaattransitie in verband met de vaststelling van tarieven voor de jaren 2021 en 2022 (53 579).*

Aangevuld met:

- I. *Missende onderwerpen.*

A. Belastingplan 2021**1. Fiscale behandeling Subsidieregeling bonus zorgprofessionals COVID-19 voor niet-werknemers****Artikel XXIII en artikel XLII, eerste lid, onderdeel e (artikel 32ab, eerste en tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964)**

1. Onderdeel van het Belastingplan 2021 is een bonus van 1.000 euro netto voor werknemers die werken als zorgprofessional. Zorginstellingen (werkgevers) wijzen deze bonus aan als eindheffingsbestanddeel, waarbij de mogelijkheid bestaat dat zij hun vrije ruimte in de werkkostenregeling overschrijden. Hierdoor zullen zij eindheffing verschuldigd zijn over (een deel van) de bonussen. Volgens de memorie van toelichting (MvT)¹ wordt bij de subsidie die deze werkgevers ontvangen van het Rijk voor uitkering van de bonus rekening gehouden met een eventueel bedrag aan afgedragen of af te dragen eindheffing. Werkgevers kunnen vooraf een inschatting maken van de eventueel af te dragen eindheffing bij de aanvraag van de subsidie of de afgedragen eindheffing opgeven, die het Rijk meeneemt in

¹ MvT Belastingplan 2021, pagina 12.

de (berekening van de) subsidie. Om uitvoeringsproblemen en complexe vormgeving te voorkomen, geeft de Orde in overweging om de bonus voor werknemers die werken als zorgprofessional te kwalificeren als een (tijdelijke) gerichte vrijstelling of om deze te defiscaliseren voor de inkomstenbelasting. (*Vraag 1*)

2. Wanneer bijvoorbeeld na een controle van de Belastingdienst blijkt dat de werkgever, die de vrije ruimte van de werkkostenregeling heeft overschreden, ten onrechte loonbestanddelen heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel, is er een herberekening nodig van de afgedragen eindheffing. Dit heeft tot gevolg dat ook een herberekening van de door het Rijk verstrekte subsidie noodzakelijk is. Aangezien een herberekening van (onder meer) de afgedragen eindheffing bij overschrijding van de vrije ruimte in beginsel tot vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan² mogelijk is, heeft het Rijk (Ministerie van VWS) gedurende een lange periode (eventuele rechtsgang van de werkgever daarbij in overweging genomen) onzekerheid of het juiste bedrag aan subsidie is verleend. Bovendien leidt dit tot een administratieve lastenverzwaring bij zowel het Ministerie van VWS als bij de werkgever.

2. Aanpassen vrije ruimte werkkostenregeling

Artikel XVIII, onderdeel D (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

3. Werknemers kunnen doorgaans op de werkplek van de werkgever gebruik maken van ‘voorzieningen op de werkplek’ waarvoor een nihilwaardering geldt. Omdat veel werknemers nu vanwege corona thuis werken en bij het thuiswerken vaak geen sprake is van een ‘werkplek’ in de zin van de Wet LB 1964,³ missen veel werknemers deze voorzieningen. De werkgever kan arbovoorzieningen in de werkruimte thuis weliswaar vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen, maar voorwaarde daarvoor is onder meer dat deze rechtstreeks voortvloeien uit het arbeidsomstandighedenbeleid dat de werkgever voert op grond van de Arbeidsomstandighedenwet.⁴ Ook kan de werkgever onder voorwaarden gereedschappen, computers, mobiele communicatiemiddelen en dergelijke apparatuur aan de werknemer vergoeden, verstrekken of ter beschikking stellen. Hiervoor geldt een gerichte vrijstelling. Ten slotte geldt een gerichte vrijstelling voor hulpmiddelen, maar hieraan is de voorwaarde verbonden dat de werknemer deze hulpmiddelen ten minste voor 90 procent zakelijk gebruikt. Behalve dat de werkgever aan alle voorwaarden moet voldoen voordat een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling van de kosten gericht is vrijgesteld, vallen

² Artikel 20 lid 3 AWR.

³ Omdat de werkgever voor deze ruimte over het algemeen geen Arbo-verantwoordelijkheid draagt.

⁴ Artikel 8.4a lid 1 aanhef en onder a URLB 2011.

uiteindelijk hieronder niet alle kosten voor ‘voorzieningen op de werkplek’. Te denken valt aan energiekosten en kosten voor consumpties, die geen deel uitmaken van een maaltijd.

4. Mede gelet op de discussie die wordt gevoerd over het meer gelijk behandelen van loon uit dienstbetrekking en winst uit onderneming, geeft De Orde in overweging om in een tegemoetkoming (gerichte vrijstelling) te voorzien voor kosten die werknemers moeten maken doordat zij ‘voorzieningen op de werkplek’ missen. (*vraag 2*) Te denken valt aan een vergoeding van 43,30 euro⁵ per maand bij een fulltime werkweek. Ten slotte blijft thuiswerken voorlopig de regel.⁶

3. Invoeren van een fiscale coronareserve (COVID-19)

Artikel XXV, onderdeel B, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel c (artikel 12abis van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

5. De Orde heeft er alle begrip voor dat de fiscale coronareserve robuust is vormgegeven waardoor geen flankerende bepalingen worden voorgesteld. De Orde is daarom verheugd dat in het artikelsgewijze commentaar toch nog richting is gegeven aan de vorming en vrijval van een fiscale coronareserve bij een fiscale eenheid ingeval van voeging of ontvoeging van een dochtermaatschappij. Het zou voor de praktijk echter zeer behulpzaam zijn, in relatie tot de vorming en vrijval van de fiscale coronareserve bij reorganisaties zoals een fusie en of splitsing, indien aanvullend nog kan worden aangegeven of de fiscale coronareserve objectgebonden is, als een fiscale reserve gekoppeld aan het object, of juist subjectgebonden is, als in wezen een verliesverrekeningsregel gekoppeld aan het subject. (*vraag 3*) De Orde zou het op prijs stellen indien de staatssecretaris hierover uitsluitsel zou kunnen geven.
6. De Orde begrijpt uit de MvT dat ingeval een belastingplichtige op evidente wijze oneigenlijk gebruik maakt van de fiscale coronareserve, deze misbruikt, of daarmee fraudeert, dit zal worden bestreden. Kan de staatssecretaris bevestigen dat hieruit mag worden afgeleid, mede indachtig een volledige vrijval in het jaar volgend op de vorming van de fiscale coronareserve, dat in situaties waarin een belastingplichtige op basis van een redelijke schatting desondanks een te hoge fiscale coronareserve heeft gevormd, dit niet zal resulteren in het verschuldigd worden van belastingrente? (*vraag 4*)

⁵ <https://www.nibud.nl/beroepsmatig/thuiswerken-kost-e-2-per-dag>.

⁶ <https://www.nu.nl/economie/6071728/kabinet-thuiswerken-ook-na-1-september-de-norm.html>.

