

## 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

mr. drs. S.A.W.J. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Amsterdam, 6 oktober 2014

**Betreft:        Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse  
Orde van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel Belastingplan 2015**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Belastingplan 2015. Dit wetsvoorstel geeft de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal opmerkingen. Hieronder heeft de Orde haar commentaar samengevat. In de bijlage werkt de Orde haar commentaar nader uit.

### SAMENVATTING COMMENTAAR

#### *1. Werkkostenregeling*

1. Het belangrijkste en meest fundamentele bezwaar van de Orde bij de voorstellen van de werkkostenregeling is dat het loonbegrip niet aansluit bij dat wat maatschappelijk als loon wordt ervaren. Ook gaat de regeling naar de mening van de Orde uit van een achterhaald werkplekcriterium. Dit zijn systeemfouten die vanaf de invoering van de werkkostenregeling ten grondslag hebben gelegen aan deze regeling en met de thans voorliggende voorstellen niet worden weggenomen.
2. Hoewel de Orde verheugd is over de concernregeling, is het nadeel hiervan wel dat met dit nieuwe concernbegrip een vierde definitie van het begrip ‘concern’ in de loonbelasting wordt geïntroduceerd. De Orde beveelt aan de vier verschillende concernbegrippen in de Wet op de loonbelasting 1964 te stroomlijnen en meer rechtsvormneutraal vorm te geven. Voorts beveelt de Orde vanuit een oogpunt van rechtszekerheid aan de concernregeling aan te vullen met een regeling, waarin de belastinginspecteur bij (voor bezwaar vatbare) beschikking vaststelt welke inhoudingsplichtigen tot het concern behoren. Tot slot acht de Orde het noodzakelijk dat de aansprakelijkheid zich beperkt tot de op grond van de werkkostenregeling af te dragen loonbelasting.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

3. Verder wordt in het Belastingplan 2015 voorgesteld om een gerichte vrijstelling in te voeren voor een aantal bij ministeriële regeling aan te wijzen werkplekgerelateerde voorzieningen. De Orde beveelt met klem aan spoedig nadere duidelijkheid te geven over de precieze inhoud van deze ministeriële regeling zodat die nog deel kan uitmaken van de parlementaire beraadslaging. Tevens zullen inhoudingsplichtigen behoefte hebben aan snelle duidelijkheid op dit punt, omdat zij per 1 januari 2015 verplicht de werkkostenregeling zullen moeten toepassen en daarop hun administratie moeten inrichten.
4. In meer algemene zin pleit de Orde ervoor de gelijkschakeling van vergoeden, verstreken en ter beschikking stellen niet te beperken tot een aantal voorzieningen dat gelieerd is aan de werkplek, maar deze te veralgemeniseren. Verder geeft de Orde in overweging om het handhaven van het werkplekcriterium te heroverwegen. Het noodzakelijkheids criterium biedt naar het oordeel van de Orde voldoende handvatten om een solide en uitvoerbaar systeem voor de werkkostenregeling in te richten.
5. De Orde waardeert het zeer dat de inhoudingsplichtige de mogelijkheid krijgt één jaarlijkse afrekensystematiek toe te passen, in de eerste aangifte van het nieuwe kalenderjaar. Dit geeft een belangrijke administratieve lastenverlichting voor de praktijk.

## **2. Gebruikelijkloonregeling**

6. De Orde beveelt met klem aan de voorgestelde wijzigingen in de gebruikelijkloonregeling te laten vervallen. Zo niet, dan geeft de Orde in overweging de bestaande bewijslastverdeling te handhaven. In elk geval beveelt de Orde aan de overgangsregeling om te vormen tot een echte “safe harbour”-regeling.

## **3. Aftrekbaarheid buitenlandse boeten**

7. De Orde deelt de mening van de Staatssecretaris van Financiën dat het onderscheid in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse boeten niet (langer) wenselijk is, maar hecht er waarde aan dat de bescherming van Nederlandse ondernemingen tegen oneigenlijk gebruik van boeten in andere landen wettelijk wordt vastgelegd in plaats van door middel van een beroep op de hardheidsclausule.

## **4. Nettolijfrente en nettopensioen**

8. De Orde beveelt aan de nettolijfrente en het nettopensioen af te schaffen respectievelijk niet in te voeren en te vervangen door een generieke verhoging van de algemene heffingskorting in box 3 voor personen met een inkomen van meer dan € 100.000.

## **5. Eenmalige schenkingsvrijstelling € 100.000 ten behoeve van de eigen woning**

9. De Orde dringt erop aan de eenmalige schenkingsvrijstelling van € 100.000 ten behoeve van de eigen woning te verlengen teneinde de boeterente die banken bij vervroegde aflossing van de hypotheekschuld in rekening brengen, te matigen.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

## **6. Afvalstoffenbelasting**

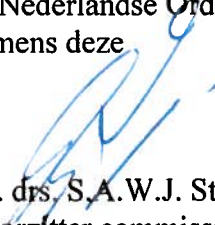
10. De Orde acht de herinvoering van de afvalstoffenbelasting weinig consistent. Deze belasting is per 1 januari 2012 juist afgeschaft vanwege de uiteindelijk geringe opbrengst. Het getuigt van weinig consistent overheidsbeleid dat deze belasting nu drie jaar later wordt heringevoerd.

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,  
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik  
Voorzitter commissie Wetsvoorstellen

**BIJLAGE****1. Werkkostenregeling (artikelen 31a en 32 van de Wet op de loonbelasting 1964)**

De Orde is verheugd dat het overgangsregime niet verder wordt verlengd en de werkkostenregeling per 1 januari 2015 definitief zal worden ingevoerd. Het langer naast elkaar laten bestaan van twee regelingen acht de Orde niet wenselijk; voorts draagt dit niet bij tot een begrijpelijke en transparante wettelijke systematiek.

De Orde heeft met belangstelling kennis genomen van de wijzigingen in de werkkostenregeling die de Staatssecretaris van Financiën (hierna: de staatssecretaris) al in zijn brief van 3 juli 2014 had aangekondigd. Echter, het belangrijkste en meest fundamentele bezwaar van de Orde bij deze voorgestelde wijzigingen is dat de systeemfout die vanaf het begin van de invoering van de werkkostenregeling ten grondslag heeft gelegen aan deze regeling, niet wordt weggenomen. De Orde doelt hier op het loonbegrip dat niet aansluit bij wat maatschappelijk als loon wordt ervaren en op een werkplekcriterium dat niet van deze tijd is. De Orde betreurt het dat niets is gedaan met de suggesties die de afgelopen jaren in de literatuur op dit punt zijn gedaan.

Door de aangekondigde aanpassingen van de werkkostenregeling wordt een aantal als nadelig ervaren aspecten ervan verzacht, zodat de overgang naar de werkkostenregeling minder financiële gevolgen zal hebben voor een bepaalde groep werkgevers. Door deze aanpassingen wordt de werkkostenregeling echter niet transparanter en vanuit wetstechnisch oogpunt ook niet overzichtelijker en eenvoudiger. Ook wordt het oorspronkelijke doel van de werkkostenregeling – vergoedingen zoveel mogelijk onder de vrije ruimte laten vallen en zo weinig mogelijk specifieke vrijstellingen – met de voorgestelde aanpassingen geweld aan gedaan. De Orde beveelt aan terug te keren naar deze basisgedachte van de werkkostenregeling.

