



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

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

Amsterdam, 2 oktober 2015

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel Belastingplan 2016 c.a. (34 302)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de wetsvoorstellen Belastingplan 2016 (34 302), Overige fiscale maatregelen (34 305), Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 (34 306) en Wet tegemoetkomingen loondomein (34 304). Deze wetsvoorstellen geven de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal opmerkingen.

Op een aantal punten dringt de Orde aan op beleidsmatige heroverweging of substantiële wijziging. Deze speerpunten worden hierna kort weergegeven onder A.

Verder heeft de Orde op een aantal punten ernstige technische kritiek of wezenlijke opmerkingen. Deze technische kernpunten zijn hierna onder B. samengevat.

Voor het volledige commentaar verwijst de Orde naar de bijlage bij deze brief.

A. Speerpunten

Verlaging fiscale lasten op arbeid

1. De Orde stelt vast dat de voorstellen geen (uitzicht op) structurele herziening en vereenvoudiging van de heffingsstructuur bieden. Aan de vorig jaar door de staatssecretaris geuite ambitie om de lasten op arbeid te verlagen wordt met de voorstellen naar de mening van de Orde slechts in beperkte mate uitvoering gegeven.

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.

1

Herziening box 3

2. De Orde constateert dat vanwege de maatschappelijke onvrede met de irreële hoogte van het huidige forfaitaire rendement van vier procent ten aanzien van spaartegoeden, een - naar de Orde hoopt - tijdelijk alternatief systeem wordt voorgesteld. Dit alternatief zal naar de mening van de Orde echter vermoedelijk evenzeer tot maatschappelijke onvrede leiden, omdat de voorgestelde forfaitaire rendementsschijven eveneens door grotere groepen als irreëel zullen worden aangemerkt. Daarenboven verwacht de Orde dat er sprake zal zijn van ongewenste gedragseffecten. Het belastingregime voor buitenlands belastingplichtigen wordt, zo verwacht de Orde, complex (mede door de impact van de recente uitspraak van het EU Hof van Justitie in de gevoegde zaken Miljoen, X en Société Generale). Het komt de Orde voor dat er maatschappelijk een behoorlijke mate van eensgezindheid lijkt te bestaan dat de enige oplossing is om over te gaan op een systeem van het belasten van daadwerkelijke rendementen. Het kabinet houdt dit blijkens de memorie van toelichting (hierna 'MvT') in wezen af met een beroep op de IT-implementatie door de belastingdienst. Dat zou op zich een goede reden kunnen zijn tot uitstel van wijziging van het huidige systeem, maar zou naar de mening van de Orde niet tot invoering van een systeem moeten leiden dat als onrechtvaardig wordt ervaren.
3. De Orde wijst er daarbij op dat Nederland op grond van EU-Richtlijn 2014/107 per 1 januari 2016 reeds verplicht is om informatie over daadwerkelijke rendementen, zowel de ontvangen rente en dividenden als vermogensgroei, op spaargelden en effecten automatisch te verstrekken aan andere lidstaten. Nederland zal derhalve deze informatie ook systematisch van andere lidstaten ontvangen. Alle Nederlandse Financiële instellingen verstrekken al sinds jaar en dag systematisch informatie aan de fiscus. Als implementatie in de vooringevulde aangifte (VIA) het probleem is, zou overwogen kunnen worden het opnemen hiervan uit te stellen maar de ontvangen informatie te gebruiken voor controle van de door belastingplichtigen opgegeven informatie. Dat kan ook achteraf. Een onrechtvaardig geachte heffing invoeren om IT-redenen, komt de Orde onevenwichtig over. Als al de (politieke) keuze gemaakt zou worden om dat toch (tijdelijk) te doen, zou naar de mening van de Orde uitzicht geboden dienen te worden op een concreet nieuw systeem en in de interim periode tegenbewijs toegestaan dienen te worden (eventueel met een doelmatigheidsmarge) om de scherpe kanten van het nieuwe systeem in individuele gevallen te beperken.
4. De Orde wijst er verder op dat op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad stapeling van fictie op fictie ertoe kan leiden dat er een te groot - onaanvaardbaar - verschil ontstaat tussen het forfaitaire rendement en het werkelijk behaalde netto rendement dat in strijd kan komen met elementaire mensenrechten. Het voorgestelde systeem, zonder tegenbewijs, zou derhalve uiteindelijk achteraf, met terugwerkende kracht tot invoeringsdatum, kunnen sneuvelen op juridische gronden. Vanwege de gevoelde onrechtvaardigheid bestaat het risico dat getroffen belastingplichtigen massaal bezwaar gaan maken.
5. De Orde pleit derhalve voor heroverweging van het thans voorgestelde systeem.

Aanscherpen gebruikelijkheids criterium werkkostenregeling

6. Naar de mening van de Orde leidt de voorgestelde wettekst tot een in de praktijk moeilijk uitvoerbare regeling en daarmee tot een ernstige administratieve lastenverzwaring, terwijl de reden voor het voorstel, het risico van tariefsarbitrage, ook op andere wijze bestreden kan worden, zonder of in ieder geval met minder administratieve lastenverzwaring. In de bijlage bij deze brief is een alternatief tekstvoorstel opgenomen dat dit beoogt te bereiken.

Betere aansluiting loonbelasting en inkomstenbelasting

7. De Orde is van mening dat door de grote terugloop in de heffingskortingen en de aanpassing van de tarieven die in de loonheffingssfeer van toepassing zijn, een ondoorzichtige tariefstructuur is ontstaan. In dat kader vraagt de Orde zich ook af hoe het verloop van het marginale tarief is met ingang van 1 januari 2016. Voor het vestigingsklimaat in Nederland is dit naar de mening van de Orde ook geen goede zaak.

Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015

8. De implementatie van de anti-misbruik bepaling van de EU Moeder-dochterrichtlijn (hierna 'MDR') gaat qua reikwijdte verder dan nodig is. De MDR heeft uitsluitend betrekking op dividenden binnen de EU (met doorwerking naar de EER en Zwitserland). De voorgestelde bepaling heeft betrekking op de gehele wereld. De Orde ziet daarin een risico voor het 'level playing field' binnen de EU en het investeringsklimaat van Nederland omdat andere landen hierin minder ver gaan dan Nederland.
9. De Orde constateert dat voor de anti-misbruik bepaling substance op het niveau van de directe aandeelhouder van de Nederlandse dochter wordt getoetst. Dit is anders dan de wijze waarop de binnenlandse substance eisen in het kader van dienstverleningslichamen wordt getoetst, daarbij wordt onder omstandigheden de substance in andere vennootschappen binnen fiscale eenheid meegewogen. De Orde suggereert dat bevestigd wordt dat in dit soort situaties de beoordeling per land, binnen dezelfde groep, kan plaatsvinden, analoog aan de hierboven genoemde "in Nederland" benadering voor binnenlandse substance eisen. Een andere aanpak zou naar de mening van de Orde niet rechtvaardig zijn en overigens mogelijk Europeesrechtelijk aantastbaar zijn.
10. De Orde heeft met instemming kennis genomen van de gekozen techniek, waarbij de niet-toepassing van de deelnemingsvrijstelling is gekoppeld aan de aftrekbaarheid van de vergoeding in het andere land. Daarmee wordt recht gedaan aan het uitgangspunt van zowel de MDR als de OESO (BEPS actiepunt 2) om de 'deduction-no-inclusion-mismatch' op te heffen die kan ontstaan ten gevolge van een verschil in kwalificatie tussen het land van de debiteur en Nederland als land van de geldverstrekker. Toch plaatst de Orde ten aanzien van de gekozen wetstechnische uitwerking een kritische kanttekening, waar deze uitwerking leidt tot dubbele belasting. De uitwerking kan er namelijk toe leiden dat feitelijk niet aftrekbare rente in het buitenland in Nederland toch wordt belast. Daarnaast herbergt de gehanteerde ruimere definitie van hybride leningen als risico dat deze voor onbedoelde toepassing wordt gebruikt. Ten slotte bestaat met de gekozen uitwerking het risico dat meegekocht dividend dubbel wordt belast.

Implementatie verrekenprijsdocumentatie en 'country-by-country reporting'

11. In het wetsvoorstel wordt de OESO documentatie zeer nauw gevolgd, zowel voor country-by-country reporting (hierna 'CBCR') als voor de implementatie verrekenprijs documentatie (master file en local file, hierna 'MFLF'). Dat is, naar de mening van de Orde, te waarderen als uitgangspunt, hetgeen hopelijk door veel staten zal worden gevolgd. De feitelijke invulling van de vereiste documentatieverplichtingen wordt nader bepaald bij ministeriële regeling, maar de inhoud hiervan is nog niet bekend. De Orde acht het gewenst dat duidelijkheid over de inhoud van de ministeriële regeling wordt gegeven en bijvoorbeeld wordt aangegeven of deze ook OESO conform zal zijn.

12. Doordat Nederland één van de eerste landen is met een wetsvoorstel is vooralsnog onduidelijk op welke wijze andere OESO lidstaten de country-by-country Implementation Package hanteren. Het is naar mening van de Orde in ieder geval wenselijk dat Nederland een evaluatie doet nadat duidelijk is of en in welke mate OESO lidstaten afwijken van de country-by-country Implementation Package om te beoordelen wat een raadzame reactie is. In voorkomend geval zou Nederland bereid moeten zijn haar implementatie aan te passen aan de grootste gemene deler van implementatie door onze belangrijkste handelspartners. De Orde verzoekt om een toezegging in die zin.
13. Ten aanzien van de MFLF geldt dat het criterium ‘geconsolideerde groepsopbrengsten’ zodanig ruim kan worden ingevuld, dat tevens incidentele en niet zelf gegenereerde opbrengsten kunnen meetellen. Alsdan wordt de regeling niet beperkt tot die belastingplichtigen die zelf intercompany transacties overeenkomen, maar tot een veel ruimere groep (inclusief houdstermaatschappijen die hun belangen niet op kostprijs waarderen). Naar de mening van de Orde loopt Nederland hiermee uit de pas bij wat andere landen waarschijnlijk gaan doen en lijkt deze regel tot onnodige administratieve lasten te leiden voor het bedrijfsleven. Aangezien de wet reeds voorziet in de regeling van artikel 8b vraagt de Orde zich af of de MFLF regeling kan worden beperkt tot belastingplichtigen die daadwerkelijk zelf voor 50.000.000 euro intercompany transacties aangaan om daarmee enerzijds wel te voldoen aan de doelstellingen van de MFLF, maar anderzijds onnodige administratieve lastenverzwaringen te voorkomen.
14. De Orde meent dat de voorgestelde sancties tegen overtreding van deze bepalingen ondoordacht, disproportioneel en inconsistent zijn.