7. De Orde constateert dat bij de aangifte moet worden gekozen om al dan niet een fiscale coronareserve te vormen. Uit de toelichting volgt in dit verband dat belastingplichtigen bijvoorbeeld kunnen volstaan met een verzoek om een nadere voorlopige aanslag vennootschapsbelasting 2019 of indiening van een herziene aangifte vennootschapsbelasting 2019. Teneinde onduidelijkheid hieromtrent weg te nemen, verzoekt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat voor het vormen van een fiscale coronareserve geen afzonderlijk vakje in de aangifte behoeft te worden aangekruist en dat belastingplichtigen nog een fiscale coronareserve kunnen vormen, wijzigen dan wel een bij aangifte gevormde fiscale coronareserve alsnog kunnen schrappen zolang de aanslag vennootschapsbelasting 2019 nog niet definitief vaststaat. (*vraag 5*)
8. De fiscale coronareserve staat alleen open voor vennootschapsbelastingplichtigen en niet voor IB-ondernemers. De argumentatie hiervoor is dat voor IB-ondernemers de carry-backtermijn drie jaar bedraagt en voor vennootschapsbelastingplichtigen slechts één jaar. Dit moge zo zij maar dit gaat langs de kern van de kwestie heen. Kern van de kwestie is namelijk, zoals de MvT ook aangeeft, dat ondernemers reeds in het jaar 2020 een liquiditeitsverruiming krijgen in verband met de door corona in 2020 veroorzaakte verliezen en dit binnen de huidige wettelijke kaders van de (voorlopige) verliesverrekening niet mogelijk is, omdat daarvoor eerst aangifte moet worden gedaan over 2020, wat pas na afloop van dit jaar kan. Voor IB-ondernemers geldt dit op precies dezelfde wijze als voor vennootschapsbelastingplichtigen en de langere carry-backtermijn voor IB-ondernemers heeft er niets mee te maken. Die langere carry-backtermijn kan (net als de korte carry-backtermijn) immers pas worden ‘verzilverd’ na afloop van het jaar 2020 door eerst aangifte te (moeten) doen over dit jaar. Anders dan vennootschapsbelastingplichtigen krijgen IB-ondernemers de broodnodige liquiditeitsverruiming dus niet al in 2020 voor hun in 2020 verwachte coronaverlies. De Orde pleit er daarom dringend voor om de fiscale coronareserve ook open te stellen voor IB-ondernemers. (*vraag 6*) Er is geen goed argument om dit verschil tussen ondernemers te maken.

4. Voorkomen van vrijstelling door specifieke renteaftrekbeperving

Artikel XXV, onderdeel A, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel d (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

9. Het belasten van valutawinsten op 10a schulden, terwijl valutaverliezen niet aftrekbaar blijven, leidt in situaties waarin in het ene jaar een valutaverlies wordt geleden en een ander jaar een (even grote) valutawinst wordt gemaakt op dezelfde schuld tot ongewenste gevolgen. Het verlies zal niet aftrekbaar zijn, terwijl de winst wordt belast en dat terwijl de

belastingplichtige per saldo geen resultaat op de schuld heeft gemaakt. Dit is ook van belang in situaties waarin een 10a-schuld is aangegaan in een zwakke munt. De rente is jaarlijks niet aftrekbaar, terwijl de te verwachten valutawinst in het jaar van aflossing opkomt en dan onder het achtste lid is belast. De Orde roept op deze onevenwichtigheid met betrekking tot timing te herstellen. *(vraag 7)* Een mogelijk eenvoudige oplossing kan zijn te bepalen dat ongerealiseerde winsten en verliezen op 10a-schulden niet fiscaal in aanmerking hoeven te worden genomen, ook al betreft het onmiddellijk opeisbare schulden, maar dat pas bij realisatie het resultaat in aanmerking wordt genomen.

10. De Orde zou graag bevestigd zien dat indien een valutarisico op een schuld wordt afgedekt met een afdekkingsinstrument, artikel 10a Wet Vpb 1969 ziet op het gezamenlijke resultaat inzake schuld en afdekkingsinstrument. *(vraag 8)* Dat betekent dat als per saldo geen valutaresultaat op de schuld wordt behaald vanwege het afdekkingsinstrument, toepassing van artikel 10a in zoverre niet leidt tot een aftrekbeperking.
11. De Orde neemt er kennis van dat de problematiek van vrijgestelde valutaresultaten op 10a-schulden met name aan belang heeft gewonnen als gevolg van de spoedreparatiemaatregelen fiscale eenheid op grond waarvan artikel 10a Wet Vpb 1969 moet worden toegepast op vordering-schuldverhoudingen binnen fiscale eenheid. De Orde maakt daarom van de gelegenheid gebruik om ertoe op te roepen – los van de voorgestelde wettelijke ingreep – interne vordering-schuldverhoudingen buiten het toepassingsbereik van de spoedreparatiemaatregelen fiscale eenheid te laten. *(vraag 9)*
12. De Orde merkt ten slotte op dat het woord ‘tot’ ontbreekt in de voorgestelde wettekst van artikel 10a lid 8 Wet Vpb 1969: “*Voor zover de toepassing van het eerste lid met betrekking tot een schuld zou leiden tot een lagere winst, vindt het eerste lid geen toepassing met betrekking tot die schuld.*” *(vraag 10)*

5. Wijzigingen in de belastingen van personenauto’s en motorrijwielen

Artikel XXIX, onderdeel A, B, C en E (artikelen 1, 2, 5 en 7 van de Wet op de belasting van personenauto’s en motorrijwielen 1992)

13. Ter zake van de voorgenomen wijziging van het belastbare feit voor de bpm⁷ wijst de Orde er op dat de vervroeging van het belastbare feit ook gevolgen kan hebben voor de heffing

⁷ Wijziging van het belastbare feit van het moment van tenaamstelling naar het moment van inschrijving van het voertuig in het kentekenregister.

van btw. Onder de huidige bpm-regels voldoet de importeur of autodealer veelal in naam en voor rekening van zijn klant de bpm bij de tenaamstelling van het voertuig in het kentekenregister. Voor de btw-heffing kan de bpm dan worden behandeld als een doorlopende post, waardoor geen btw over het bpm-bedrag in rekening hoeft te worden gebracht. Onder de voorgestelde wijziging van de bpm-regels zal de importeur of autodealer vaker in eigen naam en voor eigen rekening het bpm-bedrag voldoen. Voor de btw is dan niet langer sprake van een doorlopende post, met als gevolg dat de ‘doorbelasting’ van de bpm met btw wordt belast.⁸ De Orde geeft in overweging te verduidelijken of, en zo ja in welke situaties, het vervroegen van het belastbaar feit en het aanpassen van de artikelen 5 (belastingplichtige) en 7 (aangifteplicht) van de Wet BPM tot gevolg heeft dat de importeur of autodealer het bpm-bedrag in eigen naam en voor eigen rekening voldoet. (*vraag 11*)