**1.1. Noodzakelijkheids criterium**

De Orde is een voorstander van de introductie van het noodzakelijkheids criterium, echter niet in de vorm van een gerichte vrijstelling. Om de hiervóór bedoelde systeemfout uit de werkkostenregeling te halen, verdient het aanbeveling het noodzakelijkheids criterium als correctie in het loonbegrip van artikel 10 Wet LB 1964 te verankeren. Dit kan eventueel worden opgenomen in artikel 11 Wet LB 1964. Vervolgens kan desgewenst via een delegatiebepaling een nadere invulling of afbakening van dit noodzakelijkheids criterium worden gegeven. Het onderscheid tussen gerichte vrijstellingen en nihilwaarderingen – waar theoretisch wellicht nog iets voor te zeggen is, maar in de praktijk niet is uit te leggen – kan dan vervallen. De Orde geeft in overweging kritisch te bezien welke van de thans specifiek bestaande regels in de uitvoeringsregeling gehandhaafd moeten blijven.

Door het noodzakelijkheids criterium vorm te geven als gerichte vrijstelling wordt eveneens het gebruikelijkheids criterium als afzonderlijke toets voor deze voorzieningen van belang. Immers, om het noodzakelijkheids criterium te kunnen toepassen zal een inhoudingsplichtige de desbetreffende voorziening eerst als eindheffingsbestanddeel moeten aanwijzen. Dit is alleen mogelijk als dat gebruikelijk is. De Orde is van mening dat er vanzelfsprekend aan het gebruikelijkheids criterium is voldaan indien een voorziening in redelijkheid bezien

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

noodzakelijk is. Het bevreemdt de Orde dan ook dat in het voorgestelde artikel 31a lid 8 Wet LB 1964 nogmaals een gebruikelijkheidstoets aan de orde komt als het gaat om voorzieningen die ten goede komen aan bestuurders en commissarissen. Een dergelijke dubbele gebruikelijkheidstoets is naar de mening van de Orde overbodig. En belangrijker nog, het bewijst dat de voorgestelde maatregelen niet bijdragen aan een duidelijker, eenduidiger en meer transparante wetssystematiek.

Ten aanzien van het voorgestelde artikel 31a lid 7 Wet LB 1964 merkt de Orde het volgende op. De daarin opgenomen anti-cafetariaregeling is naar het oordeel van de Orde overbodig. Immers, als de inhoudingsplichtige niet zelf voor de vergoeding of verstrekking kiest – al dan niet in de vorm van een soort ‘bring your own device’-regeling – ontbreekt naar het oordeel van de Orde de noodzaak van deze voorziening. Uit het noodzakelijkheids criterium vloeit naar het oordeel van de Orde automatisch voort dat de inhoudingsplichtige de kosten van de desbetreffende voorziening draagt. Het noodzakelijkheids criterium sluit naar zijn aard derhalve cafetarisering van personeelsvoorzieningen uit. Indien deze bepaling toch gehandhaafd blijft, zou de Orde het op prijs stellen dat er een overgangsregeling komt voor reeds in het verleden gefaceteriseerde loonbestanddelen die door de voorgenomen wijzingen in de werkkostenregeling belast worden, omdat zij vanwege het feit dat zij gefaceteriseerd zijn, geacht worden niet noodzakelijk te zijn.

Ook ten aanzien van het vereiste van restitutie op het moment dat de noodzaak van de voorziening eindigt, vraagt de Orde zich af of dit niet al uit het noodzakelijkheids criterium zelf volgt. Een dergelijke additionele voorwaarde lijkt de Orde dan ook overbodig.

Onderdeel van de gerichte vrijstelling voor noodzakelijke voorzieningen is dat ook het daarbij behorende datatransport onder de gerichte vrijstelling valt. De Orde acht het wenselijk dat explicieter wordt weergegeven wat daaronder wordt verstaan. Betekent dit dat alle varianten van databundels onder de gerichte vrijstelling gaan vallen? En hoe moet de Orde deze regeling interpreteren ten aanzien van bijvoorbeeld een internetaansluiting thuis die als “datatransport” bij een noodzakelijke laptop wordt verstrekt? En als de internetaansluiting thuis onder de reikwijdte van deze bepaling gebracht kan worden, betekent dit dan ook dat ‘all-in-one’-pakketten van de kabelaanbieders, waarin de vaste internetvoorziening qua prijs een niet af te scheiden onderdeel is, onder de reikwijdte van de gerichte vrijstelling kan worden gebracht? De Orde acht het derhalve noodzakelijk dat ten aanzien van dit “datatransport” nadere uitleg wordt gegeven over de reikwijdte ervan. Tevens vraagt de Orde te verduidelijken dat de enkele verstrekking van “datatransport”, zonder bijbehorend device, ook als noodzakelijke voorziening kan worden aangemerkt en de wettekst met het oog daarop te verduidelijken.

Het noodzakelijkheids criterium geldt voor onder andere gereedschappen. Uit de memorie van toelichting leidt de Orde een definitie af die naar haar oordeel niet duidelijk of eenduidig is. De Orde vraagt zich af waar deze definitie vandaan komt. Gelet op de in de memorie van toelichting gegeven voorbeelden is de Orde zeer benieuwd of bijvoorbeeld een fiets voor een postbode of fietskoerier en de brommer van een pizzakoerier onder het begrip “gereedschap” valt. Als er al een nadere definitie van het begrip “gereedschap” wenselijk wordt geacht, hoort deze definitie volgens de Orde in het kader van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid opgenomen te worden in de wet en qua vormgeving eenduidig te zijn.

## 1.2. Concernregeling

Een van de maatregelen die in het Belastingplan 2015 wordt voorgesteld, is de zogenoemde concernregeling voor de werkkostenregeling. Hoewel de Orde verheugd is over deze regeling, is het nadeel hiervan wel dat met dit nieuwe concernbegrip een nieuwe, vierde definitie van het begrip “concernonderdeel” binnen de loonbelasting wordt geïntroduceerd. Vier verschillende concernbegrippen in een en dezelfde wet acht de Orde niet wenselijk. De Orde beveelt de staatssecretaris dan ook aan te bezien of stroomlijning van deze begrippen, hetzij in de werkkostenregeling, hetzij elders in de Wet LB 1964 mogelijk is.

De nieuwe concernregeling hanteert als definitie een belang van ten minste 95%. Het begrip “belang” is een vaag begrip. In de vennootschapsbelasting (artikel 10a Wet VPB 1969) en in de overdrachtsbelasting (artikel 4 Wet BRv) wordt eveneens het begrip ‘belang’ gebruikt en er bestaat veel onduidelijkheid in de praktijk wanneer hiervan precies sprake is. De Orde beveelt daarom aan dit 95%-vereiste nader te concretiseren, bijvoorbeeld 95% van het geplaatste of nominaal gestorte aandelenkapitaal; vergelijk bijvoorbeeld het voor de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting geldende bezitsvereiste. Voorts vraagt de Orde zich af of met het nieuwe begrip van “ten minste 95%-belang” bijvoorbeeld ook nauw gelieerde stichtingen kunnen worden aangemerkt als een concern en/of dat twee zustersvennootschappen waarvan de aandelen worden gehouden door een transparante CV, tot hetzelfde concern behoren.