Integratie S&O-afdrachtvermindering en RDA per 2016

15. De Orde ziet in het voorstel een verbetering van de effectueringmogelijkheden (ook wel aangeduid als de ‘verzilveringsproblematiek’) voor belastingplichtigen met een (te) laag of geen winstniveau door de S&O-afdrachtvermindering voortaan af te zetten tegen verschuldigde loonbelasting. Voorwaarde hierbij is echter wel dat de verschuldigde loonbelasting hoog genoeg is om de stimuleringsmaatregel te effectueren. De Orde voorziet met betrekking tot de voorgenomen integratie een verschuiving van meer kapitaalintensieve belastingplichtigen naar de meer arbeidsintensieve belastingplichtigen. De Orde merkt dan ook op dat de integratie voor een groep belastingplichtigen weliswaar de effectueringmogelijkheid verbetert, maar aan de andere kant voor een andere groep belastingplichtigen hetzelfde probleem creëert. Daarbij lijkt de integratie groepen als starters en ZZP-ers niet te helpen of juist te benadelen bij het verzilveren van de voordelen van de regelingen. Ook grotere ondernemingen met personeel in aparte personeelsvennootschappen kunnen problemen gaan ondervinden bij de verzilvering. De Orde doet voorstellen om, binnen de voorgestelde nieuwe systematiek, deze verzilveringsproblemen op te lossen.
16. In het verlengde hiervan merkt de Orde op dat door het overbrengen van RDA uit de winstsfeer een beperking in benuttingsmogelijkheden binnen de jaargrens optreedt. Na de integratie dient de S&O-afdrachtvermindering immers binnen de entiteit van de individuele S&O-inhoudingsplichtige te worden benut, terwijl de RDA thans op fiscale eenheidsniveau kan worden geëffectueerd. Daarbij is een onderbenutting in het voorgestelde systeem definitief terwijl dat in de huidige opzet tot een - ook in anderen jaren nog - verrekenbaar verlies kan leiden.

17. Een afdrachtvermindering vormt een belast voordeel in de winstsfeer. Elke tegemoetkoming via die weg is derhalve een bruto voordeel voor de belastingplichtige waarover derhalve nog vennootschapsbelasting verschuldigd is. Naar mening van de Orde dient met dit effect rekening te worden gehouden bij het bepalen of belastingplichtigen hetzelfde voordeel genieten van de S&O-afdrachtvermindering als onder de thans geldende regelgeving het geval is.

Verruiming schenkingsvrijstelling eigen woning

18. De Orde is van mening dat het voorgestelde overgangsrecht in het kader van de structurele verruiming van de schenkingsvrijstelling voor de eigen woning tot ongelijke behandeling, althans tot grote verschillen in hoogte van de vrijstelling kan leiden. Een regeling waarbij het bedrag van de verruimde vrijstelling wordt verminderd met daadwerkelijk vóór 2017 gebruikte verhoogde vrijstellingen, zoals deze ook gold onder de tijdelijke verruiming van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014 op grond van het Belastingplan 2014, geniet de voorkeur. Idealiter wordt de vrijstelling vormgegeven als een life time regeling, die in gedeelten en gespreid over meerdere jaren kan worden benut.

Erfpachtstructuren in de overdrachtsbelasting

19. De Orde merkt op dat de voorgestelde wetwijziging een ad hoc reactie is op een vermeende misbruikstructuur in de overdrachtsbelasting. Voor het bepalen van de waarde van het recht van erfpacht respectievelijk de bloot eigendom heeft de wetgever destijds een eigen systematiek gekozen. Deze systematiek sluit (bewust) niet aan bij de door belastingplichtigen ervaren economische realiteit. In de meeste situaties levert dat een voordeel op voor de Belastingdienst, maar in een klein aantal situaties een nadeel (het heffingsbelang van het wetsvoorstel bedraagt 'slechts' 20.000.000 euro). Het verbaast de Orde dat alleen in de situaties waarin een voordeel voor belastingplichtige ontstaat thans ineens misbruik wordt geconstateerd.

De Orde onderschrijft dat een sale-en-leaseback en erfpachtlease economisch vergelijkbaar zijn, maar thans voor de heffing van overdrachtsbelasting anders wordt behandeld. De Orde onderschrijft daarom het streven om te komen tot een vergelijkbare heffing van overdrachtsbelasting bij sale-en-lease-back en erfpachtlease. De Orde meent dat dit dan wel op een goede en weloverwogen manier moet worden ingepast in het wettelijke systeem. Daar is nu, in het voorstel, geen sprake van. Het beoogde einddoel van gelijke behandeling wordt niet bereikt. Door eenzijdig de waarderingssystematiek aan te passen wordt een zorgvuldig gekozen systeem uit evenwicht gebracht.

De Orde is dan ook geen voorstander van deze ad hoc wijziging. De wetwijziging vermindert de begrijpelijkheid en de uitvoering van de wet en ook goedwillende belastingplichtigen worden geraakt. De Orde raadt dan ook aan om de voorgestelde wetwijziging te schrappen en in plaats daarvan de staatssecretaris te verzoeken om te komen tot een bredere heroverweging van de waarderingsregels van artikel 11 WBR.

Emigratie van aanmerkelijkbelanghouders

20. De Orde begrijpt de wijzigingen in de regels bij emigratie van aanmerkelijkbelanghouders in haar politieke context, maar verwondert zich over het gemak waarmee deze fundamentele wijziging in het verdragsbeleid wordt doorgevoerd. Het is wenselijk dat wordt aangegeven wat de visiewijziging betekent voor het verdragsbeleid en voor de toekomstige onderhandelingen over belastingverdragen. Voor de toepassing van de nieuwe regeling is het voorts noodzakelijk

om vooral - naast diverse andere technische vragen - duidelijkheid te geven over de toerekening van de winstreserves die ten grondslag liggen aan de conserverende aanslag en de pro rata benadering van artikel 25, lid 8, onderdeel b, Invorderingswet 1990 eveneens te incorporeren in onderdeel c van dat artikel.

Rekening houden met tegengestelde belangen ten aanzien van de WOZ-waarde

21. De Orde geeft in overweging om de uitkomst van een WOZ-bezwaar dat - gelet op de partij die dat bezwaar heeft ingesteld - qua belang ziet op het woningwaarderingstelsel (hierna 'WWS') en dus niet ziet op de belastingheffing, niet door te laten werken naar de belastingheffing. Daarmee heeft de verhuurder zelf zijn fiscale belangen in de hand en is zijn belastingheffing niet afhankelijk meer van het doen en laten van een andere belanghebbende bij de WOZ-waarde.

B. Technische kernpunten

Verruiming schenkingsvrijstelling eigen woning

1. De Orde zou graag bevestigd zien dat de structurele verruiming van de schenkingsvrijstelling voor de eigen woning ook van toepassing kan zijn indien de schenking wordt gebruikt om een restschuld eigen woning af te lossen, indien de rente en kosten daarvan voor de heffing van de inkomstenbelasting niet aftrekbaar zijn.

Integratie S&O-afrachtvermindering en RDA per 2016

2. De Orde geeft in overweging om van het momentum in het huidige wetgevingsproces gebruik te maken om ook een aantal evidente knelpunten in de praktijk weg te nemen. Dit speelt met name bij het 'uitsluitend dienstbaar' criterium en de behandeling van opbrengsten als neveneffect van een S&O-project.

3. Op grond van het voorgestelde artikel 23b tweede lid WVA, komen investeringen die in aanmerking komen voor energie-investeringsaftrek (hierna 'EIA') of milieuinvesteringaftrek (hierna 'MIA') niet in aanmerking voor de S&O-afrachtvermindering. De reden hiervoor is dat stapeling van investeringssubsidies onwenselijk wordt geacht. Dat is op zich, naar de mening van de Orde, niet onlogisch. Echter, het voordeel dat een belastingplichtige met de RDA (en vanaf 1 januari 2016 de WBSO) realiseert, is aanzienlijk hoger dan het belastingvoordeel van de EIA of MIA. Daarnaast kennen de EIA/MIA desinvesteringstermijnen, in tegenstelling tot de RDA. Gevolg is dat wordt bewerkstelligd dat een belastingplichtige een groter fiscaal voordeel kan realiseren door te investeren in een bedrijfsmiddel dat niet voor de EIA of MIA kwalificeert en deze regelingen derhalve een averechts effect hebben.

Om de doelstellingen om investeringen in milieuvriendelijke/energiezuinige bedrijfsmiddelen te stimuleren en cumulatie van beide regelingen te voorkomen, zou naar de mening van de Orde de anticumulatieregeling moeten voorschrijven dat investeringen waarvoor een belastingplichtige energie-investeringsaftrek, dan wel milieuinvesteringaftrek heeft verkregen niet kwalificeren voor de WBSO. Dit in plaats van de huidige bepaling die bedrijfsmiddelen uitsluit indien deze in aanmerking komen voor EIA of MIA. Dan heeft een belastingplichtige de keuze om de voor hem meest gunstige regeling te kiezen, aangezien de RDA slechts wordt uitgesloten indien de belastingplichtige een aanvraag voor de EIA of MIA heeft ingediend.

Aanpassingen vpb-plicht overheidsondernemingen

4. De Orde vraagt ter zake van de vpb-plicht overheidsondernemingen aandacht voor de quasi-inbestedingsvrijstelling (artikel 8f, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969). De quasi-inbestedingsvrijstelling geldt niet voor de situatie dat één privaatrechtelijk overheidslichaam (de dochter) wordt gehouden door één ander privaatrechtelijk overheidslichaam (de holding), waarvan de aandelen worden gehouden door meer dan één publiekrechtelijke rechtspersoon. Deze geldt immers slechts voor privaatrechtelijke overheidslichamen van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Daarvoor is de eis dat alle aandelen middellijk worden gehouden door een publiekrechtelijke rechtspersoon. De Orde raadt aan om de regeling op dit punt te verruimen.
5. Tevens vraagt de Orde aandacht voor het ontbreken van een vrijstelling voor activiteiten die de deelnemers in een samenwerkingsverband verrichten ten behoeve van een samenwerkingsverband als bedoeld in de samenwerkingsvrijstelling. Ter zake van die activiteiten kan geen beroep worden gedaan op een vrijstelling.

Massaal bezwaar

6. De Orde maakt kritische opmerkingen over het niet toesturen van de collectieve uitspraak aan belastingplichtigen die bezwaar hebben gemaakt en heeft een probleem met het uitgangspunt dat geen beroep mogelijk is tegen de collectieve uitspraak. Dit is logisch voor zover het gaat om het kernpunt van de collectieve uitspraak. Dit is echter in strijd met elementaire rechtsbeginselen voor zover het gaat om de effecten van dat kernpunt op het individuele geval van de belastingplichtigen; die effecten kunnen immers van persoon tot persoon (bijv. cijfermatig) anders uitpakken en over die effecten kan verschil van mening met de belastingdienst bestaan. De Orde suggereert verder dat belastingplichtigen eenvoudig via een webmodule kunnen aangeven mee te doen met een massaal bezwaar procedure.

Step-up voor grensoverschrijdende juridische fusie en juridische splitsing

7. De Orde zou graag bevestigd zien dat met het “ontgaan of uitstellen van belastingheffing” in het eerste, tweede en vierde lid, wordt bedoeld op het ontgaan van Nederlandse dividendbelasting. Of vallen hier ook andere Nederlandse belastingen onder (zoals inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting)?
8. Voorts zou de Orde graag bevestigd zien dat een juridische fusie van een Nederlandse vennootschap in een andere Nederlandse vennootschap of een (in het buitenland gevestigde) buitenlandse vennootschap geen belastbaar feit is voor de heffing van dividendbelasting.
9. De Orde geeft in overweging om eenzelfde step-up regeling als thans voorgesteld in te voeren voor de grensoverschrijdende omzetting van een buitenlandse rechtspersoon in een Nederlands lichaam.
10. Naar mening van de Orde is nog onvoldoende duidelijk hoe het gestorte kapitaal van een Nederlandse verkrijger wordt bepaald bij een grensoverschrijdende ‘onzakelijke’ juridische fusie of splitsing. In dat geval geldt niet de waarde in het economische verkeer van de verkregen vermogensbestanddelen. De Orde verzoekt om toe te lichten of het gestorte kapitaal van de splitsende c.q. wegfuserende vennootschap dan dient te worden herrekend naar Nederlandse maatstaven om op basis daarvan het gestorte kapitaal van de verkrijgende Nederlandse vennootschap te bepalen.