14. Als dat zo is, dan vraagt de Orde zich af of dit een voorzien effect is van de voorgestelde bpm-regels, te meer nu deze gevolgen in de MvT op het Belastingplan 2021 niet aan de orde komen. (*vraag 12*) Hierbij merkt de Orde op dat de huidige praktijk van het voor de btw behandelen van bpm als (quasi-)doorlopende post mede gebaseerd is op de parlementaire geschiedenis bij de totstandkoming van de huidige bpm.⁹ Als hier sprake is van een onvoorzien effect, dan geeft de Orde in overweging om dit te expliciteren in de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel en onderdelen 4.1 en/of 4.2 van het bovengenoemde besluit zo nodig aan te passen zodat de bpm als een (quasi-)doorlopende post kan blijven worden behandeld, waardoor het cascade-effect van heffing van btw over bpm wordt voorkomen. (*vraag 13*)
15. Daarnaast vraagt de Orde zich af of de nieuwe bpm-regels invloed hebben op onderdeel 4 van het Besluit van 25 januari 2007.¹⁰ (*vraag 14*) Daarin is goedgekeurd dat de bpm die een leasemaatschappij aan een lessee doorberekent onder de bepaalde voorwaarden als een doorlopende post wordt beschouwd. Een van de voorwaarden voor die goedkeuring is dat de leasemaatschappij de bpm feitelijk heeft afgedragen. De Orde vraagt zich af of onder ‘afgedragen’ moet worden begrepen dat de leasemaatschappij belastingplichtige is voor de bpm. Indien dat het geval is, dan zou de goedkeuring onder de voorgestelde bpm-regels niet meer gelden, omdat de importeur / fabrikant van de auto’s het bpm-bedrag veelal in eigen naam en voor eigen rekening zal afdragen. (*vraag 15*) De Orde geeft in overweging om op dit punt duidelijkheid te creëren. (*vraag 16*)

⁸ Zie onderdeel 4.1 van het Besluit van 29 juni 2018, nr. BLKB 2018/84956 (Omzetbelasting, maatstaf van heffing).

⁹ Tweede Kamer, 1992-1993, 22 868, nr. 3, p. 7-10 en nr. 7, p. 5.

¹⁰ Besluit van 25 januari 2007, nr. CPP2006/2847M (Omzetbelasting, leasing).

B. Overige fiscale maatregelen 2021

6. Verduidelijken samenloop ATAD2 en earningsstrippingmaatregel

Artikel IV (artikelen 12aa, 12ab, 12ae, 12af, 15b en 15bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

16. De Orde is verheugd dat de Staatssecretaris van Financiën door middel van dit wetsvoorstel verduidelijking geeft ten aanzien van de zeer complexe hybridemismatchmaatregelen. Deze maatregelen zijn geïntroduceerd ter implementatie van de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD 2). De Orde heeft op een aantal punten nog commentaar.

Terugwerkende kracht ten aanzien van reeds opgekomen rentelasten

17. De bestaande hybridemismatchmaatregelen zijn van toepassing op boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2020. Het voorgestelde artikel IV vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2021. De MvT (p. 9) vermeldt dat onder de bestaande wettekst de aftrek van dubbel in aanmerking genomen inkomen niet onder het rentebegrip van de earningsstrippingmaatregel valt. Volgens de MvT blijft hierdoor eerder geweigerde rente die door toepassing van de specifieke uitzondering (dubbel in aanmerking genomen inkomen) alsnog in aftrek komt buiten de reikwijdte van de earningsstrippingmaatregel. Dit geldt eveneens voor de minimumkapitaalregel. De Orde vraagt zich af of met het voorgestelde artikel IV geen materiële terugwerkende kracht bereikt wordt ten aanzien van boekjaren die aanvangen voor 1 januari 2021. (**vraag 17**) Artikel IV bewerkstelligt dat rentelasten van vóór de invoeringsdatum van het wetsvoorstel bij aftrek in een later jaar alsnog onder het bereik vallen van de earningsstrippingmaatregel en minimumkapitaalregel. Artikel IV is daarmee niet louter een verduidelijking maar ook een materiële beperking van de toekomstige aftrekbaarheid van reeds opgekomen rentelasten.

Volgorde bij samenloop met andere bepalingen

18. In de MvT (p. 8) staat dat *“in het algemeen geldt dat bij de samenloop tussen de hybridemismatchmaatregelen en de earningsstrippingmaatregel (en in gelijke zin de minimumkapitaalregel) de volgorde van de wettelijke bepalingen dient te worden aangehouden.”* De Orde vraagt zich af of dit uitgangspunt (dat de volgorde van de wettelijke bepalingen moet worden aangehouden) ook geldt voor de samenloop tussen de hybridemismatchmaatregelen en andere bepalingen zoals artikel 10 Wet Vpb 1969, artikel 10a Wet Vpb 1969 en artikel 10b Wet Vpb 1969. (**vraag 18**)

Rentebegrip artikel 15b Wet Vpb 1969 en artikel 15bd Wet Vpb 1969

19. Een van de voorgestelde wijzigingen is dat onder het rentebegrip voor toepassing van artikel 15b Wet Vpb 1969 en artikel 15bd Wet Vpb 1969 mede worden begrepen bedragen van dubbel in aanmerking genomen inkomen die op grond van artikel 12af Wet Vpb 1969 in aftrek komen bij het bepalen van de winst voor zover die toerekenbaar zijn aan rente. De Orde vraagt zich af waarom ervoor is gekozen om artikel 15b Wet Vpb 1969 en artikel 15bd Wet Vpb 1969 te wijzigen in plaats van in artikel 12af Wet Vpb 1969 te bepalen dat de renteverhouding van deze bepaling ook doorwerkt naar artikel 15b Wet Vpb 1969 en artikel 15bd Wet Vpb 1969. **(vraag 19)**

Mismatch ten aanzien van dubbel in aanmerking genomen inkomen in eerder jaar

20. De hybridemismatchmaatregelen bevatten reeds regelingen voor dubbel in aanmerking genomen inkomen binnen het jaar en dubbel in aanmerking genomen inkomen dat opkomt in latere jaren. De Orde vraagt zich op basis van de huidige wettekst (en de wettekst na invoering van Artikel IV) af of binnen de hybridemismatchmaatregelen ook kan worden voorzien in nadere verduidelijking voor de omgekeerde situatie, namelijk dubbel in aanmerking genomen inkomen dat opkomt vóór de betreffende hybridemismatchmaatregel van toepassing wordt. **(vraag 20)**
21. De Orde verduidelijkt deze vraag aan de hand van een voorbeeld. BV heeft in jaar 1 geen aftrek, maar wel 100 aan dubbel in aanmerking genomen inkomen. Dit inkomen wordt namelijk in aanmerking genomen in Nederland en in het land van de aandeelhouder van BV, Staat A (die BV als transparant beschouwt). In jaar 3 heeft BV 100 aan rentelasten die door het hybride karakter van BV ook worden afgetrokken door de aandeelhouder van Staat A. Op basis van een letterlijke lezing van de huidige wettekst komt de vraag op of in dit voorbeeld voldaan is aan de voorwaarden van artikel 12aa lid 3 Wet Vpb 1969. **(vraag 21)** Deze vraag komt op aangezien de rentelasten in jaar 3 niet daadwerkelijk in aftrek komen op dubbel in aanmerking genomen inkomen aangezien BV in jaar 3 geen inkomen heeft. Artikel 12af Wet Vpb 1969 lijkt op basis van de huidige wettekst slechts te voorzien in de omgekeerde situatie, zijnde 100 aan hybride rentelasten in jaar 1 gevolgd door 100 aan dubbel in aanmerking genomen inkomen in jaar 3.