Vanuit een oogpunt van rechtszekerheid beveelt de Orde aan de concernregeling aan te vullen met een regeling, waarin de belastinginspecteur bij (voor bezwaar vatbare) beschikking vaststelt welke inhoudingsplichtigen tot het concern behoren. Dit geeft duidelijkheid in de praktijk, aangezien zo voor de relevante groep inhoudingsplichtigen volstrekt duidelijk is wie van hen tot het concern behoren. Dit klemt te meer, omdat een inhoudingsplichtige die tot het concern behoort automatisch hoofdelijk aansprakelijk is. De Orde leest de wettekst zo dat de aansprakelijkheid op grond van deze concernregeling beperkt is tot de op grond van de werkkostenregeling af te dragen loonbelasting en geen andere loonbelastingelementen bevat. De Orde vraagt dit te bevestigen.

De Orde leidt uit de wettekst af dat alle gezamenlijk in concernverband opererende inhoudingsplichtigen op verzoek worden aangemerkt als een inhoudingsplichtige. Dit betekent dat een individuele inhoudingsplichtige, ook al voldoet hij aan de voorwaarden van het concern, verplicht deel uitmaakt van het concern en zich daar niet aan kan onttrekken. Dit acht de Orde onwenselijk, gelet op de verstrekkende consequentie van de hieraan verbonden aansprakelijkheid.

Tevens is het voor de Orde onduidelijk welke nadere administratieve verplichtingen aan de betreffende kwalificerende concernonderdelen zullen worden opgelegd en over de precieze reikwijdte van de hoofdelijke aansprakelijkheid van de deelnemende concernonderdelen. De Orde pleit voor een spoedige bekendmaking van deze nadere regels, mede gegeven het belang van een transparante en voorspelbare wetgeving. De Orde neemt aan dat deze uitvoeringsregeling onder meer nadere regels zal bevatten met betrekking tot de vraag welke inhoudingsplichtige(n) het verzoek tot toepassing van de concernregeling moet(en) doen, wat de precieze inhoud van het verzoek moet zijn en andere dergelijke kwesties.

### **1.3. Werkplekgerelateerde voorzieningen**

In het Belastingplan 2015 wordt voorgesteld om een gerichte vrijstelling in te voeren voor een aantal bij ministeriële regeling aan te wijzen werkplekgerelateerde voorzieningen, waarvoor nu een nihilwaardering geldt. De Orde beveelt met klem aan spoedig duidelijkheid te geven over de precieze inhoud van deze bij ministeriële regeling aan te wijzen werkplekgerelateerde voorzieningen, zodat die regeling nog deel kan uitmaken van de parlementaire beraadslaging. Gegeven het korte tijdsbestek dat inhoudingsplichtigen is gegund om zich aan deze nieuwe maatregelen aan te passen en het feit dat voor een eventuele aanpassing van arbeidsvoorwaarden en herinrichting van de financiële en salarisadministratie enige tijd nodig is, acht de Orde het onwenselijk dat met de bekendmaking van de nadere invulling van deze maatregel gewacht wordt tot het moment waarop normaal gesproken de aanpassingen van de uitvoeringsregelingen – doorgaans pas rond de Kersttijd – wordt gepubliceerd.

In meer algemene zin pleit de Orde ervoor de gelijkschakeling van vergoeden, verstrekken en ter beschikking stellen niet te beperken tot een aantal voorzieningen dat gelieerd is aan de werkplek, maar deze te veralgemeniseren. Verder geeft de Orde in overweging om het handhaven van het werkplekcriterium – dat naar de mening van de Orde niet aansluit bij de maatschappelijke ontwikkelingen – te heroverwegen. Het noodzakelijkheids criterium biedt naar het oordeel van de Orde voldoende handvatten om een solide en uitvoerbaar systeem voor de werkkostenregeling in te richten.

In het verlengde van het bovenstaande vraagt de Orde zich af wat deze maatregel betekent voor de huidige nihilwaarderingen. Als gevolg van de introductie van de gerichte vrijstelling voor gereedschappen e.d. verliest de huidige nihilwaardering voor hulpmiddelen, als de Orde het goed ziet, ten dele zijn belang. De huidige nihilwaardering heeft echter een ruimere werking. Als voor de niet onder de gerichte vrijstellingen vallende hulpmiddelen een nihilwaardering blijft bestaan, hoe wordt dan een heldere afbakening tussen deze gerichte vrijstelling en de “aangepaste” nihilwaardering gewaarborgd? En is het mogelijk dat een dergelijke voorziening eventueel nog wel onder de huidige nihilwaardering kan vallen, als gereedschappen e.d. niet kwalificeren voor de gerichte vrijstelling of voor het noodzakelijkheids criterium? De Orde vraagt dit te verduidelijken.

### **1.4. Overige aspecten**

In de memorie van toelichting is opgemerkt dat vaste kostenvergoedingen voor noodzakelijke voorzieningen in principe mogelijk zijn. Ten aanzien van vergoedingen voor werkplekvoorzieningen wordt deze conclusie niet in de memorie van toelichting getrokken. De Orde vraagt zich af of aangenomen kan worden dat de vaste kostenvergoeding mogelijk is voor alle vergoedingen en verstrekkingen en vraagt om een reactie op dit punt.

Tot slot is de Orde verheugd dat naast de drie afrekenmethoden die thans in de wettelijke systematiek zijn opgenomen, de inhoudingsplichtige de mogelijkheid heeft op verzoek één jaarlijkse afrekenmethodiek toe te passen, in de eerste aangifte van het nieuwe kalenderjaar. Dit geeft een belangrijke administratieve lastenverlichting voor de praktijk.

## **2. Gebruikelijkloonregeling (artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964)**

De Orde heeft met ontsteltenis kennis genomen van de voorgenomen maatregelen ten aanzien van de gebruikelijkloonregeling van artikel 12a Wet LB 1964.

Een van de wijzigingen in deze regeling betreft het vervangen van de term “soortgelijke dienstbetrekking” door de term “meest vergelijkbare dienstbetrekking”. De term “meest vergelijkbare dienstbetrekking” zal naar de mening van de Orde en in tegenstelling tot hetgeen de memorie van toelichting opmerkt, juist niet tot minder discussie leiden tussen belastingplichtigen/hun adviseurs en de belastinginspecteur dan de huidige term “soortgelijke dienstbetrekking”. Betekent dit bijvoorbeeld dat binnen een ziekenhuis naar alle artsen in loondienst wordt gekeken en dat daarvan vervolgens een gemiddeld loon wordt bepaald? Betekent dit voorts dat voor de vaststelling van een gebruikelijk loon van een kinderarts ook gekeken wordt naar het loon dat een cardioloog (of een andere specialist) in loondienst verdient? Pleitbaar is immers dat al deze dienstbetrekkingen binnen de beroepsgroep “arts” vallen. Deze voorbeelden laten zien dat door het kennelijk beoogde ruimere bereik van het begrip “meest vergelijkbare dienstbetrekking” de discussies tussen belastingplichtigen/hun adviseurs en de belastinginspecteur juist zullen toenemen.