11. Indien een buitenlands lichaam aandelen houdt in een Nederlandse vennootschap en dit buitenlandse lichaam in het kader van een juridische fusie of splitsing die aandelen overdraagt aan een Nederlandse vennootschap, geldt bij de bepaling van het gestorte kapitaal van de verkrijgende Nederlandse vennootschap niet de waarde in het economische verkeer, maar het gestorte kapitaal op de Nederlandse aandelen die als gevolg van de splitsing of fusie overgingen. Op die manier wordt voorkomen dat een Nederlandse dividendbelastingclaim verdwijnt. Indien echter in de relatie tussen de buitenlandse aandeelhouder en de Nederlandse dochters een inhoudingsvrijstelling gold (op basis van de nationale wet of een verdrag), gaat geen Nederlandse claim verloren. De Orde vraagt zich af of in die situatie kan worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer van de overgegangene Nederlandse aandelen. Indien dat niet het geval is, geeft de Orde in overweging om de wettekst op dit punt aan te passen.

Aanscherping disculpatiemogelijkheid (artikel 40 Invorderingswet 1990)

12. De Orde vraagt zich af of de maatregel niet in sommige gevallen disproportioneel uitwerkt. Bijvoorbeeld in de situatie van verkoop van aandelen van een vennootschap met een herinvesteringsreserve. Daarbij wordt er van uit gegaan dat de vennootschapsbelastingclaim ter zake van de herinvesteringsreserve altijd ontstaat in de periode waarin de verkoper nog aandeelhouder is, hetgeen in de praktijk zeker niet altijd het geval is. Toch wordt in die situatie het risico volledig bij de verkoper gelegd.

Verzachten sanctie bij aflossingsachterstand eigen woning

13. De Orde verzoekt om opheldering over het moment waarop een schuld die na toepassing van de sanctie van artikel 3.119e, lid 4, Wet IB 2001 is overgegaan naar box 3 opnieuw kan kwalificeren als eigenwoningschuld. Is dat in het jaar waarin de belastingplichtige weer in de pas gaat lopen met zijn aflossingsschema (en daarmee weer een kwalificerende eigenwoningschuld heeft), of is dat pas op 1 januari van het daaropvolgende kalenderjaar.

Vereenvoudiging informatieplicht bij eigenwoningschuld anders dan bij aangewezen administratieplichtigen

14. De Orde vraagt of is overwogen om deze administratieve vereenvoudiging ook reeds te laten gelden voor nieuwe eigenwoningschulden dan wel voor wijzigingen betreffende bestaande eigenwoningschulden in het huidige kalenderjaar 2015. En zo ja, waarom er vanaf is gezien om dit al onmiddellijk voor de eerstkomende aangifteronde in het voorjaar 2016 door te voeren.
15. De Orde vraagt zich voorts af of de sanctie van uitsluiting van de schuld als eigenwoningschuld, indien niet alle aangewezen gegevens worden verstrekt wel proportioneel is.
16. Ook vraagt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat de renteaftrek alleen wordt uitgesloten voor het kalenderjaar ter zake waarvan niet de vereiste informatie ter zake van de eigenwoningschuld is verstrekt. Of moet het voorgestelde artikel 3.119g Wet IB 2001 zo worden gelezen dat renteaftrek is uitgesloten tot het tijdstip waarop de aangifte inkomstenbelasting over het volgende kalenderjaar wordt ingediend (uitgaande van de veronderstelling dat daarin wel de vereiste informatie over de eigenwoningschuld is opgenomen)?

De Orde suggereert de Staatssecretaris om een reactie op de hiervoor en in de bijlage aangegeven andere punten te verzoeken.

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

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

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



mr. M.V. Lambooy
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs bij het wetsvoorstel Belastingplan 2016 (34 302), Overige fiscale maatregelen 2016 (34 305), Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 (34 306) en Wet tegemoetkomingen loondomein (34 304)

Dit technisch commentaar bevat de nadere uitwerking van de speerpunten en kernpunten genoemd in de begeleidende brief, alsmede andere punten met een technisch karakter.

1.1. Verlaging fiscale lasten op arbeid en tariefstructuur

Artikel I, II en XVII Belastingplan 2016 (Wet inkomstenbelasting 2001 en Wet op de loonbelasting 1964)

Het Belastingplan 2016 bevat een aantal maatregelen dat is gericht op het verlagen van de loonkosten voor werkgevers en het verbeteren van de koopkracht voor werknemers aan de onderkant van het salarisgebouw. De Orde is van mening dat met een aantal maatregelen inderdaad effectief wordt voorzien in een gerichte faciliteit dan wel compensatie aan de onderkant van het inkomensgebouw. Dit geldt bijvoorbeeld voor de verdere en steilere afbouw van de algemene en arbeidskorting en de verlenging van de derde schijf. In het algemeen betreffen de wijzigingen in het loondomein echter slechts kleine wijzigingen in het inkomensbeleid, zonder dat invulling wordt gegeven aan de gewenste fundamentele herziening van de belastingheffing op (loon)arbeidsinkomen. Daarnaast blijft de lastendruk voor werkgevers aan de onderkant van het salarisgebouw relatief hoog.

Voor de gemiddelde burger is het systeem van tarieven, heffingskortingen, toeslagen et cetera niet transparant. De marginale tarieven op hoger inkomen zijn voor vrijwel niemand meer te doorgronden. Ook de aansluiting tussen de loon- en inkomstenbelasting behoeft in dit kader verbetering. In het Belastingplan 2016 wordt ter verbetering van de aansluiting bijvoorbeeld voorgesteld om de voordeelregel van artikel 26, lid 2, Wet LB 1964 af te schaffen en de inkomensafhankelijke opbouw van de arbeidskorting in de tabel bijzondere beloningen te incorporeren. Dit is naar mening van de Orde een goede stap, maar nog niet voldoende. Een volledige aansluiting tussen de loon- en inkomstenbelasting lijkt moeilijk haalbaar zonder een structurele herziening en vereenvoudiging van de heffingsstructuur. De Orde pleit dan ook voor een zodanige herziening en vereenvoudiging van de heffingsstructuur.

Door de terugloop van de arbeidskorting en de algemene heffingskorting kunnen er verschillen ontstaan tussen de op het loon ingehouden loonheffing en de uiteindelijk verschuldigde inkomstenbelasting. Dit was met name het geval als loonbestanddelen in de loonheffingsfeer belast werden op basis van de tabel voor bijzondere beloningen. Dit loon telde niet mee voor de berekening van de hoogte van de terugloop in de loonheffingen, terwijl dat in de inkomstenbelasting wel het geval was. Dit is met ingang van 2015 gerepareerd door het loon dat belast wordt op basis van de tabel voor bijzondere beloningen tegen een hoger belastingtarief in de heffing te betrekken. Hierdoor is het toptarief waartegen bepaald inkomen wordt belast vastgesteld op 56 procent.

In de fiscale literatuur is er al op gewezen¹ dat als gevolg van deze tariefstructuur het marginale tarief een ongewenst grillig verloopt kent. De Orde vraagt zich in dat kader af hoe het verloop van het marginale tarief is met ingang van 1 januari 2016.

De Orde is verder van mening dat door deze grote terugloop in de heffingskortingen en de aanpassing van de tarieven die in de loonheffingssfeer van toepassing zijn, een ondoorzichtige tariefstructuur is ontstaan. Voor het vestigingsklimaat in Nederland acht de Orde dit geen goede zaak, mede omdat nu de indruk kan ontstaan dat het Nederlandse toptarief is verhoogd van 52 procent naar 56 procent.

1.2. Herziening box 3 inkomstenbelasting (vermogensrendementsheffing)

Artikel II, onderdelen C, E, F, G en J en artikel III Belastingplan 2016 (artikelen 5.2, 5.5, 7.7, 7.8, 10.1 en 10.6bis Wet inkomstenbelasting 2001)

De Orde is verheugd dat de wetgever de maatschappelijke onvrede over de huidige box 3-regeling serieus heeft genomen en om die reden een aanpassing voorstelt. De manier waarop deze wijziging in het voorstel is vormgegeven, geeft de Orde aanleiding tot onderstaand commentaar.

1. De Orde begrijpt uit de memorie van toelichting (hierna 'MvT') dat ook de optie om het daadwerkelijke rendement te belasten, onder ogen is gezien maar deze om uitvoeringstechnische redenen is afgewezen. Naar de mening van de Orde is dit onvoldoende onderbouwd. De Orde wijst in dit kader - evenals het CPB in diens Policy Brief 2015/16 'Een meer uniforme belasting van kapitaalinkomen' - erop dat met ingang van 1 januari 2016 op grond van de EU-Richtlijn 2014/107/EU, alle financiële instellingen verplicht zijn om aan de fiscus de navolgende informatie te verstrekken:

- rentebaten;
- dividenden;
- vermogensmutaties.

Naar de mening van de Orde krijgt de fiscus derhalve inzake bankrekeningen, bancaire spaarproducten en effecten alle relevante informatie om een systeem, waarbij belastingheffing over de werkelijke inkomsten plaatsvindt, in te richten en te vullen met deze gerenseigneerde informatie. Omdat ook informatie wordt verkregen over vermogensmutaties, kan - indien de (politiek) keuze wordt gemaakt voor een vermogensaanwasbelasting - eventueel misbruik door beleggingsproducten die zijn gestoeld op vermogensgroei in plaats van op jaarlijkse inkomsten, tegengegaan worden. Voor de overige bezittingen in box 3 kan gewerkt worden met een fictief rendementspercentage waarbij belastingplichtigen de mogelijkheid van tegenbewijs wordt geboden. Aldus ontstaat een in beginsel naar mening van de Orde goed uitvoerbaar en maatschappelijk acceptabel systeem, waarbij de verdeling van werkzaamheden tussen enerzijds de fiscus en anderzijds de belastingplichtigen evenwichtig is. De Orde wijst er bovendien op dat voor andere belastingplichtigen zoals ondernemers, medegerechtigden, resultaatgenieters en ter beschikking stellers en bij vennootschappen al sinds jaar en dag een vermogenswinstbelastingheffing naar het daadwerkelijke inkomen geldt.

¹ H.B.A. Verhoeven, Graag een minder grillig verloop van de marginale progressie van belastingheffing op arbeidsinkomen, WFR 2015/994.