Verhouding rente en overige bestanddelen per jaar of over alle jaren

22. De Orde leidt uit het op pagina 24 van de MvT beschreven voorbeeld 1 af dat de verhouding tussen rentelasten en overige lasten (royaltylasten in het voorbeeld) voor alle voorafgaande jaren gezamenlijk wordt bepaald. Hoewel dit nog in de praktijk zal moeten blijken zou deze benadering kunnen leiden tot gecompliceerde berekeningen. De Orde suggereert met het oog op de uitvoerbaarheid van de – reeds zeer gecompliceerde – regeling te overwegen om de

verhouding van rentelasten op jaarbasis te bepalen in plaats van op gezamenlijke basis. **(vraag 22)** Voorts zou kunnen worden geregeld dat dubbel in aanmerking genomen inkomen ten aanzien van eerdere jaren in aftrek komt in de volgorde waarin de geweigerde aftrek is ontstaan. **(vraag 23)** Hiermee zou de regeling meer in lijn zijn met bestaande andere regelingen zoals de reguliere verliesverrekening en voortwenteling van rente onder de earningsstrippingmaatregel.

D. Wet CO2-heffing industrie

7. Wet CO2-heffing industrie

Wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet Milieubeheer voor de invoering van een CO2-heffing voor de industrie (Wet CO2-heffing industrie)

23. Een conceptvoorstel van het onderhavige wetsvoorstel heeft reeds ter consultatie gelegen. Op dit conceptvoorstel heeft de Orde gereageerd op 28 mei 2020 en verwijst allereerst dan ook naar haar reactie op dit conceptvoorstel.¹¹ Daarbij heeft de Orde ook aandacht gevraagd voor het bredere EU-kader. Gegeven de ontwikkelingen binnen de EU¹² vraagt de Orde zich af hoe zinvol het is om de nu voorgestelde vorm van CO2-heffing op nationaal niveau in te voeren. (*vraag 24*) Daarnaast herhaalt de Orde de aanbeveling om te onderzoeken wat het effect van deze heffing is op de (nationale) CO2-uitstoot en hoe groot het carbon leakage risico is. (*vraag 25*) In samenhang daarmee vraag de Orde zich af of de mitigerende maatregelen voldoende effectief zijn. (*vraag 26*) Onderstaand reageert de Orde kort op de wijzigingen ten opzichte van het conceptvoorstel. Daarbij merkt zij op dat de kanttekeningen die zij eerder plaatste en welke niet zijn overgenomen wat haar betreft nog steeds gelden. (*vraag 27*)

Tarief

24. Met het definitieve wetsvoorstel is tevens het tarief (verloop) bekend gemaakt. Wel betwijfelt de Orde of afvalverbrandingsinstallaties niet onevenredig hard worden geraakt door de CO2-heffing. (*vraag 28*) Afvalverbrandingsinstallaties kunnen immers niet de prijs van EU-emissierechten in mindering brengen op het tarief en betalen reeds afvalstoffenbelasting.

Reductiefactor

25. Blijkens het wetsvoorstel is de reductiefactor in 2021 1,2. Deze reductiefactor zal jaarlijks afnemen met 0,057. Naar de mening van de Orde geeft dit bedrijven voldoende de tijd om zich te conformeren aan de emissiedoelstellingen. De Orde juicht de gekozen afbouwsnelheid dan ook toe.

¹¹ <https://www.nob.net/nob-reactie-internetconsultatie-wet-co2-heffing-industrie>.

¹² Waaronder de carbon border adjustment mechanism in het kader van de uitwerking van de EU Green Deal, welke op dit moment open staat voor publieke consultatie: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12228-Carbon-Border-Adjustment-Mechanism>.

Administratieve verplichtingen

26. Uit het wetsvoorstel volgt dat de CO₂-heffing industrie de eerste jaren na invoering nog weinig belasting zal opbrengen. Daartegenover staat echter dat een en ander wel gepaard gaat met de nodige administratieve verplichtingen. Zo dienen er een industrieel monitoringsplan, een industrieel emissieverslag, een industrieel monitoringsmethodiekplan en een verslag over het aantal dispensatierechten opgesteld te worden. Voor in het bijzonder bedrijven die niet onder het EU-ETS vallen zal dit tot toename van de administratieve verplichtingen en lasten leiden. De Orde beveelt aan om nog eens kritisch te kijken naar deze administratieve lastenverzwaring en die waar mogelijk te reduceren. (*vraag 29*)

E. Wet differentiatie overdrachtsbelasting

8. Wet differentiatie overdrachtsbelasting

Wet differentiatie overdrachtsbelasting (artikelen 13, 14 en 15 Wet Belastingen van rechtsverkeer 1970)

Tijdelijke startersvrijstelling, permanente verzwaringen

27. De tijdelijke vrijstelling voor starters op de woningmarkt is in principe tijdelijk. Met ingang van 1 januari 2026 vervalt deze vrijstelling. Wel is er een kans dat de vrijstelling wordt gecontinueerd. De overige maatregelen, dat wil zeggen het beperken van het 2%-tarief voor woningen die tevens hoofdverblijf zijn en de verhoging van het algemene tarief naar 8 procent blijven echter sowieso permanent. De Orde meent dat het logisch zou zijn dat ook de overige maatregelen zouden komen te vervallen als de startersvrijstelling komt te vervallen. Immers als starters niet meer zouden hoeven te worden gestimuleerd, dan hoeven niet-starters immers ook niet meer te worden afgeremd. De Orde verzoekt om de beperking van de doelgroep voor het 2%-tarief en de verhoging van het algemene tarief eveneens tijdelijk te maken en in artikel II van het wetsvoorstel daarmee aan te vullen. **(vraag 30)**

Artikel 13 WBR

28. In het nieuwe lid 4 van artikel 13 WBR is een creditregeling opgenomen indien bij een vorige verkrijging het 2%-tarief is toegepast. Daarbij wordt verwezen naar artikel 14 lid 2 WBR. De Orde verzoekt om te verduidelijken of hiermee alleen wordt bedoeld artikel 14 lid 2 WBR zoals dat vanaf 1 januari 2021 luidt, of dat daarmee ook artikel 14 lid 2 WBR wordt bedoeld zoals dat thans luidt? **(vraag 31)** De MvT is op dat punt niet duidelijk.
29. De Orde meent dat in artikel 13 lid 4 ten onrechte verwezen wordt naar de erfbelasting. Overdrachtsbelasting komt voor zover de Orde weet nimmer in mindering op de erfbelasting. Mocht de wetgever deze situaties zich wel kunnen voorstellen, dan verzoekt de Orde om een voorbeeld te geven van een dergelijke situatie. **(vraag 32)**