Door deze wijziging wordt naar het oordeel van de Orde met name de bewijspositie van de inspecteur onevenredig verbeterd, aangezien de inspecteur in beginsel – beduidend beter – inzicht heeft in alle “meest vergelijkbare” dienstbetrekkingen dan de directeur-groot aandeelhouder (hierna: DGA) dat zal hebben. De voorgestelde aanpassing van de regeling leidt ertoe dat, indien de inspecteur een dienstbetrekking als meest vergelijkbaar uitzoekt die maar enigszins lijkt op de werkzaamheden van de DGA, de DGA vervolgens een 'meer vergelijkbare' moet zien te vinden. Dergelijke informatie zal de DGA doorgaans niet voorhanden hebben en is naar de mening van de Orde een onmogelijke, niet realistische opgave. De Orde meent dat dit een onacceptabele versterking van de bewijspositie van de inspecteur is ten nadele van de belastingplichtige. Het maakt de regeling nog conflictgevoeliger dan hij nu al is. De Orde stelt daarom voor deze wijziging te laten vervallen.

Een tweede uitbreiding die in de gebruikelijkloonregeling wordt voorgesteld is dat met het in aanmerking te nemen loon ook rekening gehouden moet gaan worden met alle overige werknemers bij lichamen waaruit de inhoudingsplichtige met toepassing van de deelnemingsvrijstelling voordelen kan genieten. De Orde is van mening dat dit een ongepaste uitbreiding van de gebruikelijkloonregeling is. Het al dan niet gebruik kunnen maken van de deelnemingsvrijstelling zegt niets over de vraag of het loon van de meestverdienende werknemer een goede toets vormt voor de beloning van de arbeidsinspanning van de DGA. Tevens is de Orde van mening dat deze maatregel overbodig is, omdat bij de reguliere (hoofd)toets – het begrip “gebruikelijk loon” – al naar de meestverdienende werknemer in de 'maatschap' wordt gekeken. Daarvoor is deze uitbreiding van het verbondenheidscriterium niet nodig.



Als deze uitbreiding toch doorgang vindt, is de Orde van mening dat vennootschappen waarvoor de deelnemingsvrijstelling wordt geclaimd, maar die ter belegging worden aangehouden, niet meegeteld moeten worden voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling. Voorts meent de Orde dat de meetrekregeling van art. 13 lid 5 Wet VPB 1969 eveneens buiten toepassing moet blijven.

Naar het oordeel van de Orde is het voorgestelde overgangsregime een lege huls. De overgangsregeling geeft de belastinginspecteur te allen tijde – maar in elk geval vanaf 1 januari 2015 – de mogelijkheid desgewenst het in het verleden vastgestelde gebruikelijke loon ter discussie te stellen. Overigens heeft de belastingplichtige de mogelijkheid het tegendeel aannemelijk te maken. Van een ‘echte’ ‘safe harbour’ is derhalve geen sprake. Om deze reden zullen veel belastingplichtigen nieuwe afspraken willen maken met de Belastingdienst over het voor hen geldende gebruikelijke loon. Dit zal tot een grote werkdruk leiden bij de Belastingdienst. De Orde beveelt daarom aan deze overgangsregeling om te vormen tot een echte “safe harbour”-regeling of te laten vervallen.

Voorts vraagt de Orde zich af of het staatsrechtelijk wel mogelijk is om afspraken die zijn gemaakt tussen individuele belastinginspecteurs en belastingplichtigen/adviseurs die niet in strijd zijn met de nieuw voorgestelde regeling in één keer in een memorie van toelichting bij een wetsvoorstel op te zeggen. De staatssecretaris treedt immers bij een wetsvoorstel op als medewetgever en niet als uitvoerder van de belastingwet. De gebruikelijkloonaafspraken tussen individuele belastinginspecteurs en belastingplichtigen/adviseurs, zijn gemaakt in het kader van de uitvoering van de belastingwet. De Orde heeft daarom grote twijfel of het in de memorie van toelichting collectief opzeggen van de gebruikelijkloonaafspraken, die niet in strijd zijn met de nieuwe voorgestelde regeling, wel betekenis heeft.

In eerdere commentaren met betrekking tot artikel 12a Wet LB 1964 heeft de Orde een lans gebroken voor het beperken van de ruime groep van aanmerkelijkbelanghouders die met artikel 12a Wet LB 1964 worden geconfronteerd. Thans zijn dit de gewone (echte) ab-houders (art. 4.6 Wet IB 2001), de soort-ab-houders (art. 4.7 Wet IB 2001), de meegesleepte ab-houders (art. 4.9 Wet IB 2001), de meegetrokken ab-houders (art. 4.10 Wet IB 2001) en de fictieve ab-houders (art. 4.11 Wet IB 2001). Nu de gebruikelijkloonregeling wordt aangepast, bepleit de Orde andermaal voor het beperken van de groep van aanmerkelijkbelanghouders. In lijn met de tbs-regeling van artikel 3.92 Wet IB 2002 beveelt de Orde aan om van de ab-definitie in het vernummerde lid 5 van artikel 12a Wet LB 1964 uit te zonderen het meetrek-ab van artikel 4.10 Wet IB 2001 en het fictieve ab van artikel 4.11 Wet IB 2001. De gebruikelijkloonregeling ziet dan op dezelfde groep belastingplichtigen als de tbs-regeling van artikel 3.92 Wet IB 2001, hetgeen de consistentie van de fiscale wetgeving ten goede komt. Ook inhoudelijk is er naar de mening van de Orde geen reden een meegetrokken en fictieve ab-houder, gelet op hun (zeer) geringe belang van minder dan 5% in de vennootschap, met de gebruikelijkloonregeling te confronteren. Het oneigenlijk gebruik waartegen de gebruikelijkloonregeling zich richt, zogenoemde nullijnconstructies, doet zich bij deze groep ab-houders ook niet voor.

De Orde vraagt of zij het goed heeft gezien dat met de aanpassing van de gebruikelijkloonregeling in artikel 12a Wet LB 1964 de bewijslastverdeling zoals die thans met betrekking tot artikel 12a Wet LB 1964 geldt, wijzigt. Thans is het zo dat de belastingplichtige de bewijslast draagt van een lager loon dan € 44.000 en de

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

belastinginspecteur van een hoger loon dan € 44.000. De Orde vraagt zich af of volgens de voorgestelde nieuwe wettekst voortaan de belastingplichtige aannemelijk moet maken dat een hoger loon dan € 44.000 niet gebruikelijk is als de belastinginspecteur stelt dat dit wel zo is? Of blijft het net als thans zo dat de belastinginspecteur aannemelijk moet maken dat een hoger loon (uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking) gebruikelijk is? Als de bewijslast inderdaad wijzigt in de zin dat de bewijslast voortaan op de inhoudingsplichtige komt te rusten, neemt de Orde daar krachtig stelling tegen. Het is niet aan de inhoudingsplichtige om marktonderzoek te verrichten naar allerlei vergelijkbare dienstbetrekkingen om te bepalen wat het gebruikelijke loon is in de meest vergelijkbare dienstbetrekking. Nog afgezien van het feit dat de inhoudingsplichtige die informatie niet heeft en vanwege de concurrentiegevoeligheid vermoedelijk ook niet zal krijgen. De belastinginspecteur verkeert naar de mening van de Orde in een betere positie om die informatie te vergaren, aangezien hij over allerlei hem op grond van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen toekomstige dwangmiddelen beschikt die de inhoudingsplichtige ontbeert.