2. In het wetsvoorstel is in het voorgestelde systeem voorzien in een evaluatie na drie jaar. Omdat ook duidelijk is aangegeven dat het voorgestelde systeem geen ‘eindstation’ is, vraagt de Orde zich af wat in die gedachtegang de volgende stap zal zijn. Voorts is de vraag of het wijzigen naar een ander systeem waaraan het nodige jaarlijkse onderhoud gepleegd moet worden, de efficiency dient, als nu al duidelijk is dat het voorgestelde systeem een relatief korte looptijd zal hebben. De Orde is daarom een voorstander van wijziging van het huidige systeem, waarbij het alternatief zodanig is dat het in beginsel ten minste tien jaar kan functioneren en thans reeds uitzicht wordt geboden op dat definitieve alternatieve systeem. De huidige voorstellen kunnen dan als een overgangssysteem worden gezien. In deze context roept de Orde in herinnering dat een bredere stelselherziening, waarin onder meer naar het huidige box 3-systeem wordt gekeken, een betere benadering zou zijn.

3. In het nieuwe systeem worden meerdere categorieën vermogenstitels onderscheiden met elk een eigen rendementspercentage. De Orde vreest dat hiermee, anders dan de wetgever meent, een opeenstapeling van ficties wordt gecreëerd die in de ogen van de Hoge Raad geen genade kan vinden. De Orde meent dat de wetgever hiermee een niet te onderschatten risico neemt dat dit stelsel in strijd is met (bijvoorbeeld) het EVRM, en dan mogelijk, met terugwerkende kracht tot datum inwerkingtreding op die grond sneuvelt. Een tegenbewijsregeling zou naar de mening van de Orde de mogelijke strijdigheid met het EVRM kunnen wegnemen.

Voorts is voor de Orde onduidelijk waarom per categorie de looptijd van de benchmark steeds anders is. Bij de categorie ‘obligaties’ wijst de Orde erop dat het door de wetgever genoemde percentage van vier niet volgt uit de tabel. Een consequente toepassing van de voor deze categorie genoemde benchmark zou een veel lager percentage impliceren. De Orde kan niet begrijpen dat de enkele verwachting dat het rendement op obligaties op enig moment in de toekomst wel weer zal stijgen naar het niveau van vier procent, een afdoende redenering is om thans dit hoge percentage te onderbouwen. Op dit moment wordt dit percentage bij lange na niet gehaald. De Orde wijst erop dat deze additioneel benodigde redenering het gehele stelsel ook weer dichterbij de kwalificatie ‘opeenstapeling van ficties’ brengt met alle risico’s voor de belastingopbrengst van dien. Ook acht de Orde de keuze bij onroerende zaken qua benchmark opmerkelijk. Het CBS-cijfer inzake prijsontwikkeling koopwoningen wordt geacht alle denkbare soorten onroerende zaken af te dekken. Ook dat is op zich al weer een fictie die geen recht doet aan de diversiteit van de werkelijkheid. De toerekening van schulden aan spaargeld levert evenzeer opmerkelijke gevolgen op. In economische zin impliceert dit negatieve rendementen (geld lenen kost meer dan dat sparen oplevert). Al met al meent de Orde dat in het voorgestelde systeem de band met de werkelijkheid een (te) ver verwijderde band is.

4. In de MvT mist de Orde een toelichting op de wijziging die de wetgever maakt bij de onderbouwing van het(de) forfaitair(e) rendementspercentage(s). Bij de invoering van de wet inkomstenbelasting 2001 werd verondersteld dat iedere belastingplichtige zonder enig risico in staat is om het rendement (vier procent) te behalen. Om die reden werd ook geen tegenbewijsregeling nodig geacht. In het thans voorgestelde systeem wordt dit criterium verlaten en in plaats daarvan wordt een normatief rendementspercentage gehanteerd dat gekoppeld is aan de omvang van het vermogen. Hiermee wordt een systeem geïntroduceerd waarbij de wetgever belastingplichtigen met een groter vermogen de facto dwingt om meer (beleggings)risico te gaan lopen. Een dergelijke introductie verdient naar mening van de Orde een meer fundamentele onderbouwing voor deze wijziging. Indien de wetgever wenst vast te houden aan de voorgestelde

benadering, dan verzoekt de Orde om een tegenbewijsregeling in te voeren zodat belastingplichtigen die om hen moverende redenen geen of minder risico dan het veronderstelde risico wensen te lopen, hun werkelijke rendement kunnen berekenen en dit laten belasten tegen het tarief van 30 procent.

5. Verder blijkt uit de voorstellen dat het forfaitaire rendement op een vijfjaars-gemiddelde wordt vastgesteld, afgeleid uit de CBS-cijfers, behorende bij de desbetreffende beleggingsmix. De Orde wijst erop dat dit in een dalende markt betekent dat een hoog rendement uit het verleden lang blijft na-ijlen in de hoogte van het forfaitaire rendement. Het forfaitaire rendement wordt dan vastgesteld op een percentage dat de belastingplichtige al lang niet meer feitelijk (kan) beha(a)l(t)(en). Vijf jaar is dan een behoorlijk lange termijn. In een stijgende markt doet zich uiteraard het omgekeerde effect voor. Maar de Orde meent dat een overheid vooral oog moet hebben voor de gevallen die onevenredig worden getroffen en dat is bij dalende markten meer het geval dan bij stijgende markten. De Orde vraagt daarom of is overwogen om enkel het daadwerkelijke rendement, gebaseerd op CBS-cijfers, van het jaar ervóór te hanteren als forfaitaire rendement in plaats van een vijfjaars-gemiddelde en waarom dit is afgewezen.

6. Bij spaarrente zal in het algemeen geen sprake zijn van bankkosten en zal de bruto-spaarrente gelijk zijn aan het nettorendement. Bij effecten - obligaties, aandelen, al dan niet in beleggingsfondsen - zal een belegger, onder meer als gevolg van de recente invoering door de wetgever van het verbod op distributievergoedingen, jaarlijks (relatief substantiële) beheer- en bewaarvergoedingen moeten betalen. Hierdoor reflecteren bruto-rendementspercentages van obligaties, aandelen en belangen in beleggingsfondsen niet het netto rendement dat de belegger realiseert. De Orde vraagt of deze kosten deel uitmaken van de CBS-rendementen die de basis vormen voor het vastgestelde forfaitaire rendementen en zo niet, of deze zijn meegewogen bij het vaststellen van de gemiddelde rendementen die als grondslag dienen van de voorgestelde forfaitaire rendementen. Als dit niet is gebeurd, verzoekt de Orde dit alsnog te doen. Het geen rekening houden met deze kosten zal door beleggers als onrechtvaardig worden ervaren en vergroot het risico dat de rechter oordeelt dat de forfaitaire rendementen te veel afwijken van de werkelijk gerealiseerde rendementen.

7. In de MvT wordt gewag gemaakt van mogelijke aanpassingen, indien ‘belastingontwijkend gedrag waarbij de randen van het stelsel worden opgezocht’. De Orde verzoekt te verduidelijken wat het kabinet hieronder verstaat.

8. In het voorgestelde systeem worden de vermogens van partners bij elkaar opgeteld voor de bepaling van het bij de omvang van dat gezamenlijke vermogen behorende fictief rendementspercentage. De realiteit kan echter zijn dat iedere partner zijn of haar eigen vermogen heeft en zelf bepaalt of er gespaard of belegd wordt. Door een hoger rendementspercentage “voor te schrijven” op basis van één gezamenlijk vermogen, wordt miskend dat feitelijk sprake kan zijn van twee gescheiden vermogens die elk een eigen beheerpatroon hebben. Ook dit kan uitgelegd worden als een fictie waarmee de afstand tot de werkelijkheid weer een stap verder wordt vergroot. Voorts wijst de Orde erop dat het huidige voorstel waarbij box 3-inkomen gemeenschappelijk inkomen blijft, zal leiden tot een toename van het aantal aangiften. Partners hebben er dan namelijk belang bij om hun vermogen te verdelen over beide partners, teneinde tweemaal van de eerste schijf te profiteren. De Orde vraagt waarom niet tevens is voorgesteld de schijfgrenzen te verdubbelen

in geval van fiscale partners, net zoals ook het heffingvrije vermogen voor fiscale partners wordt verdubbeld. Het is dan namelijk niet nodig om de partner alleen voor het box 3-inkomen zelfstandig aangifte te laten doen, waardoor het aantal aangiften door het thans voorgestelde box 3-systeem in elk geval niet zal toenemen.

9. De Orde heeft geconstateerd dat gepensioneerden in onderhavig Belastingpakket 2016 vrijwel niet tegemoet worden gekomen, terwijl ook zij in de afgelopen crisisjaren de nodige financiële tegenslagen hebben moeten verwerken. De Orde denkt hierbij bijvoorbeeld aan het niet indexeren van pensioenen vanwege te kort schietende dekkingsgraden bij de pensioenfondsen. Toen afgelopen zomer bleek dat ouderen er met dit Belastingpakket 2016 financieel op achteruit zouden gaan, is dit gerepareerd met een verhoging van de ouderenkorting. De Orde vraagt zich af of in dit verband ook is overwogen om de bij het Belastingplan 2015 aangenomen afschaffing van de ouderentoeslag in box 3 per 1 januari 2016 ongedaan te maken, en zo ja waarom daarvan is afgezien. De Orde brengt graag onder de aandacht dat het box 3-vermogen ook medebepalend is voor de toeslagen, zoals de zorgtoeslag, huurtoeslag e.d. alsmede de eigen bijdrage voor verpleeginrichtingen. Het vervallen van de ouderentoeslag in box 3 met ingang van 1 januari 2016 kan derhalve tot gevolg hebben dat ook niet langer recht bestaat op dan wel recht bestaat op een lager bedrag aan toeslagen. Er is dan sprake van een cumulatie van negatieve inkomenseffecten voor ouderen. De Orde vraagt derhalve of deze effecten op de inkomenspositie van ouderen van het vervallen van de ouderentoeslag in box 3 zijn meegewogen bij de compensatiemaatregelen voor ouderen in het thans voorliggende Belastingplan 2016.

10. Naar de mening van de Orde is onduidelijk of buitenlandse belastingplichtigen hun overige vermogensbestanddelen, die niet in Nederland worden belast, nu wel of niet mee moeten nemen ter bepaling van het voor hen geldende rendementspercentage. Het algemene deel van de MvT lijkt te impliceren dat dit het geval is en de overige vermogensbestanddelen medebepalend zijn voor de hoogte van het forfaitaire rendement dat van toepassing is op het de in Nederland belastbare box 3-vermogensbestanddelen (met name Nederlands vastgoed). De Orde leest dit echter niet in de voorgestelde wettekst van artikel 7.7 en de daarop gegeven (artikelsgewijze) toelichting doet het tegendeel vermoeden. De Orde verzoekt dit punt te verduidelijken, mede aan de hand van concrete cijfervoorbeelden. Als het zo is dat buitenlandse belastingplichtigen ook hun overige bezittingen mee moeten nemen voor de bepaling van het forfaitair rendement, dan zullen zij deze bezittingen aan de Nederlandse fiscus kenbaar moeten maken, ondanks het feit dat die bezittingen niet in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken. De Orde voorziet daarbij uitvoeringsproblemen. Buitenlandse belastingplichtigen zullen dit niet snappen en/of kunnen menen dat zij niet verplicht zijn om deze informatie te overleggen. Bijgevolg kunnen onjuiste aangiften ingediend worden zonder dat daarbij opzet in het spel is.