Artikel 14 WBR

30. In de MvT staat dat bij gemengde panden een splitsing dient plaats te vinden in een woning deel en een niet-woning deel. Deze splitsing kan echter achterwege blijven als de onroerende zaak qua oppervlakte voor 90 procent bestemd is voor bewoning (hoofdverblijf). In dat laatste geval is het lage tarief op de gehele verkrijging van toepassing. De Orde verzoekt in de wettekst deze toezegging tot uitdrukking te brengen. **(vraag 33)** En tevens te bevestigen dat ingeval sprake is van een starterswoning, dan ook de startersvrijstelling op de hele woning van toepassing is. **(vraag 34)**

31. In de MvT is opgemerkt dat het moment van verkrijging, in de situatie waarvoor een notariële akte moet worden opgemaakt, het moment is waarop de akte wordt opgemaakt bij de notaris. Vóór dit moment moet worden getoetst of aan de voorwaarden van (nieuw) artikel 14 lid 2 WBR of (nieuw) artikel 15 lid 1 onderdeel p WBR wordt voldaan. De Orde merkt op dat indien in de akte wordt geleverd onder een opschortende voorwaarde op grond van artikel 8 lid 2 WBR pas wordt verkregen op het moment dat de opschortende voorwaarde in werking treedt. **(vraag 35)** Op grond van de tekst van de wet begrijpt de Orde dat het toetsingsmoment of aan de voorwaarden van (nieuw) artikel 14 lid 2 WBR of (nieuw) artikel 15 lid 1 onderdeel p WBR wordt voldaan in dat geval is gelegen op het moment dat de opschortende voorwaarde in werking treedt en dat de schriftelijke verklaring in dat geval vóór het moment van de verkrijging dient te zijn gegeven. Dit moment kan dus zijn gelegen tussen het moment van het opmaken van de akte en het moment dat de opschortende voorwaarde in werking treedt. De Orde vraagt het voorgaande te bevestigen. **(vraag 36)**

Artikel 15 WBR

32. In (nieuw) artikel 15 lid 8 WBR is opgenomen dat (nieuw) artikel 15 lid 1 onderdeel p WBR (startersvrijstelling) niet van toepassing is op de verkrijging van economische eigendom of de verkrijging van aandelen, bedoeld in artikel 4 lid 1 onderdeel a WBR. In (nieuw) artikel 14 lid 3 WBR is in overeenkomstige zin bepaald dat (nieuw) artikel 14 lid 2 WBR (2%-tarief verkrijging eigen woning) niet van toepassing is op de verkrijging van economische eigendom of de verkrijging van aandelen, bedoeld in artikel 4 lid 1 onderdeel a WBR. In de MvT is hieromtrent opgenomen dat dergelijke transacties zich met name voordoen in ‘zakelijke’ transacties, waarbij de verkrijging belast is met 8 procent. De Orde wijst er op dat bij de verkrijging van een woning als hoofdverblijf het kan voorkomen dat zich een economische eigendomsverkrijging voordoet (kort) voorafgaand aan de verkrijging van de juridische eigendom. In dat verband wijst de Orde erop dat de definitie van economische eigendom in artikel 2 lid 2 WBR bewust ruim geformuleerd is en de exacte reikwijdte van dit begrip op grond van de jurisprudentie nog niet is uitgekristalliseerd. Het handelen van een particulier bij het kopen en in gebruik nemen van een woning kan er in de praktijk toe leiden dat hij geacht wordt de economische eigendom te verkrijgen voorafgaand aan het opmaken van de notariële akte. Particuliere kopers zullen zich hier niet altijd bewust van zijn. Onder de huidige wet doen zich ook geen problemen voor omdat ook de verkrijging van economische eigendom van een woning onderworpen is aan het tarief van 2 procent. De Orde vreest dat een strikte toepassing van de voorgestelde regeling er toe leidt dat ter zake van een voortijdige verkrijging van de economische eigendom van een eigen woning overdrachtsbelasting naar het 8%-tarief is verschuldigd. Indien op een later moment alsnog de verkrijging van de juridische eigendom plaatsvindt, vindt geen correctie meer plaats van

het ten onrechte niet toegepaste artikel 14 lid 2 WBR (nieuw) of artikel 15 lid 1 onderdeel p WBR (nieuw). In dat geval zal artikel 9 lid 4 WBR er slechts voor zorgen dat ter zake van de juridische eigendomsverkrijging niet nogmaals overdrachtsbelasting is verschuldigd. Per saldo drukt dan 8 procent overdrachtsbelasting op de verkrijging van een eigen woning. Naar de verwachting van de Orde zal het met enige regelmaat voorkomen dat de juridische levering plaatsvindt op een moment nadat de koper de woning in gebruik heeft genomen. Daarbij denkt de Orde bijvoorbeeld aan de verkoop van een woning binnen de familiesfeer. In dat geval zullen partijen er minder op gericht zijn de feitelijke levering en het transport bij de notaris te laten samenvallen. Ook in andere situaties kan het gebeuren dat de juridische levering wordt opgehouden en pas plaatsvindt nadat de woning door de koper in gebruik is genomen. De Orde verzoekt de uitsluiting van de economische eigendomsverkrijging voor de toepassing van de startersvrijstelling en het 2%-tarief voor de eigen woning te heroverwegen om te voorkomen dat particulieren bij de verkrijging van een eigen woning met onnodige en onbedoelde fiscale lasten worden opgezadeld. *(vraag 37)*

33. De Orde leest dat in situaties waarin twee samenwonende partners samen een woning kopen en de ene partner jonger dan 35 jaar is en de andere 35 jaar of ouder, de startersvrijstelling slechts door de jonge partner kan worden benut voor zijn/haar deel van de woning. De oudste partner heeft geen recht op de startersvrijstelling. Als de jongste partner de woning alleen koopt kan deze voor de hele woning in beginsel wel de startersvrijstelling claimen. De Orde verzoekt te bevestigen dat:
- a. als deze partners een samenlevingscontract hebben met een meerwaardeclausule of verrekenbeding als bedoeld in paragraaf 8 van het Besluit van 15 oktober 2015¹³ dat dit niet in de wegstaat aan het volledig benutten van de startersvrijstelling door de partner die jonger is dan 35 jaar;
 - b. als deze partners gaan trouwen in gemeenschap van goederen de startersvrijstelling niet wordt teruggenomen, ook al is dat zeer kort na de aankoop van de woning;
 - c. als deze partners gaan trouwen op huwelijkse voorwaarden met daarin een verrekenbeding ten aanzien van de woning, de startersvrijstelling niet wordt teruggenomen, ook al wordt het huwelijk aangegaan kort na de aankoop van de woning. *(vraag 38)*
34. De Orde vraagt zich af waarom hier niet is gekozen voor een soortgelijke definitie zoals bij de vrijgestelde schenking eigen woning, artikel 33 ten 5^e onderdeel c en ten 7^e SW (de zogenoemde jubelton)? *(vraag 39)* Is één van de partners onder dan 35 jaar, dan is de hele

¹³ BLKB 2015/794M, Staatscourant 2015, 36.766.

verkrijging vrijgesteld. Dit voorkomt dat men, vanwege het korte termijnwinst, om fiscale redenen de woning op naam van slechts één van de twee partners zet.