Overigens vraagt de Orde zich af waarom de inhoudingsplichtige (werkgever) met een bepaling als artikel 12a Wet LB 1964 moet worden geconfronteerd en niet alleen de belastingplichtige zelf (de DGA). Dit is eerder een kwestie tussen de DGA en de Belastingdienst dan tussen de inhoudingsplichtige (werkgever) en de Belastingdienst. De Orde beveelt daarom aan artikel 12a Wet LB 1964 uit de loonbelasting te halen en over te hevelen naar afdeling 3.3 (loon) van de Wet IB 2001. De Orde roept daarbij in herinnering dat het primaire doel van de gebruikelijkloonregeling was (en is) dat de DGA bijdraagt aan de premieheffing volksverzekeringen (en subsidiair de oude anticumulatieregeling in de vermogensbelasting); premieheffing werknemersverzekeringen is over het algemeen niet aan de orde bij DGA's. Met een gebruikelijkloonregeling in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt dit doel evenzeer bereikt. Het ontlast in elk geval de discussie tussen de inhoudingsplichtige (werkgever) en de belastinginspecteur over de exacte hoogte van het gebruikelijke loon.

De Orde wijst er verder op dat er thans een internetconsultatie loopt over de verzekeringsplicht voor werknemersverzekeringen voor de DGA. De Regeling aanwijzing DGA zal worden gewijzigd. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of hierover al meer bekend is en wat de stand van zaken op dit moment is.

### **3. Aftrekbaarheid buitenlandse boeten (artikelen 3.14 en 3.109 van de Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 68 van de Mijnbouwwet)**

De Orde deelt de mening van de staatssecretaris dat het onderscheid in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse boeten niet (langer) wenselijk is. Echter, een van de belangrijkste redenen om destijds de aftrekbeperking te beperken tot, kort gezegd, *Nederlandse* boeten, was dat de uitbreiding tot buitenlandse boeten zou kunnen inhouden dat ook de aftrekbaarheid wordt uitgesloten voor vergrijpen die het Nederlandse rechtsstelsel niet kent of voor vergrijpen, waar bij de berechting van een gedraging niet de algemeen aanvaarde beginselen van een behoorlijk strafrechtspleging in acht zijn genomen. Dit achtte de wetgever onwenselijk. Naar de mening van de Orde gelden deze redenen nog onverkort. Een aftrekbeperking zou hier onterecht zijn. De Orde begrijpt uit de artikelsgewijze toelichting van de memorie van toelichting dat ook de staatssecretaris (nog steeds) deze mening is

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

toegedaan. De Orde is daarbij van mening, met name vanuit een oogpunt van rechtszekerheid, dat dit niet moet worden opgelost door toepassing van de hardheidsclausule maar door een wettelijke regeling.

De Orde stelt daarom voor de aftrekbeperking voor buitenlandse boeten en dergelijke te beperken tot opgelegde boeten en betaalde schikkingen ter zake van feiten die ook onder de Nederlandse regels als strafbaar dan wel beboetbaar worden aangemerkt. Toepassing van de hardheidsclausule kan dan beperkt blijven tot situaties waar de feiten, die tot de buitenlandse boete hebben geleid, ook in Nederland strafbaar zouden zijn geweest, maar de belastingplichtige kan aantonen dat bij de berechting niet de algemeen aanvaarde beginselen van een behoorlijk strafrechtspleging in acht zijn genomen (bijvoorbeeld een belastingplichtige die in een ander land wordt beboet of een schikking treft wegens vermeende fraude, maar kan aantonen dat absoluut geen sprake is geweest van fraude en dat de boete of de schikking alleen is aanvaard onder zware politieke druk of omdat anders de ondernemingsactiviteiten gevaar zouden lopen door overheidsingrijpen).

Ten slotte geeft de Orde in overweging de term ‘strafrechter’ in de aanhef van het voorgestelde artikel 3.14, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001 te verduidelijken, nu in andere rechtstelsels het onderscheid tussen strafrechters en andere instanties die straffen kunnen opleggen, minder duidelijk kan zijn dan in Nederland.

#### **4. Restschuld eigen woning (artikel 3.120a van de Wet inkomstenbelasting 2001)**

Bij (eerste) nota van wijziging is voorgesteld de termijn voor de restschuld eigen woning te verlengen van tien naar vijftien jaar. Met betrekking tot deze restschuldregeling heeft de Orde een tweetal vragen:

1. Kan het zo zijn dat door de restschuldregeling een belastingplichtige langer dan de maximale termijn van 30 jaren rente ter zake van een eigenwoningschuld kan aftrekken in box 1?
2. Klopt het dat de eigenwoningschuld niet langer hoeft te worden afgelost, zodra die schuld kwalificeert als een restschuld eigen woning in de zin van artikel 3.120a Wet IB 2001?

De Orde verneemt graag de antwoorden van de staatssecretaris op deze vragen.

#### **5. Omzetting lijfrente in arbeidsongeschiktheidsuitkering (artikel 3.133 van de Wet inkomstenbelasting 2001)**

In het voorgestelde artikel 3.133 lid 9 Wet IB 2001 wordt de mogelijkheid geboden een lijfrente af te kopen en te benutten voor een arbeidsongeschiktheidsuitkering. Ingevolge onderdeel c van het voorgestelde artikel 3.133 lid 9 Wet IB 2001 mag het bedrag van dergelijke afkopen in het kalenderjaar niet meer bedragen dan bepaalde in de wet omschreven maxima. De Orde vraagt zich af wat er is bedoeld met het woord ‘dergelijke’. Wordt hiermee uitsluitend bedoeld op de afkopen van lijfrenten die worden aangewend voor arbeidsongeschiktheidsuitkeringen of vallen onder de hier genoemde maxima alle afkopen van lijfrenten (en die dus normaal belast worden), ook als die afkopen niet worden aangewend voor een arbeidsongeschiktheidsuitkering?

Voorts wordt in het voorgestelde artikel 3.133 lid 9 onderdeel a Wet IB 2001 verwezen naar bij ministeriële regeling te stellen nadere voorwaarden. In de memorie van toelichting is niet toegelicht aan welke nadere voorwaarden moet worden gedacht. De Orde verzoekt de staatssecretaris derhalve aan te geven welke nadere voorwaarden hij gaat stellen en zo mogelijk de concepttekst van deze ministeriële regeling tijdig beschikbaar te stellen, zodat die deel kan uitmaken van de beraadslaging in het parlement.