11. Voorts merkt de Orde op dat op grond van de arresten-X en Miljoen van het Hof van Justitie EU ook buitenlandse belastingplichtigen gerechtigd zijn tot het heffingvrije vermogen (voorgesteld: 25.000 euro). Tevens moeten buitenlands belastingplichtigen onder omstandigheden hun recht op gehele of gedeeltelijke teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting geldend kunnen maken. Indien dit via de indiening van een aangifte inkomstenbelasting moet, verzoekt de Orde nader toe te lichten hoe dit wetsvoorstel hierop zal worden aangepast en wat de inschatting is van de uitvoeringslasten door de belastingdienst.

1.3. Aanscherpen gebruikelijkheids criterium werkkostenregeling

Artikel II Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 31 Wet op de loonbelasting 1964)

In het wetsvoorstel OFM 2016 is een voorstel gedaan om het thans geldende 'gebruikelijkheids criterium' in de werkkostenregeling aan te scherpen. Uit de MvT bij het wetsvoorstel blijkt dat deze aanscherping noodzakelijk is om misbruik van de werkkostenregeling te voorkomen. Het misbruik dat met de voorgestelde tekst moet worden bestreden bestaat volgens de MvT uit zogenaamde tariefsarbitrage. Voorkomen dient te worden dat bijvoorbeeld bonussen toegekend aan werknemers aangewezen worden als eindheffingsbestanddeel, zodat de werkgever hierover slechts 80 procent belasting verschuldigd wordt.

De Orde wil vooropstellen dat ook zij van mening is dat misbruik van de werkkostenregeling door tariefsarbitrage moet worden voorkomen. Naar de mening van de Orde leidt de voorgestelde tekst van de wet echter tot een in de praktijk moeilijk uitvoerbare regeling die tot een ernstige administratieve lastenverzwaring zal leiden, vanwege de vele toetsingen die de werkgever volgens de toelichting moet aanleggen alvorens hij een loonbestanddeel als EHB kan aanwijzen. Naar de mening van de Orde is het geconstateerde misbruik op een eenvoudiger wijze te bestrijden zonder dat dit leidt tot een ernstige verzwaring van de administratieve lasten. Een tekstvoorstel is later in dit commentaar opgenomen.

De bezwaren van de Orde richten zich met name op het feit dat de gebruikelijkheid moet worden beoordeeld alvorens een onderneming een loonbestanddeel kan aanwijzen als eindheffingsbestanddeel. Hierbij gaat het volgens het wetsvoorstel om de vraag of het gebruikelijk is de betreffende vergoeding aan te wijzen als eindheffingsloon. Omdat het hier a priori de vraag betreft óf een vergoeding kan worden aangewezen als eindheffingsloon behelst het nieuwe criterium dus een cirkelredenering. Daar komt bij dat een werkgever niet op de hoogte is wat andere werkgevers aanwijzen als eindheffingsloon. Daarvan zijn geen bronnen beschikbaar. Bovendien rijst de vraag of werknemers nog in alle gevallen gebruik kunnen maken van de gerichte vrijstellingen die in de wet zijn opgenomen. Dit kan naar het oordeel van de Orde niet de bedoeling van de aanscherping van het gebruikelijkheids criterium zijn. Een mogelijke oplossing van dit laatste probleem kan bestaan in de verplaatsing van de gerichte vrijstellingen naar artikel 11 Wet LB 1964. In dat geval behoren deze vergoedingen en verstrekkingen niet meer tot het loon van de werknemer. Aanwijzing als eindheffingsloon en daarmee de toetsing aan het gebruikelijkheids criterium is dan niet meer aan de orde.

Ook is het de Orde niet duidelijk hoe de bestrijding van tariefsarbitrage kan worden verbeterd door de voorgestelde tekst van de wet. Tariefsarbitrage kan zich immers alleen voordoen als het tarief van de eindheffing lager is dan het tarief waartegen de loonbestanddelen anders belast zouden zijn. Dit doet zich alleen voor in de hoogste tariefschijf van 52 procent. Hieraan wordt in de voorgestelde tekst echter niet gerefereerd. Van een anti-misbruik bepaling mag naar de mening van de Orde worden verwacht dat zij duidelijk is in haar bewoordingen, zodat belastingplichtigen die de anti-misbruikbepaling dienen uit te voeren weten waar zij aan toe zijn.

De toelichting op de bepaling geeft in de ogen van de Orde niet de gewenste duidelijkheid en maakt de verwarring die al uit de voorgestelde wettekst voortvloeit alleen maar groter.

Naar de mening van de Orde kan het beoogde misbruik van de werkkostenregeling op eenvoudige wijze worden voorkomen door de tekst van de wet op de volgende wijze aan te passen:

“artikel 31, lid 1, onderdeel f wordt vervangen door:

voor zover sprake is van tegenwoordige arbeid: door de inhoudingsplichtige aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen, daaronder begrepen door de inhoudingsplichtige aan te wijzen gedeelten van vergoedingen en verstrekkingen;

aan artikel 31 wordt vervolgens een lid toegevoegd:

Van een vergoeding of verstrekking als bedoeld in het eerste lid onder f van dit artikel is geen sprake indien de inhoudingsplichtige daarmee uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het oogmerk heeft de werknemer rechtstreeks te belonen voor diens arbeid. Dit oogmerk wordt geacht in ieder geval niet aanwezig te zijn:

a. voor zover sprake is van een vergoeding of verstrekking in de zin van artikel 31a, tweede lid, onderdeel a. tot en met i. van deze wet;

b. indien de inhoudingsplichtige geen belasting verschuldigd is als bedoeld in artikel 31a, eerste lid van deze wet;

c. voor zover de vergoedingen en verstrekkingen per werknemer in het kalenderjaar in totaal niet meer dan tot een bedrag van 2.400 euro loon vormen”;

Toelichting: Vóór de invoering van de werkkostenregeling waren de toen ter tijd gelden vrijstellingen terug te voeren op één criterium, namelijk het beloningsvoordeelcriterium. Al hetgeen naar algemene maatschappelijke opvatting niet als loon werd ervaren was vrijgesteld. Het onderscheid dat toen gold was dus belonen versus het toekennen van andere voordelen (kostenvergoedingen, kerstpakketten, personeelsfeesten etc.). Tariefarbitrage ligt voor de hand bij 'echt' belonen, niet bij 'zacht' loon. Dit onderscheid is in de voorgestelde tekst tot uitdrukking gebracht door te spreken over 'rechtstreeks belonen voor arbeid'. In de voorgestelde tekst wordt de grote groep ondernemers die niet meer loon aanwijst als EHB dan dat zij aan vrije ruimte heeft buiten schot gelaten. Het invullen van die 1,2 procent moet niet een fiscale aangelegenheid zijn maar één tussen werkgever en werknemer. Daarnaast wordt ook de 2.400 euro-grens die in het Handboek loonheffingen is opgenomen – de grens waarbij er in ieder geval geen sprake is van tariefsarbitrage – gecodificeerd. Als niet-exclusieve ('in ieder geval') grens geeft dit duidelijkheid, zonder een absolute grens te stellen. Voldoet een vergoeding of verstrekking niet aan de voorwaarden genoemd onder a t/m c, dan zal het draaien om aard en omvang van de vergoeding of verstrekking. Ook in de door de Orde voorgestelde tekst blijft er derhalve een grijs gebied bestaan, maar dit grijze gebied is aanzienlijk kleiner dan het grijze gebied dat ontstaat door het voorstel van de regering. Hierdoor wordt de regeling beter uitvoerbaar en worden de administratieve lasten niet onnodig worden verzwaard.

1.4. Wet tegemoetkoming loondomein

Tegemoetkoming in de loonkosten van specifieke groepen (34 304)

De loonkostenvoordelen (hierna 'LKV's') die in het wetsvoorstel Wet tegemoetkomingen loondomein worden geïntroduceerd, geven op nieuwe wijze vorm aan bestaande regelingen, waarbij met name de systematiek van uitbetalen is gewijzigd. Het voordeel van de nieuwe betalingssystematiek, waarbij tegemoetkomingen achteraf worden uitbetaald, ten opzichte van de huidige wijze van effectueren via de loonaangifte, is de Orde niet duidelijk. Wanneer de werkgever gedurende het jaar de geclaimde tegemoetkoming krijgt uitbetaald, kan het UWV de juistheid hiervan immers na afloop van het kalenderjaar controleren en zo nodig corrigeren. Daarnaast

kunnen de onderlinge afhankelijkheden in de voorgestelde systematiek tussen de werkprocessen van UWV en Belastingdienst tot uitvoeringsrisico's leiden. De Orde constateert dat de staatssecretaris het risico op procesverstoringen bij invoering van deze wet zelf als 'groot' aanmerkt. Reden hiervoor is volgens de MvT dat 'De onderlinge afhankelijkheden tussen de werkprocessen van UWV en Belastingdienst leiden tot extra invoeringsrisico's'. Gezien deze constatering vraagt de Orde zich af of de verplaatsing van de premiekortingen van de Wfsv naar de Wet tegemoetkomingen loondomein wel een goed idee is.

Het valt de Orde verder op dat het lage-inkomensvoordeel (hierna 'LIV') wel openstaat voor oudere werknemers, maar niet voor werknemers die na hun AOW-gerechtigde leeftijd doorwerken. Het is de Orde niet duidelijk waar dit onderscheid op is gebaseerd.

Ook dga's en meewerkende kinderen worden van het LIV uitgesloten. Als reden hiervoor wordt gegeven dat 'een werkgever voor deze groepen geen premies werknemersverzekeringen is verschuldigd (daardoor) zijn de loonkosten ook lager, zodat een tegemoetkoming niet nodig is'. Deze veronderstelling is naar de mening van de Orde niet juist, immers, als de betrokkene niet onder de verplichte (werknemers)verzekeringen valt, zullen de risico's van bijvoorbeeld arbeidsongeschiktheid langs andere weg gedekt moeten worden.

1.5. Betere aansluiting loonbelasting en inkomstenbelasting

Artikel XVII Belastingplan 2016 (artikel 20a, 20b, 22a, 22b, 22d, 26 en 28 Wet op de Loonbelasting 1964)

Door de terugloop van de arbeidskorting en de algemene heffingskorting kunnen er verschillen ontstaan tussen de op het loon ingehouden loonheffing en de uiteindelijk verschuldigde inkomstenbelasting. Dit was met name het geval als loonbestanddelen in de loonheffings sfeer belast werden op basis van de tabel voor bijzondere beloningen. Dit loon telde niet mee voor de berekening van de hoogte van de terugloop in de loonheffingen, terwijl dat in de inkomstenbelasting wel het geval was. Dit is met ingang van 2015 gerepareerd door het loon dat belast wordt op basis van de tabel voor bijzondere beloningen tegen een hoger belastingtarief in de heffing te betrekken. Hierdoor is het toptarief waartegen bepaald inkomen wordt belast vastgesteld op 56 procent.

In de fiscale literatuur is er al op gewezen² dat als gevolg van deze tariefstructuur het marginale tarief een ongewenst grillig verloop kent. De Orde vraagt zich in dat kader af hoe het verloop van het marginale tarief is met ingang van 1 januari 2016.