35. De Orde verzoekt tevens om te bevestigen dat als twee personen die gehuwd zijn op huwelijkse voorwaarden waarin een verrekenbeding is opgenomen zoals bedoeld in paragraaf 9 van het Besluit van 15 oktober 2015,¹⁴ en de ene echtgenoot jonger is dan 35 jaar, en deze jonge echtgenoot de woning koopt, de startersvrijstelling kan worden benut voor de gehele woning. *(vraag 40)*
36. In artikel 15 lid 9 WBR (nieuw) is de verplichting opgenomen om aangifte te doen indien ter zake van de verkrijging een beroep wordt gedaan op een vrijstelling als bedoeld in het eerste of zesde lid. Gezien de formulering van de wettekst gaat de Orde ervan uit dat het doen van aangifte niet een noodzakelijke voorwaarde is om de betreffende vrijstelling te kunnen toepassen, zoals bijvoorbeeld bij de eenmalig verhoogde schenkingsvrijstelling wel het geval is (artikel 33 sub 5 SW 1956: “mits op deze verhoogde vrijstelling in de aangifte een beroep gedaan wordt”). De Orde vraagt of de wetgever dit kan bevestigen. *(vraag 41)* In samenhang hiermee vraagt de Orde zich af of niet kan worden volstaan met een notificatieverplichting, vergelijkbaar met die in artikel 4 lid 11 Wet DB 1965 voor vrijgestelde dividenduitkeringen in internationale verhoudingen. *(vraag 42)*
37. Ten slotte vraagt de Orde zich af waarom geen terugwerkende kracht wordt verleend aan de startersvrijstelling, met ingang van 15 september 2020 (Prinsjesdag)? *(vraag 43)* Dat voorkomt dat starters zich nu in allerlei bochten gaan wringen om de levering uit te stellen tot in januari 2021, hetgeen ook vervelende neveneffecten kan hebben.

¹⁴ BLKB 2015/794M, Staatscourant 2015, 36.766.

F. Wet aanpassing box 3

9. Wet aanpassing box 3

Wet aanpassing box 3 (Artikelen 5.2, 5.5, 9.4, 9.4a, 9.6 en 10.1 Wet IB 2001; artikelen 7a en 56a AWR, artikel 7 Awir, artikel 2a Wet op de zorgtoeslag, artikel 1 Wet op het kindgebonden budget, artikel 19 Wet uitkeringen vervolgingslachtoffers 1940-1945, diverse artikelen Wet op de rechtsbijstand, diverse artikelen Wet bevordering eigenwoningbezit)

39. Met de nu voorgestelde aanpassing, evenals met een verhoging van het heffingvrije vermogen, wordt invulling gegeven aan onze eerdere opmerking in de NOB-notitie van 3 juli 2020,¹⁵ dat het wenselijk is om een tegemoetkoming op te nemen voor diegene die na het bereiken van de AOW-leeftijd is aangewezen op zijn in privé (in box 3) opgebouwde vermogen. De Orde merkt op dat dit wetsvoorstel evenwel geen oplossing biedt voor het wezenlijke probleem van box 3, dat een forfaitair inkomen wordt belast in plaats van het werkelijke inkomen. Hoe meer de tijd voortschrijdt, des te nadrukkelijker komt daarmee de juridische (on)houdbaarheid van de box 3 regeling in beeld. Met de nu gekozen oplossing van het verhogen van het heffingvrij vermogen, wordt voor veel zogenoemde kleine spaarders het probleem opgelost c.q. beperkt. Waarom is gekozen voor een oplossing waarbij de rekening daarvan voor een groot gedeelte wordt neergelegd bij de andere box 3 belastingplichtigen? (*vraag 44*) Voor hen neemt de belastingdruk toe, terwijl de werkelijke rendementen van risicoarme beleggingsvormen eerder verder zijn gedaald. Enerzijds omdat het tarief stijgt naar 31 procent en anderzijds omdat de drie schijven van de vermogensmix worden ‘teruggezet’ naar de stand van het jaar 2017. Via herijking van de schijfgrenzen wordt in feite vier jaar (2018-2021) inflatiecorrectie ongedaan gemaakt. Bovendien lijkt de herijking van de schijven in strijd te zijn met de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever bij wijziging van box 3 per 1 januari 2017. Tegelijkertijd worden de parameters in dit verband niet aangepast.
40. De verhoging van het heffingvrij vermogen leidt bovendien tot een additionele set van regels (het voorgestelde artikel II, artikel III, artikel IV, artikel V en artikel VIII) om de koppeling naar de vermogenstoets in de sfeer van toeslagen e.d. weer op orde te krijgen. Met deze extra regels neemt de complexiteit verder toe. De Orde adviseert om het probleem van deze koppeling anders op te lossen:

¹⁵ <https://www.nob.net/nob-bied-belastingplichtigen-de-optie-om-op-basis-van-werkelijk-rendement-te-worden-belast>.

- a. handhaaf het heffingvrij vermogen (na inflatiecorrectie bedraagt dit voor het jaar 2021: 31.340 euro), en
 - b. voer aan de ‘onderkant’ een vierde schijf in die loopt van 31.340 tot 50.000 euro, waarbij het forfaitair rendement voor deze ‘schijf’ op 0,01 procent wordt gesteld. **(vraag 45)**
41. Met deze oplossing kan de huidige koppeling van heffingvrij vermogen naar de vermogenstoets voor toeslagen e.d. ongewijzigd blijven. Hiermee wordt in de uitvoering zowel voor de Belastingdienst als voor belastingplichtigen, veel bereikt:
- a. geen nieuwe wet- en regelgeving die extra tijd, menskracht en aandacht vergt van de Belastingdienst, en
 - b. een substantiële reductie van het aantal personen dat verplicht is een aangifte inkomstenbelasting in te dienen.
42. Ad b: de circa 900.000 box 3 belastingplichtigen die geen box 3 belasting meer verschuldigd zouden zijn door het ophogen van het heffingvrij vermogen, zullen in ons voorstel onder de zogenoemde aanslaggrens blijven. Zij hoeven dus geen aangifte meer te doen; evenmin hoeft de Belastingdienst die aangiften dan nog te behandelen. Via het VIA-systeem kan de Belastingdienst zelf zien wat het vermogen bedroeg van deze personen, zodat waar nodig renseignering door de Belastingdienst kan plaatsvinden naar de afdelingen/organisaties die weet moeten hebben van een vermogen dat hoger is dan het bedrag van de vermogenstoets (cijfer 2021: 31.340 euro).
43. Indien geen extra schijf wordt toegevoegd zoals hiervoor bepleit, dan maakt de Orde graag de volgende opmerkingen.