## **6. Nettolijfrente en nettopensioen (afdeling 5.3A respectievelijk 5.3B van de Wet inkomstenbelasting 2001)**

Het is de Orde opgevallen dat een nettopensioen niet kan worden opgebouwd bij een eigenbeheerlichaam, terwijl dit voor een ‘gewoon’ loonbelastingpensioen wel kan. In de memorie van toelichting heeft de Orde voor dit verschil geen verklaring gevonden. De Orde verzoekt de staatssecretaris nader toe te lichten waarom het nettopensioen door een DGA niet, net als het reguliere pensioen, in eigen beheer kan worden opgebouwd.

Voorts vraagt de Orde zich af of een nettopensioen ook kan worden opgebouwd, zonder dat een ‘normaal’ vrijgesteld loonbelastingpensioen wordt toegekend, dus de situatie waarin een belastingplichtige uitsluitend een nettopensioen opbouwt, uiteraard binnen de voor het nettopensioen geldende regels (zoals alleen over het salaris voor zover dat hoger is dan € 100.000).

Verder wijst de Orde erop dat het merkwaardig is dat de definitie van een nettolijfrente en van een nettopensioen in artikel 5.16 lid 2 Wet IB 2001 respectievelijk in het in het Belastingplan 2015 voorgestelde artikel 5.17 lid 2 Wet IB 2001 is opgenomen. Volgens de in 2001 ingevoerde wetssystematiek in de Wet IB 2001 zijn alle definities die voor de gehele Wet IB 2001 gelden, gecentraliseerd in hoofdstuk 1 van de Wet IB 2001 (Algemene bepalingen). Zie in deze context bijvoorbeeld de definitie van lijfrenten en pensioenen in artikel 1.7 Wet IB 2001. Gelet op deze systematiek komt het de Orde logischer en passender voor de definities van de begrippen “nettolijfrente” en “nettopensioen” ook in dit hoofdstuk 1 van de Wet IB 2001 op te nemen, nu uit de in het Belastingplan 2015 voorgestelde wettekst blijkt dat deze definities voor de gehele Wet IB 2001 gelden.

In de sanctiebepalingen van het voorgestelde lid 2 van artikel 5.16 respectievelijk artikel 5.17 Wet IB 2001 wordt voor de afkoopsanctie aangeknoopt bij de waarde van de aanspraak aan het begin van het voorafgaande kalenderjaar. De Orde vraagt zich af of deze waarde wel steeds bekend zal zijn bij de belastingplichtige. Het betreft immers een in box 3 vrijgestelde bezitting die dus niet in de aangiften hoeft te worden opgenomen. Verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen zullen belastingplichtigen dus jaarlijks een overzicht moeten verschaffen van de waarde van de aanspraak, met het oog op een eventuele toekomstige afkoop teneinde de sanctie te kunnen toepassen. Het komt de Orde voor dat het eenvoudiger is om aan te sluiten bij de daadwerkelijk door de belastingplichtige genoten afkoopsom. Verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen zouden dit bedrag ook kunnen renseigneren aan de Belastingdienst in plaats van jaarlijks de waarde van de aanspraak die vervolgens misschien helemaal niet wordt gebruikt, omdat die in dat jaar niet wordt afgekocht. In geval van afkoop is zeker dat de sanctie in box 3 moet worden toegepast en geschiedt de renseignering derhalve niet voor niets. De Orde beveelt daarom aan om voor de

sanctie aan te sluiten bij de daadwerkelijk door de belastingplichtige ontvangen afkoopsom in plaats van de waarde van de aanspraak.

De Orde verzoekt de staatssecretaris een concept van de ministeriële regeling waarvan in het voorgestelde artikel 5.17f Wet IB 2001 sprake is, tijdig beschikbaar te stellen, zodat die nog deel kan uitmaken van de beraadslaging in het parlement.

De Orde begrijpt het voorgestelde artikel 10a.15 Wet IB 2001 zo dat een ‘korting’ op de sanctie wordt verleend als de belastingplichtige nog geen 10 jaren van de box 3-vrijstelling voor nettolijfrente/-pensioen heeft kunnen profiteren, omdat die pas per 1 januari 2015 wordt ingevoerd. De vraag is echter of deze benadering geen algemene werking zou moeten hebben, dat wil zeggen dat iedere belastingplichtige een ‘korting’ op de sanctie krijgt als hij nog geen tien jaren van de box 3-vrijstelling voor nettolijfrente/-pensioen heeft kunnen profiteren. Alsdan zou de korting op de sanctie in het voorgestelde artikel 10a.15 Wet IB 2001 en de sanctie in het voorgestelde lid 2 van artikel 5.16c respectievelijk artikel 5.17e Wet IB 2001 kunnen worden geïntegreerd. Een dergelijke sanctie sluit naar de mening van de Orde beter aan bij het nuttig effect dat de belastingplichtige heeft gehad van de vrijstelling voor nettolijfrente/-pensioen in box 3.

Voorts beveelt de Orde aan om met name van het voorgestelde artikel 10a.15 Wet IB 2001 een cijfervoorbeeld op te nemen teneinde de werking van deze regeling, in het bijzonder het tellen van het aantal kalenderjaren, te verduidelijken. Stel iemand sluit in 2015 een nettopensioen af als bedoeld in artikel 5.17 Wet IB 2001. Op de peildatum van 1 januari 2016 maakt hij dan voor het eerst gebruik van de vrijstelling voor nettopensioen in box 3. Vervolgens koopt hij dit nettopensioen af in april 2020. Hij heeft dan vijfmaal gebruik gemaakt van de vrijstelling voor nettopensioen in box 3, te weten op de peildata van 1 januari 2016, 2017, 2018, 2019 en 2020. Op de peildatum van 1 januari 2021 dient hij dan de sanctie van artikel 5.17 lid 2 Wet IB toe te passen. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10a.15 Wet IB 2001 is het echter de vraag hoeveel kalenderjaren er ‘tussen’ 1 januari 2015 en 1 januari 2021 zijn verstreken. Zijn dit vijf kalenderjaren (omdat de belastingplichtige vijfmaal de vrijstelling voor nettopensioen in box 3 heeft toegepast) of zes kalenderjaren? De Orde verzoekt de staatssecretaris dit te verduidelijken.

In internationaal verband ziet de Orde het gevaar opdoemen van dubbele belastingheffing over de nettolijfrente en het nettopensioen. Veel belastingverdragen hanteren nog de systematiek van een exclusieve woonstaatheffing over lijfrente- en pensioenuitkeringen. De nettolijfrente respectievelijk het nettopensioen is echter niet aftrekbaar geweest respectievelijk niet vrijgesteld geweest. Na emigratie resulteert dan mogelijk dubbele belastingheffing en het is maar de vraag of de nieuwe woonstaat bereid is van belastingheffing af te zien, als blijkt dat de nettolijfrente respectievelijk het nettopensioen tijdens de opbouwfase niet aftrekbaar respectievelijk niet vrijgesteld is geweest. Voorts rijst de vraag wat er gebeurt als de belastingplichtige met een nettolijfrente emigreert naar het buitenland en aldaar de nettolijfrente afkoopt. Is dan ook de sanctie van het voorgestelde artikel 5.17 lid 2 Wet IB 2001 effectief, dat wil zeggen heeft Nederland een heffingsrecht op grond van hoofdstuk 7 Wet IB 2001? En zo ja, onder welk verdragsartikel valt deze sanctie dan?