De Orde is van mening dat door deze grote terugloop in de heffingskortingen en de aanpassing van de tarieven die in de loonheffingssfeer van toepassing zijn, een ondoorzichtige tariefstructuur is ontstaan. Voor het vestigingsklimaat in Nederland is dit naar de mening van de Orde ook geen goede zaak, omdat nu de indruk is ontstaan dat het Nederlandse toptarief is verhoogd van 52 procent naar 56 procent.

² Zie H.B.A. Verhoeven *Graag een minder grillig verloop van de marginale progressie van belastingheffing op arbeidsinkomen* (WFR 2015/994).

1.6. Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015**Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met de implementatie van aanpassingen in de Moeder-dochterrichtlijn**

In hoofdzaak betreffen onderstaande opmerkingen drie onderdelen van het wetsvoorstel, waarvan de Orde met belangstelling kennis heeft genomen:

- a. de implementatie van de maatregel gericht tegen 'hybrid mismatches';
- b. de implementatie van de General Anti Avoidance Rule (hierna 'GAAR') in de vennootschapsbelasting;
- c. de implementatie van deze GAAR in de dividendbelasting mb.t. coöperaties.

A) Artikel I, onderdeel A Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 (artikel 13, lid 17 Wet op de vennootschapsbelasting 1969; anti-hybrids)**1. Reikwijdte derde landen**

Hoewel de EU Moeder-dochterrichtlijn (hierna 'MDR') uitsluitend dividend betreft binnen de EU lidstaten, met doorwerking naar de EER en ook Zwitserland, constateert de Orde dat de voorgestelde bepaling ook betrekking heeft op hybride instrumenten in relatie tot andere landen. Daarmee gaat Nederland een stap verder dan nodig is op grond van de MDR, en ook verder dan andere landen in de EU, hetgeen Nederland op achterstand plaatst vanuit een 'level playing field' perspectief. De Orde onderkent dat de implementatie van een anti-misbruik bepaling op dit gebied past binnen het internationale speelveld en kan zich in grote lijnen hier ook in vinden, maar vraagt zich wel af of de (vergaande) wijze waarop Nederland de anti-misbruik bepalingen implementeert wenselijk is, ook vanuit het perspectief van behoud van een gezond en concurrerend investeringsklimaat.

2. Dubbele belasting

De Orde heeft met instemming kennis genomen van de gekozen techniek, waarbij de niet-toepassing van de deelnemingsvrijstelling is gekoppeld aan de aftrekbaarheid van de vergoeding in het andere land. Daarmee wordt recht gedaan aan het uitgangspunt van zowel de MDR als de OESO (BEPS actiepunt 2) om de 'deduction-no-inclusion-mismatch' op te heffen die kan ontstaan ten gevolge van een verschil in kwalificatie tussen het land van de debiteur en Nederland als land van de geldverstrekker. Toch plaatst de Orde ten aanzien van de gekozen wetstechnische uitwerking een kritische kanttekening, waar deze uitwerking leidt tot dubbele belasting.

2.1 In het artikelsgewijs commentaar vermeldt de MvT uitdrukkelijk dat de deelnemingsvrijstelling ook wordt onthouden in gevallen waarin de vergoeding (bijv. rente op een hybride lening) naar haar aard in het andere land niet aftrekbaar is van de totaalwinst, bijv. als gevolg van generieke aftrekbeperkingen in dat land. Daarmee wordt de - in de praktijk niet ondenkbeeldige - mogelijke dubbele belasting bewust aanvaard. De Orde acht dit onrechtvaardig, ongewenst en ook onnodig en niet in lijn met de Verklaring van de Commissie aangaande de wijziging van de MDR, waarin expliciet wordt opgemerkt dat de voorgestelde wijzigingen in artikel 4, lid 1, onder a), van de MDR niet bedoeld zijn om van toepassing te zijn indien er geen sprake is van dubbele niet-heffing of indien toepassing zou leiden tot dubbele belasting van de winstuitkeringen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen.

Waarom is niet aangesloten bij daadwerkelijke aftrek van de vergoeding in het andere land? Alleen dan is immers sprake van een 'mismatch'. Indien geen sprake is van aftrek, is evenmin sprake van misbruik. De Orde acht een regeling die aanknoopt bij daadwerkelijke aftrek van de vergoeding

eenvoudig te realiseren, eventueel in de vorm van een tegenbewijsregeling waarbij de belastingplichtige mag aantonen dat de vergoeding in het andere land (definitief) niet aftrekbaar is. Een regeling die verder gaat dan direct vereist door de MDR lijkt de Orde in strijd met de MDR en dus niet toegestaan. De Orde wijst er op dat het ook bij een generiek werkende aftrekbeperking mogelijk is om te identificeren welk deel van de rente niet ten laste van de winst kan worden gebracht. Naar de mening van de Orde zou dat deel bij de crediteur wel onder de deelnemingsvrijstelling behoren te vallen.

2.2 De Orde vraagt zich af of uit de verwijzing naar een generieke aftrekbeperking kan worden afgeleid dat artikel 13, lid 17 Wet Vpb 1969 niet van toepassing is indien de rente in het land van de deelneming niet in aftrek komt van de totaalwinst op grond van een specifieke aftrekbeperking zoals bijvoorbeeld het Nederlandse 10, lid 1, onderdeel d of 10a Wet Vpb 1969? Graag verneemt de Orde welke Nederlandse aftrekbeperkingen de staatssecretaris als generiek dan wel als specifiek aanmerkt.

De Orde verzoekt de staatssecretaris tevens om te bevestigen dat de deelnemingsvrijstelling in ieder geval wel van toepassing blijft ingeval de vergoeding bij de deelneming niet aftrekbaar is op grond van een renteaftrekbeperking en dit in het land waar de deelneming gevestigd is, leidt tot een herkwalificatie van de niet-aftrekbare vergoeding als dividend, bij voorbeeld vanwege het hybride karakter van de geldverstrekking. Ook dan is geen sprake meer van een 'mismatch' in kwalificatie, geen sprake van aftrek, en dus geen sprake van misbruik.

2.3 De Orde heeft principiële bezwaren tegen de voorgestelde laatste volzin van artikel 13, lid 17, Wet Vpb 1969 Het belasten van meegekochte rente bij de koper is fundamenteel onjuist, omdat het voor deze een sigaar uit eigen doos is. De koper heeft er immers zelf voor betaald. Of anders gezegd: het is geen voordeel, laat staan een voordeel uit hoofde van een deelneming. Voorts vraagt de Orde om voorbeelden van situaties waarin er sprake is kan zijn van 'meegekochte' winstafhankelijke rente. Naar de mening van de orde is het juist een kenmerk van winstafhankelijke rente dat deze veel al op het tijdstip van de verkoop nog niet zal vaststaan, omdat dan nog niet duidelijk is of er (voldoende) winst is. Verder vraagt de Orde zich af hoe het voorgestelde artikel 13, lid 17, onderdeel b, Wet Vpb 1969 zich verhoudt tot de laatste volzin van dit lid. Stel BV A (binnenlands belastingplichtig) verkoopt in de positie van crediteur een hybride instrument aan BV B waarvan de rente bij de debiteur aftrekbaar is, met aangegroeide rente. Dient dan deze aangegroeide rente bij BV A te worden belast, op de voet van het voorgestelde artikel 13, lid 17, onderdeel b, Wet Vpb 1969 omdat er sprake is van een betaling ter vervanging van gederfde of te derven rente? De voorgestelde wettekst lijkt dat mee te brengen, hoewel in het artikelsgewijze gedeelte is hierover opgemerkt dat het vervreemdingsresultaat bij de verkoper onder de deelnemingsvrijstelling valt. Bij deze aangegroeide rente te worden belast ingeval deze rente bij de debiteur tot aftrek kan leiden. Echter, bij BV B (eveneens binnenlands belastingplichtig) zal de uitbetaling van de rente worden belast op grond van de slotzin van het voorgestelde artikel 13, lid 17, omdat voor BV B sprake is van meegekochte rente. Indien de staatssecretaris van mening is dat op 'meeverkochte' rente de deelnemingsvrijstelling bij de verkoper niet van toepassing is, is sprake van dubbele heffing, die de Orde zeer onwenselijk acht. Ten slotte vraagt de Orde aandacht voor de invloed op het opgeofferde bedrag. Naar de mening van de Orde moet de koper de afgeboekte rente ook ten laste van het opgeofferde bedrag brengen. De laatste volzin van het voorgestelde artikel 17 Wet Vpb 1969 leidt immers niet tot verhoging van het opgeofferde bedrag. Deelt de staatssecretaris deze analyse? Naar de mening van de Orde is het resultaat onevenwichtig,

door het lagere (latente) liquidatieverlies de meegekochte rente de facto nogmaals bij de koper wordt belast. Naar de mening van de Orde moet, als de staatssecretaris de analyse van de Orde deelt, in artikel 13d Wet Vpb 1969 worden bepaald dat het opgeofferde bedrag dient te worden verhoogd met het bedrag als bedoeld in artikel 13d, lid 17 Wet Vpb 1969.

3. Verband tussen aftrek en vergoeding

3.1 De wettekst lijkt verder te gaan dan de opmerking in de MvT dat de regeling ziet op 'alle deelnemingsverhoudingen waarbij sprake is van een aftrek inzake een geldverstrekking'. De Orde zou graag zien dat de wettekst in lijn wordt gebracht met de MvT, danwel dat wordt bevestigd dat de uitleg in de MvT de juiste uitleg is. Meer specifiek zou de Orde graag zien dat wordt bevestigd dat de bepaling niet ziet op situaties waarbij belastingstelsels verschillen van het Nederlandse stelstel op het terrein van een verschillende toepassing van het at arm's length beginsel of toepassing van aftrekposten op basis van het eigen vermogen (zoals een allowance for corporate equity). In dergelijke gevallen is namelijk sprake van een bewuste (aanmerkelijke) afwijking in het (buitenlandse) belastingstelsel, welke lokaal dient te worden weggenomen indien men dat aldaar wenselijk acht. De Orde stelt deze vragen omdat op grond van de letterlijke tekst van het voorgestelde artikel 13 lid 17 Wet Vpb 1969 de deelnemingsvrijstelling wordt uitgeschakeld voor (alle) verkapte dividenden die in het buitenland tot aftrek hebben geleid. Dat kan volgens de Orde niet de bedoeling zijn. Wat betreft buitenlandse 'allowances for corporate equity' meent de Orde dat deze niet tot (partiële) uitschakeling van de deelnemingsvrijstelling zouden moeten leiden omdat zij in wezen een fiscale tegemoetkoming (faciliteit) zijn en dus neerkomen op een tarief kwestie.

In dit verband wijst de Orde erop dat de voorstellen van de OESO op het gebied van hybride mismatches alléén betrekking hebben op mismatches als gevolg van betalingen die zien op tussen partijen gecreëerde economische rechten³. Dat betekent concreet dat een mismatch als gevolg van een buitenlands vermogensaftreksysteem niet door de OESO-voorstellen op het gebied van hybride mismatches wordt getroffen⁴. Hetzelfde geldt voor een mismatch als gevolg van een verschil in transfer pricing.

3.2 De Orde zou ook graag bevestigd zien dat de samenhang met de aftrek van de vergoeding ziet op aftrek bij de deelneming zelf en niet bij een met de deelneming verbonden lichaam.. Kan de staatssecretaris bevestigen dat dit ook het geval is als de fictieve rentebate ad 5 niet bij B kan worden belast, omdat de winstbelasting van het land waar B gevestigd is het at arms length-niet of anders toepast?