Artikel 9.4a, lid 1, Wet IB 2001 (Artikel I, onderdeel E, Wet aanpassing box 3)

44. Het valt de Orde op dat in (nieuw) artikel 9.4a lid 1 Wet IB 2001 wel wordt aangegeven dat de inspecteur het bedrag van de rendementsgrondslag en de vrijgestelde groene beleggingen bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt, maar dat niets wordt gezegd over de bevoegdheden die de inspecteur toekomen bij het vaststellen van die beschikking en de termijn waarbinnen deze moet worden vastgesteld. De Orde geeft dan ook in overweging om artikel 11 AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren, zodat duidelijk is dat de inspecteur bij het vaststellen van de beschikking mag afwijken van de aangifte, of deze desnoods ambtshalve mag vaststellen. **(vraag 46)** Ook is dan helder tot welk moment de inspecteur bevoegd is om de beschikking vast te stellen. Artikel II van het wetsvoorstel bevat nu wel bepalingen over de aangifteverplichting (artikel 7a AWR) en de informatieverplichting (artikel 56a AWR), maar nog niet over de vaststelling van de beschikking.

Artikel 9.4a lid 4 Wet IB 2001

45. In (nieuw) artikel 9.4a lid 4 Wet IB 2001 is de bevoegdheid van de inspecteur neergelegd om de beschikking ten nadele (lid 4) van de belastingplichtige te herzien. Daartoe wordt aansluiting gezocht bij de criteria voor navordering van belasting (nieuw feit, kwade trouw of kenbare fout). Het valt de Orde echter op dat een termijnbepaling ontbreekt. Zij geeft dan ook in overweging om artikel 16 lid 3 AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren op de herziening ten nadele. (*vraag 47*)

Artikel 6 AWR

46. In de MvT wordt opgemerkt dat het uitnodigingsbeleid zal worden aangepast, in die zin dat belastingplichtigen die naar verwachting een rendementsgrondslag van meer dan 31.340 euro hebben, of groene beleggingen bezitten, zullen worden verplicht om aangifte te doen. De Orde vraagt zich af of van belastingplichtigen in voorkomende gevallen ook eigen initiatief wordt verwacht, en of bij niet-naleving sancties kunnen worden opgelegd op grond van artikel 67ca AWR. (*vraag 48*) De verplichting om de inspecteur te verzoeken te worden uitgenodigd tot het doen van aangifte inkomstenbelasting is in de huidige redactie van artikel 6 lid 3 AWR jo. artikel 2 Uitv.reg. AWR immers enkel gekoppeld aan het bestaan van een belastingschuld. De Orde verzoekt om een toelichting op dit punt. (*vraag 49*)

G. Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen

10. Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen

Wijziging van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II en de Woningwet (eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen)

47. Hoewel de eenmalige huurverlaging voor huurders met een lager inkomen niet direct een fiscaal wetsvoorstel is, ziet de Orde toch aanleiding om hier enkele beknopte opmerkingen bij te maken ter zake van diverse problemen die de Orde bij dit wetsvoorstel constateert.
48. De groep huurders die eenmalig recht krijgt op een permanente huurverlaging (wegens een te laag inkomen ten opzichte van een (te) hoge huur, bijvoorbeeld omdat men werkloos is geworden of de omzet heeft zien dalen), is beperkt tot huurders die huren van een woningcorporatie. De Orde plaatst vraagtekens bij dit onderscheid. (*vraag 50*) Huurders van niet-woningcorporaties die zich in dezelfde omstandigheden bevinden, zullen mogelijk juridische procedures starten waarin een gelijke behandeling wordt geëist. De Orde vreest dat het in dit wetsvoorstel gemaakte onderscheid in rechte geen stand zal houden.
49. De verhuurders die op grond van dit wetsvoorstel door de overheid verplicht worden om de huurders die ‘duur scheefwonen’ een aanbod tot permanente huurverlaging te doen, worden hiervoor slechts beperkt gecompenseerd. De betreffende verhuurders worden derhalve geschaad in hun eigendomsrecht en kunnen een beroep doen op artikel 1 EP EVRM. Dit beroep lijkt op voorhand kansrijk, omdat verhuurders (anders dan bijvoorbeeld in de sfeer van de kansspelbelasting-rechtszaken) geen mogelijkheden hebben om dit verlies anderszins te verhalen op de huurders in kwestie.
50. De geboden compensatie die de financiële gevolgen voor verhuurders slechts gedeeltelijk compenseert, aan verhuurders is ongericht. Een algemene verlaging van de verhuurderheffing sluit per definitie niet aan bij de individuele situatie van een verhuurder. De ene verhuurder is de andere niet. Twee voorbeelden:
- a) er zullen verhuurders zijn met relatief veel gevallen van dure scheefwoners. Zij worden bovengemiddeld getroffen; en
 - b) er zullen verhuurders zijn waarvan de woningvoorraad relatief een lage gemiddelde WOZ-waarde heeft. De verlaging van de verhuurderheffing biedt dan per definitie een ondergemiddelde compensatie.

51. De Orde meent dat ten onrechte is gesteld (par. 4.2 MvT) dat woningcorporaties niet te vergelijken zijn met de (zogenoemde) particuliere/commerciële verhuurders. **(vraag 51)** De Orde wijst erop dat de wetgever zelf heeft gesteld dat woningcorporaties juist wel vergelijkbaar zijn met de andere verhuurders, zie Kamerstukken I 2012/13, 33 405, nr. E, blz. 13, alsook de bevestiging door Hof Den Haag¹⁶ van de visie dat alle verhuurders gelijk zijn.
52. Het in dit wetsvoorstel geschetste werkproces is onmogelijk tijdig en goed uit te voeren. Huurders moeten uiterlijk 1 april 2021 een voorstel ontvangen van de verhuurder. Om te weten welke huurders dit betreft, moeten verhuurders eerst gegevens opvragen bij de Belastingdienst. Dat opvragen kan pas in het voorjaar 2021 gedaan worden. En na het opvragen moeten verhuurders die gegevens intern verwerken om te kunnen bepalen welke huurders een aanbod tot huurverlaging moeten ontvangen. Naar de mening van de Orde is dit een volstrekt irrealistisch tijdpad. **(vraag 52)**
53. Het wetsvoorstel veronderstelt een foutloos werkproces bij de Belastingdienst en de woningcorporaties. Voor huurders is niet voorzien in een waarborg. De Orde stelt voor om huurders bij wijze van ‘safe harbour’ ook zelf het recht te geven een huurverlaging te vragen op basis van inkomensgegevens inzake het jaar 2019. **(vraag 53)**
54. In de uitvoeringstoets is geen aandacht besteed aan het werkproces opvraag inkomensgegevens 2019 door woningcorporaties bij de Belastingdienst. De Orde adviseert hieraan alsnog aandacht te besteden, omdat de wijze van uitvoering van dit soort maatregelen erg belangrijk is en er nogal het een en ander op de Belastingdienst af komt om dit in goede banen te leiden. **(vraag 54)**
55. In de artikelsgewijze toelichting MvT, artikel II wordt ingegaan op het belang van de omvang van het huishouden. De Orde mist een duidelijke peildatum voor bepaling van de omvang van het huishouden. De Orde adviseert dit alsnog te verduidelijken, in elk geval inzake de situatie dat de huurder zelf in het jaar 2021 een verzoek doet op basis van inkomensgegevens met betrekking tot een recente zesmaandsperiode. **(vraag 55)**

¹⁶ ECLI:NL:GHDHA:2017:3550, r.o 8.2.4.