Het moet de Orde overigens van het hart dat box 3 nu wordt opgetuigd met maar liefst 11 nieuwe artikelen voor de nettolijfrente (4 artikelen) en het nettopensioen (7 artikelen) om over de extra bepalingen die nodig zijn buiten box 3 in de Wet IB 2001 en in andere heffingswetten, maar te zwijgen. Allemaal bepalingen met nadere voorwaarden en eisen die allemaal moeten worden uitgevoerd en, bovenal, door de Belastingdienst moeten worden gecontroleerd. Dit komt naar de mening van de Orde een eenvoudige en uitvoerbare belastingwetgeving, een van de speerpunten van de huidige staatssecretaris, niet ten goede. De Orde beveelt daarom aan deze nettolijfrente- en nettopensioenregeling te heroverwegen en te vervangen bijvoorbeeld door een generieke verhoging van het heffingsvrije vermogen in box 3 voor die belastingplichtigen met een inkomen van meer dan € 100.000. Naar de mening van de Orde is dit aanzienlijk eenvoudiger dan de nu opgetuigde, ingewikkelde en moeilijk te doorgronden wetgeving met de vele sanctiebepalingen die nodig zijn om de fiscale claim te behouden vanwege de mogelijke weglekeffecten. De Orde beveelt derhalve aan de nettolijfrente en het nettopensioen af te schaffen respectievelijk niet in te voeren en te vervangen door een generieke verhoging van de algemene heffingskorting in box 3 voor personen met een inkomen van meer dan € 100.000.

#### **7. Weekenduitgaven gehandicapten (artikel 6.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001)**

Het is de Orde opgevallen dat aan artikel 6.25 Wet IB 2001 niet alleen de onder curatele gestelde wordt toegevoegd maar dat de regeling blijkens de voorgestelde wettekst wordt beperkt tot de 'ernstig gehandicapte' persoon (die onder mentorschap of onder curatele is gesteld). In de memorie van toelichting wordt deze aanscherping van de regeling niet nader toegelicht. De Orde beveelt aan dit alsnog te doen en aan te geven waarom het nodig is deze regeling verder te beperken tot de 'ernstig gehandicapte' persoon. Voorts vraagt de Orde zich af wanneer een gehandicapte persoon 'ernstig gehandicapt' is. Is daarvoor één handicap voldoende, of moet het gaan om meervoudige handicaps? In lid 3 van artikel 6.25 Wet IB 2001 wordt overigens weer niet de 'ernstig gehandicapte' persoon genoemd, wat, gelet op de voorgestelde wijziging in artikel 6.25 lid 1 Wet IB 2001, naar de mening van de Orde wel in de rede had gelegen.

#### **8. Tier-1 kapitaal verzekeringsmaatschappijen (artikel 29a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

De Orde vraagt een nadere verduidelijking omtrent de toepassing van het voorgestelde artikel 29a Wet Vpb 1969 op instrumenten uitgegeven vóór januari 2014 (voor banken) of 1 januari 2015 (voor verzekeraars) en die wel voldoen aan alle voorwaarden die in artikel 29a Wet Vpb 1969 worden gesteld. De staatssecretaris heeft eerder aangegeven dat deze instrumenten moeten worden beoordeeld op grond van de geldende wet- en regelgeving en jurisprudentie. Dit kan in zijn visie betekenen dat fiscaal sprake is van eigen vermogen. Indien deze visie juist is, verzoekt de Orde te bevestigen dat dan mag worden aangenomen dat uitsluitend voor de periode tot 1 januari 2014 respectievelijk 1 januari 2015 geen recht op aftrek bestaat voor uitkeringen op dergelijke instrumenten.

**9. Eenmalige schenkingsvrijstelling € 100.000 ten behoeve van eigen woning (artikel 33a van de Successiewet 1956)**

De Orde begrijpt uit het Belastingplan 2015 dat de toepassing van de eenmalige schenkingsvrijstelling van € 100.000 in artikel 33a SW 1956 die per 1 januari a.s. afloopt, niet wordt verlengd. De Orde betreurt dit. In de praktijk is hieraan namelijk grote behoefte in de situaties waarin de € 100.000 schenking wordt gebruikt voor aflossing van een hypothecaire geldlening bij een bank. In veel gevallen brengt de bank bij een versnelde aflossing namelijk boeterente in rekening, omdat met een extra aflossing van € 100.000 al snel het maximaal in een jaar boetevrij af te lossen bedrag wordt overschreden. Door de schenking van € 100.000 te spreiden over twee jaren – in 2014 én in 2015 – kan de boeterente worden gematigd, aangezien dan tweemaal gebruik kan worden gemaakt van de maximale boetevrije aflossingsruimte (die doorgaans 10% a 20% van de oorspronkelijke hypotheeksom bedraagt). Om deze reden zou verlenging van de regeling van artikel 33a SW 1956 naar de mening van de Orde daarom zeer zinvol zijn. Het kan toch immers niet zo zijn dat het fiscale voordeel voor de begiftigde effectief (deels) teniet wordt gedaan door boeteclausules bij banken. De Orde wijst erop dat het er dus niet om gaat dat in 2015 nogmaals € 100.000 belastingvrij kan worden geschonken. De eenmalige vrijstelling van € 100.000 blijft € 100.000. De staatskas derft door verlenging van deze maatregel naar het jaar 2015 naar de mening van de Orde dan ook geen belasting. Sterker nog, op kasbasis gerekend schuift de belastingderving die voor het jaar 2014 is ingeboekt, deels één jaar op naar het jaar 2015. De Orde dringt er derhalve met klem op aan de eenmalige schenkingsvrijstelling van € 100.000 ten behoeve van de eigen woning met één jaar te verlengen teneinde de boeterente die banken bij vervroegde aflossing van de hypotheekschuld in rekening brengen, te matigen.

Deze eenmalige schenkingsvrijstelling kan worden benut voor verbetering en onderhoud van de eigen woning. Ingevolge artikel 5 onderdeel a sub 2 Uitv.reg. schenk- en erfbelasting geschiedt dit onder de ontbindende voorwaarde dat de schenking vervalt voor zover het geschonken bedrag niet in het jaar van schenking of in de twee daaropvolgende jaren is besteed aan verbetering of onderhoud van een eigen woning. De Orde vraagt de staatssecretaris te verduidelijken of deze schenkingsvrijstelling ook geldt als de begiftigde op het moment van de schenking (uiterlijk in 2014) nog niet over een eigen woning beschikt maar dit binnen genoemde tweejaarsperiode wel het geval zal zijn.