3.3 Voorts zou de Orde graag van de staatssecretaris willen vernemen wat de gevolgen zijn van het voorgestelde artikel 13, lid 17, Wet Vpb 1969 in de volgende situatie. M bv verstrekt een onzakelijke lening van 1000 aan D, gevestigd in het buitenland. Er wordt een rente van zes procent berekend, die naar Nederlandse maatstaven met inachtneming van de rechtspraak van de Hoge Raad inzake onzakelijke lening twee procent zou moeten zijn. In het land waar D is gevestigd is zes procent aftrekbaar, omdat aldaar het leerstuk van onzakelijke leningen niet als zodanig wordt erkend. Brengt het voorgestelde zeventiende lid mee dat het exedent ad 40 bij M bv in de heffing

³ Zie Action 2, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD, 2014, par. 45, p. 30.

⁴ In de optiek van de OESO dienen deze typen mismatches te worden opgelost in het kader van andere actieplannen

wordt betrokken, omdat er sprake is van een verkapte winstuitdeling die niet onder de deelnemingsvrijstelling valt?

3.4 De voorgestelde wettekst is wederom eer ruim geformuleerd ('rechtens dan wel in feite, direct of indirect'), zonder dat dat wordt aangegeven welke situaties hiermee worden bedoeld. Dit is een inbreuk op de rechtszekerheid. Kan de staatssecretaris aangeven wat hiermee wordt bedoeld en waar de grenzen liggen van situaties die binnen en buiten het bereik vallen van 'in feite' en van 'indirect'? Valt de situatie waarin een cumulatief preferent aandelenkapitaal aan een dochtermaatschappij 'hybride' wordt doorgeleend aan een kleindochtermaatschappij onder het voorgestelde artikel 13, lid 17, Wet Vpb 1969 als de rente in het land van de kleindochtermaatschappij (naar zijn aard) aftrekbaar is? Is daarbij nog van belang of er over de rentebate bij de dochtermaatschappij 'compenserende heffing' plaatsvindt?

3.5 De Orde acht het denkbaar dat de voordelen ontvangen door een Nederlandse belastingplichtige op een hoger niveau onderworpen zijn aan een belasting naar de winst. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de toepassing van Amerikaanse CFC regels ten aanzien van voordelen verkregen door Nederlandse dochtermaatschappijen. Onder het huidige systeem is in dergelijke gevallen geen sprake van dubbele niet-heffing, er is weliswaar aftrek (deduction) in het bronland en 'no inclusion' in Nederland op grond van de deelnemingsvrijstelling, maar wel 'inclusion' op het hogere Amerikaanse niveau in de structuur, waarmee de 'mismatch' in feite wordt opgeheven. De Orde stelt dan ook voor een nieuw onderdeel toe te voegen aan het voorgestelde lid 17 van artikel 13 met als strekking dat dit lid niet van toepassing is voor zover deze voordelen bij een met de belastingplichtige verbonden lichaam worden opgenomen in de grondslag van een naar de winst geheven belasting. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat de passage 'rechtens dan wel in feite direct of indirect' ook ten voordeel van de belastingplichtige kan werken, indien de belastingplichtige aannemelijk kan maken bijvoorbeeld dat een aftrek bij de dochtermaatschappij wordt teruggenomen door een bijtelling elders in het concern. In dat geval is er namelijk 'in feite' geen sprake van een aftrek, waardoor er geen reden is om de deelnemingsvrijstelling te weigeren.

3.6 De Orde vraagt te bevestigen dat zolang een vergoeding niet betaalbaar is gesteld, maar slechts wordt bijgeschreven, deze toekomstige vergoeding niet in de heffing wordt betrokken doch pas op het moment van ontvangst danwel verkoop van het instrument waarop de vergoeding is bijgeschreven? Kan de staatssecretaris bevestigen dat een deelneming, bestaande uit aandelen en een lening die mogelijk onder de reikwijdte van lid 17 valt, in zijn geheel volgens de regels van goedkoopmansgebruik moet worden gewaardeerd? Kan de staatssecretaris bevestigen dat het is toegestaan deze deelneming te (blijven) waarderen op de historische kostprijs, ook al is er eventueel rente ter zake van het leningsdeel van de deelneming bijgeschreven?

3.7 Is de staatssecretaris met de Orde van mening dat het voorgestelde artikel 13, lid 17 niet van toepassing is op ontvangen rente op een deelnemerschapslening indien die rente als regel niet in de vestigingsstaat van de deelneming aftrekbaar is zoals de door een Ierse dochtervennootschap betaalde 'yearly interest' (ingeval de Ierse dochtervennootschap niet als een 'trading company' is aan te merken)?

4. Doorwerking naar / samenhang met andere bepalingen

4.1 De Orde vraagt zich af of een deelnemerschapslening waarvan de ontvangen rente niet onder de deelnemingsvrijstelling valt, als ‘bezit waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is’ in de zin van artikel 13l, achtste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 kwalificeert. Naar de mening van de Orde zou een deelnemerschapslening waarvan de rente niet onder de deelnemingsvrijstelling valt niet als zodanig mogen gelden. Hoewel eventuele boekwinsten wel onder de deelnemingsvrijstelling vallen, bestaan de voordelen van een deelnemerschapslening in de meeste situaties louter uit de ontvangen rente. De Orde verzoekt de staatssecretaris in artikel 13l Wet Vpb 1969 te regelen dat een vordering waarvan de vergoedingen of betalingen, dan wel hetgeen wordt ontvangen ter vervanging van gederfde of te derven vergoedingen of betalingen, op grond van artikel 13, lid 17, Wet Vpb 1969 niet onder de deelnemingsvrijstelling vallen, niet geldt als ‘belang waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is’

4.2 Ten aanzien van de uitwerking in het gewijzigde artikel 28c vraagt de Orde zich af of e.e.a. nu sluitend is geregeld. Zo kan naar de mening van de Orde ten aanzien van de correctie van ‘meegekocht dividend’ in artikel 13 lid 17, slotzin, vanwege de gekozen formulering wellicht de indruk ontstaan dat geen sprake van ‘een voordeel uit hoofde van een deelneming’. Zo is naar de mening van de Orde ten aanzien van de correctie van ‘meegekocht dividend’ (het voorgestelde artikel 13 lid 17, slot Wet Vpb 1969) geen sprake van ‘een voordeel uit hoofde van deelneming’ terwijl het voorgestelde artikel 28c, lid 7, Wet Vpb 1969 wel naar ‘voordelen als bedoeld in artikel 13, zeventiende lid’ verwijst. Deze verwijzing betekent voorts dat naar de letter toch nog een onbelaste compartimenteringsreserve moet worden gevormd. Deze zou bovendien tot in lengte der jaren blijven voortbestaan, nu er geen verminderingen in de zin van artikel 28c, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969 kunnen plaatsvinden. De Orde neemt aan dat dit niet is beoogd en pleit voor een aanpassing van het wetsvoorstel waarmee vorming van de onbelaste compartimenteringsreserve wordt voorkomen. Dit zou mogelijk kunnen plaatsvinden door artikel 28c Wet Vpb 1969 integraal buiten toepassing te verklaren ten aanzien van sfeerovergangen die het gevolg zijn van de invoering van artikel 13, lid 17 Vpb 1969.

De Orde vraagt voorts te bevestigen dat bedoeld is het voorgestelde artikel 28c, lid 7, Wet Vpb 1969 van toepassing te doen zijn op eerst na 31 december 2015 genoten voordelen uit hoofde van een deelneming als bedoeld in artikel 13, lid 17, onderdelen a en b, Wet Vpb 1969. Dit lijkt wel te volgen uit de voorgestelde wettekst, maar de MvT spreekt – naar de Orde aanneemt : abusievelijk – over een vergoeding die na 31 december 2015 wordt ontvangen. Naar de mening van de Orde moet de in artikel 13, lid 17, onderdelen a en b, Wet Vpb 1969 bedoelde vergoeding per 31 december 2015 – bij een boekjaar gelijk aan kalenderjaar – fiscaal in aanmerking worden genomen bij de winstbepaling, voor zover goed koopmansgebruik dit toelaat c.q. verplicht en is de deelnemingsvrijstelling daarop nog van toepassing. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit te bevestigen.

De Orde verzoekt de staatssecretaris voorts om door middel van een cijfervoorbeeld een toelichting te geven op de vraag hoe artikel 28c, lid 7, Wet Vpb 1969 uitwerkt bij een gebroken boekjaar 2015/2016.

Overigens constateert de Orde met enige verbazing dat de ‘regelcompartimentering’ van artikel 28c Wet Vpb 1969 buiten werking wordt gesteld, juist nu toepassing van deze compartimentering in het voordeel van belastingplichtigen zou zijn geweest. De Orde acht dit niet in overeenstemming

met de destijds door de staatssecretaris aangevoerde argumenten voor invoering van deze bepaling. De Orde is van mening dat de tot eind 2015 gerijpte rente om een lening waarvan de rente bij de debiteur aftrekbaar is, vrijgesteld dient te blijven en verzoekt de staatssecretaris zulks te bewerkstelligen door opname van een overgangsbepaling.

B) Artikel I, onderdeel C Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 (artikel 13, lid 3, onderdeel b Wet op de vennootschapsbelasting 1969; GAAR)

5. Reikwijdte: derde landen en koerswinsten

Ook ten aanzien van dit onderdeel constateert de Orde dat de reikwijdte van de bepaling, zoals onderkend is in de MvT, verder strekt dan op grond van de MDR is vereist. De territoriale reikwijdte is ruimer omdat de bepaling ‘wereldwijde’ werking heeft, derhalve ook geldt ten aanzien van buitenlandse ‘corporate’ aandeelhouders gevestigd in niet-EU/EER lidstaten; de inhoudelijke reikwijdte is ruimer omdat de MDR louter betrekking heeft op dividenden en de voorgestelde opname van de GAAR in artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet Vpb '69 tot gevolg heeft dat ook vermogenswinsten (dwz. koerswinst bij verkoop van de aandelen) onder de reikwijdte van deze GAAR-implementatie vallen.

6. Substance eisen

Naar de Orde begrijpt, dient voortaan de directe ‘corporate’ aanmerkelijkbelanghouder – indien sprake is van een schakelfunctie - in het buitenland te voldoen aan ‘substance’ eisen, zoals die ook voor enkele binnenlandse situaties reeds gelden in de vennootschapsbelasting. Deze substance eisen zien voor een deel op de bestuurssamenstelling van deze directe buitenlandse aanmerkelijkbelanghouder. De Orde heeft de indruk dat deze eisen zijn toegespitst op de situatie dat de buitenlandse aanmerkelijkbelanghouder het karakter van kapitaalvennootschap heeft, en vraagt zich af hoe moet worden omgegaan met gevallen waarin sprake is van een – naar Nederlandse maatstaven - niet-transparante personenvennootschap. Veel buitenlandse investeringsfondsen bedienen zich van rechtsvormen zoals ‘limited partnerships’, waarbij de LP wordt bestuurd door de General Partner (beherend vennoot). In al die gevallen past het niet in de rechtsvorm van dergelijke personenvennootschappen om naast de General Partner nog andere, lokale bestuurders aan te stellen. Derhalve vraagt de Orde zich af of op het niveau van de General Partner(s) kan worden voldaan aan de vereiste bestuurssamenstelling? Zo niet, hoe dient dan op het niveau van de personenvennootschap de bestuursstructuur te luiden? Voorts zou de Orde graag een toelichting op de andere substance eisen ontvangen om duidelijk te maken op welke wijze deze eisen in het buitenland moeten worden ingevuld, zoals bijvoorbeeld de boekhouding eis; kan de boekhouding ook centraal worden gevoerd als in het land waar de schakelaar is gevestigd geen operationele onderneming wordt gedreven?