I. Missende onderwerpen

11. Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting

56. In de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 is, na aanneming van de motie-Van Vliet,¹⁷ in artikel 4a van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) een nieuwe inhoudingsvrijstelling geïntroduceerd voor lichamen die niet aan de heffing van VPB zijn onderworpen, zoals pensioenfondsen, stichtingen, verenigingen en overheidslichamen die geen materiële onderneming drijven. Voor deze lichamen geldt thans de teruggaafregeling van artikel 10 Wet DB 1965, wat voor deze lichamen leidt tot een liquiditeitsnadeel en tot het onnodig rondpompen van geld. De inwerkingtreding van deze inhoudingsvrijstelling zou plaatsvinden bij koninklijk besluit, omdat dit pas mogelijk was, nadat deze inhoudingsvrijstelling in de digitale ICT-systemen van de Belastingdienst was verwerkt.¹⁸
57. In zijn brief van 5 april 2018¹⁹ heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën aangegeven inwerkingtreding van deze inhoudingsvrijstelling niet verder door te zetten, omdat toen nog het voornemen bestond om de dividendbelasting volledig af te schaffen en dit niet opwoog tegen de kosten die moesten worden gemaakt om de ICT-systemen van de Belastingdienst geschikt te maken voor deze inhoudingsvrijstelling. Gelet op de ontwikkelingen destijds – de voorgenomen afschaffing van de dividendbelasting – was dit alleszins logisch.
58. Inmiddels is duidelijk dat de dividendbelasting niet is of zal worden afgeschaft, zodat er naar de mening van de Orde nu alle reden is om de inhoudingsvrijstelling van artikel 4a Wet DB 1965 zo spoedig mogelijk in de ICT-systemen van de Belastingdienst te verwerken en in werking te laten treden. De ratio van deze vrijstelling – het voorkomen van liquiditeitsnadeel en het onnodig rondpompen van geld – geldt immers thans nog steeds. De Orde beveelt daarom dringend aan deze inhoudingsvrijstelling zo spoedig mogelijk te verwerken in de software van de Belastingdienst en in werking te laten treden. (*vraag 56*)

12. Kwalificerende buitenlandse belastingplicht

59. De Orde constateert dat nu voor het vierde jaar op rij opnieuw niet de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen van artikel 7.8 Wet IB 2001 wordt aangepast

¹⁷ Kamerstukken II 2014/15, 34220, nr. 9.

¹⁸ Kamerstukken II 2016/17, 34554, nr. 3, p. 6, bijlage.

¹⁹ Fiscale moties en toezeggingen Tweede Kamer, met kenmerk 2018-0000049236.

aan het Spaanse voetbalmakelaarsarrest van het Hof van Justitie EU.²⁰ De Orde heeft hiervoor, sinds het Belastingplan 2018, eerder aandacht gevraagd in haar commentaren.

60. Inmiddels is het in de nota naar aanleiding van het verslag Eerste Kamer bij het pakket Belastingplan 2019 toegezegde beleidsbesluit verschenen. Zie het besluit van 3 december 2019²¹ waarin genoemd arrest van het Hof van Justitie is gecodificeerd, met terugwerkende kracht tot en met de datum van het arrest. Ingevolge dit beleidsbesluit is dit geschied “*voortuitlopend op wetgeving*”. De Orde constateert nu dat deze wetgeving tot op heden nog steeds niet is verschenen, niet in de Fiscale verzamelwet 2021 van afgelopen voorjaar en evenmin in het pakket Belastingplan 2021. De Orde beveelt daarom dringend aan artikel 7.8 Wet IB 2001 op de kortst mogelijke termijn in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU en wel met terugwerkende kracht tot en met de datum van het arrest van het Hof van Justitie EU. (*vraag 57*)

13. Aanpassen anoniementarief (artikel 26b Wet LB)

61. De Orde constateert dat het anoniementarief nog altijd op 52 procent is vastgesteld, terwijl het toptarief voor de inkomsten- en loonbelasting per 1 januari 2020 is verlaagd naar 49,5 procent. De Orde had verwacht dat bij de wetsvoorstellen van het pakket Belastingplan 2021 deze omissie hersteld zou worden. De Orde wijst op de risico’s voor de Belastingdienst die samenhangen met een anoniementarief dat hoger is dan het reguliere toptarief. Verwezen wordt naar het WFR-artikel van C. Overduin.²² De Orde verzoekt een verlaging van het anoniementarief naar 49,5 procent (en in het verlengde daarvan: alle regelingen en tabellen die daaraan gekoppeld zijn, eveneens aan te passen) alsnog door te voeren, bij voorkeur met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020. (*vraag 58*)

14. Aanpassen WKR-eindheffingstarief (artikel 31a lid 2 Wet LB) aan de tariefsverlaging die 1 januari 2020 is doorgevoerd

62. De Orde merkt op dat ondanks de verlaging van de belastingtarieven per 1 januari 2020, het eindheffingstarief in de werkkostenregeling ongewijzigd op 80 procent is blijven staan. Omdat het WKR-eindheffingstarief in de kern een mixpercentage is van alle reguliere belastingtarieven in het reguliere schijvenmodel van de Wet IB 2001, behoorde per 1 januari

²⁰ HvJ EU 9 februari 2017, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102.

²¹ Besluit Inkomstenbelasting. Buitenlandse belastingplichtigen; Pro-rata-aftrek persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen als niet is voldaan aan de 90%-eis, 3 december 2019, nr. 2019-184103, Staatscourant 2019, 66192.

²² WFR 2020/40, C. Overduin, “Anoniementarief 2020 speelt de kwaadwillende inhoudingsplichtige in de kaart ...”.

2020 het 80%-tarief verlaagd te worden naar bijvoorbeeld 75 procent. De Orde verzoekt dit alsnog door te voeren. (*vraag 59*) De Orde verwijst hierbij naar tekstblok 7 in de Bijlage bij het NOB-commentaar van 4 oktober 2019 inzake het Belastingplan 2020 waar dit nader is uitgewerkt.²³

²³ https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/nob-commentaar_-_pakket_belastingplan_2020_inclusief_bijlage.pdf.