**10. Doorverkooptermijn overdrachtsbelasting (artikel 13 van de Wet belastingen van rechtsverkeer jo. artikel 3 Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer)**

Op 1 januari 2015 loopt de verlengde doorverkooptermijn van 36 maanden ingevolge artikel 3 Uitv.besl. BRv af. De Orde heeft in het Belastingplan 2015 niets gelezen over mogelijke verlenging van deze regeling naar 2015 en eventueel volgende jaren. De Orde vraagt de staatssecretaris daarom of de datum van 1 januari 2015 in artikel 3 Uitv.besl. BRv zal worden gewijzigd of niet. De Orde dringt aan op het structureel maken van deze regeling, mede gelet op het feit dat allerlei andere oorspronkelijk als tijdelijk bedoelde maatregelen in het kader van de bevordering van de woningmarkt – onder andere in de eigenwoningregeling in de inkomstenbelasting – in het Belastingplan 2015 structureel worden gemaakt. Tevens wijst de Orde erop dat ook het overdrachtsbelastingtarief van 2% voor woningen structureel is. Het is daarom volgens de Orde logisch en consistent als dit ook voor de doorverkoopregeling van artikel 13 Wet BRv jo. artikel 3 Uitv.besl. BRv zou geschieden.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

## **11. Samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting (artikel 15, lid 6 en 7, van de Wet belastingen van rechtsverkeer)**

De Orde steunt de opname van het nieuwe artikel 15, lid 6, in de Wet belastingen van rechtsverkeer. Hiermee wordt blijvend in de wet vastgelegd dat de zogenoemde samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting toch mag worden toegepast indien een onroerende zaak binnen zes maanden na het tijdstip van de eerste ingebruikneming of de ingangsdatum van de verhuur wordt verkregen door een verkrijger die de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Het oude artikel 15, lid 6, wordt vernummerd tot lid 7, waarmee de mogelijkheid blijft bestaan om tijdelijk een afwijkende termijn vast te stellen in relatie met de ontwikkelingen op de vastgoedmarkt. De in artikel 3a, lid 1, Uitv.besl. BRv neergelegde afwijkende termijn van 24 maanden loopt tot 1 januari 2015. Het komt de Orde voor dat de huidige stand van de vastgoedmarkt verlenging van deze maatregel rechtvaardigt. De Orde pleit er dan ook voor om de 24 maanden termijn in artikel 3a, lid 1, Uitv.besl. BRv vooralsnog, maar in ieder geval tot 1 januari 2016, te handhaven.

## **12. Wet belastingen op milieugrondslag**

### **12.1. Afvalstoffenbelasting**

In de Begrotingsafspraken 2014 is afgesproken dat de afvalstoffenbelasting weer zou worden ingevoerd met een beoogde opbrengst van € 100 miljoen structureel. Dit is deels per 1 april 2014 gerealiseerd door de invoering van een belasting op uitsluitend stortafval, waarvan de budgettaire opbrengst op € 25 miljoen is geraamd. Hiermee wordt echter kennelijk niet de beoogde opbrengst gehaald, zodat per 1 januari 2015 daarnaast een belasting op het verbranden van afval wordt ingevoerd. Met alleen een belasting op het storten van afval wordt het milieudoel niet gehaald, aldus het kabinet. Klaarblijkelijk wel als er daarnaast een belasting wordt ingevoerd voor het verbranden van afval. Naast het feit dat onduidelijk blijft op welk milieudoel het kabinet inzet, ontstaat nu sterk de indruk dat milieudoel en budgettair doel worden vereenzelvigd. Elk onderbouwd en te meten milieudoel ontbreekt in de memorie van toelichting. Daarmee is de afvalstoffenbelasting naar de mening van de Orde verworpen tot een belasting met nog uitsluitend een fiscaal doel en kan zij bezwaarlijk worden gezien als een belasting die op enigerlei wijze een milieudoel dient.

Overigens acht de Orde de herinvoering vanuit een budgettair doel weinig consistent. Deze belasting is per 1 januari 2012 juist afgeschaft vanwege de uiteindelijk geringe opbrengst. Daaruit bleek het succes van deze belasting. Immers het belangrijkste milieudoel - toen nog wel - bleek bereikt, te weten een zeer scherpe daling van de totale hoeveelheid gestort afval. Die hoeveelheid is in vijftien jaren tijd afgenomen van 13 miljoen ton naar een kleine 2 miljoen ton in 2012 en die hoeveelheid is sindsdien verder gedaald. Dit geeft aan dat het sturende effect van de afvalstoffenheffing er niet of nauwelijks nog is. Bijna 90% van het afval wordt in Nederland reeds hergebruikt of nuttig toegepast. Daarmee zal ook een sturend effect van een heffing op het verbranden van afval verwaarloosbaar klein zijn. De Orde betreurt daarom dat het kabinet niet meer aansluiting heeft willen zoeken bij doel en strekking van milieuheffingen en het daaraan ten grondslag liggende uitgangspunt “de vervuiler betaalt”. Die relatie lijkt met de herinvoering van de afvalstoffenbelasting ten faveure van een budgettair doel te zijn losgelaten.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*



De geraamde opbrengst van de afvalstoffenbelasting staat naar de mening van de Orde niet in verhouding tot de additionele administratieve lasten die deze belasting voor de getroffen bedrijven met zich brengt. Voor een magere € 100 miljoen moeten de belastingplichtige bedrijven hun administratie zodanig inrichten dat de hoogte van de belasting kan worden bepaald. Dit roept herinneringen op aan een andere, weinig verheffende belasting die kortstondig heeft bestaan en uiteindelijk weer is afgeschaft, te weten de verpakkingenbelasting. Deze laatste belasting had overigens nog duidelijk een milieudoel wat bij de afvalstoffenbelasting uit het oog lijkt te zijn verdwenen (zie hiervóór). De Orde voorziet met de nieuw ingevoerde afvalstoffenbelasting eenzelfde traject en vraagt de staatssecretaris daarom nadrukkelijk de herintroductie van deze belasting te heroverwegen.

### **12.1.1. Vereenvoudiging belastbaar feit (artikelen 53 en 56 van de Wet belastingen op milieugrondslag)**

Door deze voorgestelde wijziging wordt onder meer geregeld dat ook in geval van leveringen van aardgas en elektriciteit anders dan via een aansluiting het belastbare feit de levering is, waardoor ook bij deze leveringen rechtstreeks de hoofdregel van toepassing is op zowel de belastingplicht als op het tijdstip van het belastbare feit (niet de gebruiker, maar de leverancier wordt belastingplichtig voor deze leveringen). Hierdoor kunnen bepaalde uitzonderingsbepalingen wat betreft het belastbaar feit worden geschrapt en wordt het belastbaar feit voor de energiebelasting vereenvoudigd. Vanuit het oogpunt van gelijkheid, duidelijkheid en rechtszekerheid is deze wetswijziging toe te juichen. Het is echter na deze wetswijziging (nog steeds) niet duidelijk wanneer sprake is van een levering in de zin van de energiebelasting. Aangezien het belastbaar feit is gekoppeld aan dit begrip, beveelt de Orde aan dit begrip nader te bepalen in artikel 47 ("begripsbepalingen") van de Wet belastingen op milieugrondslag.

- \*\*\* -