Daarnaast vraagt de Orde te bevestigen dat bij voor de beoordeling van de substance van een tussenhoudster of tussenhoudsters, de financieringsverhouding op het niveau van de tussenhoudster(s) niet relevant is (geen 85/15 eis) alsook dat de voorwaarde dat de tussenhoudster op correcte wijze aan al zijn aangifteverplichtingen heeft voldaan, buiten toepassing kan worden gelaten.

Tot slot vraagt de Orde om een toelichting hoe de voorwaarden moeten worden getoetst indien een buitenlands tussenhoudster is opgericht naar het recht van Land X maar feitelijk is gevestigd in Land Y. De Orde gaat er vanuit dat in een dergelijke situatie de voorwaarden moeten worden getoetst in de jurisdictie waar de tussenhoudster naar Nederlandse maatstaven feitelijk is gevestigd.

7. Substance per land beoordelen

De Orde constateert dat bij de binnenlandse substance eisen in het kader van dienstverleningslichamen onder omstandigheden de substance in andere vennootschappen binnen fiscale eenheid meegewogen wordt en dat bij ATR's inzake de deelnemingsvrijstelling (voorgenomen) operationele activiteiten in Nederland relevant zijn. Het komt regelmatig voor dat grotere groepen hun belangen houden, bijv. om aansprakelijkheidsredenen, financieringsredenen (zogenaamde structural subordination) of om interne organisatorische redenen (bijv. sub holding per productlijn of per regio/land) via subholdings zonder eigen directe substance, terwijl op een hoger niveau in dezelfde groep en in hetzelfde land, wel meer dan ruim voldoende substance aanwezig is. In dat geval kan naar mening van de Orde sowieso geen sprake van misbruik zijn. Er is dan naar de mening van de Orde geen enkele reden om de GAAR toe te passen ondanks het ontbreken van substance op het niveau van de directe aandeelhouder van de Nederlandse dochter. De Orde suggereert dat bevestigd wordt dat in dit soort situaties de beoordeling per land, binnen dezelfde groep, kan plaatsvinden, analoog aan de hierboven genoemde "in Nederland" benadering voor binnenlandse substance eisen. Een andere aanpak zou naar de mening van de Orde niet rechtvaardig zijn en overigens mogelijk Europeesrechtelijk aantastbaar zijn.

8. Hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van dividendbelasting

Het komt regelmatig (en steeds vaker) voor dat een Amerikaanse beurgenoteerde multinational haar niet-Amerikaanse operationele activiteiten laat houden door een niet in Nederland (en ook niet in de VS) gevestigde vennootschap ("Vennootschap X"). Vennootschap X kan bijvoorbeeld gevestigd zijn in het Verenigd Koninkrijk of een ander land. Vennootschap X houdt dan ook het belang in de Nederlandse groepsvennootschap. Er vanuit gaande dat het Nederlandse lichaam op basis van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting inhouding van Nederlandse dividendbelasting volledig achterwege had kunnen laten indien de directe aandeelhouder van Vennootschap X een rechtstreeks belang had gehad in het Nederlandse lichaam, dan kan volgens de Orde geen sprake zijn van een hoofddoel (of een van de hoofddoelen) het ontgaan van dividendbelasting. Kan worden bevestigd dat indien inhouding van Nederlandse dividendbelasting reeds volledig achterwege mag blijven zonder tussenkomst van het buitenlandse lichaam dat een rechtstreeks aanmerkelijk belang houdt in een in Nederland gevestigd lichaam, dit aanmerkelijk belang niet wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van dividendbelasting?

9. Ondernemingsbegrip

Voor de praktijk hebben de toezeggingen gedaan in de brief met kenmerk WJB 2000/452M een belangrijke toegevoegde waarde. Kan worden bevestigd dat deze toezeggingen binnen de in de brief geschetste kaders onverkort gelden en aldus kunnen worden toegepast in de beoordeling of sprake is van of sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen?

C) Artikel II Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 (artikel 1, lid 7 Wet op de dividendbelasting 1965; GAAR)**10. Wetstechnische punten**

10.1. In de vierde volzin van het zevende lid wordt de situatie vermeld dat de coöperatie ‘geen zelfstandige reële economische betekenis’ heeft. In het artikelsgewijs commentaar in de MvT wordt ter toelichting op deze passage verwezen naar de derde volzin van het zevende lid. Dit betreft naar de Orde vermoedt een verschrijving?

10.2 De Orde stelt voor de vierde volzin te schrappen omdat er na het vervallen van de ondernemingseis in de eerste volzin geen reden meer is om een uitzondering daarop op te nemen.

11. Overige punten

11.1 De Orde zou graag vernemen of, vanuit efficiencyoverwegingen, ATR's welke zijn afgesloten onder het huidige regime, geldig blijven tot de oorspronkelijke einddatum en niet opnieuw hoeven te worden beoordeeld. De Orde constateert in de praktijk onduidelijkheid en daarmee rechtsonzekerheid indien door een coöperatie een Nederlandse dochtervennootschap wordt aangekocht waarop effectief, voorafgaand aan de verkoop, geen dividendbelastingclaim rustte in de relatie met de verkoper, bijv. vanwege de inhoudingsvrijstelling of een 0 procent-tarief onder een belastingverdrag. De Orde gaat er vanuit dan in die gevallen geen sprake is van een bestaande dividendbelastingclaim en derhalve geen misbruik aan de orde is.. Kan de staatssecretaris bevestigen dat in dergelijke gevallen de aankoop niet leidt tot het vestigen van een dividendbelastingclaim bij de verkrijgende coöperatie?

11.2 In de MvT wordt opgemerkt dat de inhoudingsplicht “is beperkt tot uitdelingen aan leden waarbij het lidmaatschapsrecht niet tot het ondernemingsvermogen behoort (...)”. De Orde ziet graag bevestigd dat indien een lid naar Nederlandse maatstaven transparant is, de toets of het lidmaatschap tot het ondernemingsvermogen behoort, plaats dient te vinden op het niveau van de (niet transparante) achterliggende partij(en). De mogelijkheid dat het (transparante) lid rechtspersoonlijkheid bezit en juridisch als lid dient te worden beschouwd, doet hier gelet op de fiscale transparantie niets aan af.

12. Eerbiediging van reeds afgegeven Advance Tax Rulings

De Orde constateert dat het huidige wetsvoorstel ten aanzien van artikel 17 Wet Vpb 1969 en artikel 1, lid 7 DB 1965, noch de MvT spreekt van overgangsrecht. Hierdoor heeft de wetswijziging, mits aangenomen in de huidige vorm, directe werking. Advance Tax Rulings (“ATR's”) bevatten een bepaling omtrent de geldigheidsduur. De geldigheid van een ATR vervalt kortgezegd direct door een relevante wetswijziging. Indien sprake is van een relevante wetswijziging, is het wat de Orde betreft wenselijk overgangsrecht te treffen waarin de geldigheidsduur van de huidige ATR's wordt gerespecteerd (mits voldaan wordt aan de overige vereisten). Kan worden bevestigd dat de geldigheidsduur van ATR's afgegeven door de belastingdienst met betrekking tot artikel 17 Wet Vpb 1969 en of de toepassing van artikel 1, lid 7 Wet DB 1965 niet zal worden geraakt door de wetswijzigingen?

13. Overgangsbepaling voor bestaande situaties die niet voldoen aan de nieuwe vereisten
De Orde constateert dat er geen overgangsbepaling is opgenomen voor bestaande situaties die niet voldoen aan de gewijzigde voorwaarden in artikel 17 Wet Vpb 1969 voor geen belastingplicht. Ook in die gevallen zal de grondslag moet worden vastgesteld op basis van de regels in hoofdstuk 4 Wet IB 2001. Aangezien er voor de desbetreffende belastingplichtigen sprake is van aanvang van de buitenlandse belastingplicht, is het naar de mening van de Orde legitiem om een step up toe te passen op de verkrijgingsprijs waarbij de waarde in het economische verkeer van de desbetreffende vermogensbestanddelen als verkrijgingsprijs in aanmerking moet worden genomen. Is de staatssecretaris van mening dat in de hiervóór bedoelde situaties de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang kan worden gesteld op de waarde in het economische verkeer op basis van artikel 4.22 of artikel 4.23 Wet IB 2001? Indien de staatssecretaris van mening is dat dat niet het geval is, verzoekt de Orde de staatssecretaris te voorzien in overgangsrecht op grond waarvan een dergelijke step up kan worden toegepast.

1.7. Implementatie verrekenprijsdocumentatie en ‘country-by-country reporting’ Artikel III, onderdeel G Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 29b tot en met 29h Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

1. Algemeen

In het algemeen ondersteunt de Orde van harte dat Nederland volledig de OESO voorstellen op dit terrein invoert. De Orde meent ook dat het voor de positie van Nederland op dit moment van groot belang is dat Nederland laat zien dat zij voornemens is de voorstellen op serieuze wijze te implementeren en ondersteunt ter zake de positie van de Staatssecretaris.

Desalniettemin vallen er bij de huidige voorstellen enige kanttekeningen te plaatsen. Hieronder worden de belangrijkste punten samengevat en daarna apart uitgewerkt.

1.1. Met het wetsontwerp wordt zeer nauw aangesloten bij het in 2015 door de OESO gepubliceerde country-by-country Implementation Package in het kader van Action 13 van het OESO project Base Erosion and Profit Shifting (hierna ‘BEPS’). De Orde vraagt zich af of bedoeld wordt de country-by-country Implementation Package geheel over te nemen in dit wetsvoorstel? In het algemeen meent de Orde dat het contra-productief is voor het uiteindelijke resultaat, als staten de OESO-modellen op verschillende wijze gaan implementeren; dit ter voorkoming van verminderde bruikbaarheid voor het hoofddoel en ter voorkoming van substantiële kosten als ondernemingen rekening moeten houden met afwijkende invoeringsmaatregelen in diverse landen. Wordt dit uitgangspunt door de wetgever onderschreven?

1.2. De Orde begrijpt dat op dit moment nog met niet veel andere landen een regeling tot automatische uitwisseling van country-by-country rapporten is overeengekomen. Dit leidt tot het risico dat ondernemingen substantiële kosten moeten maken terwijl de rapporten bij de Nederlandse fiscus in de lade blijven liggen. Kan bevestigd worden op welke termijn verwacht wordt dat er tot effectieve verstrekking van deze rapporten kan worden overgegaan?

Zou overwogen kunnen worden de daadwerkelijke inwerkingtreding (bijv. via inwerkingtreding per AMvB) uit te stellen totdat duidelijkheid is over de wijze waarop in andere OESO lidstaten de OESO voorstellen worden geïmplementeerd en de uitwisselingsinstrumenten in werking getreden zijn? Het feit dat er wetgeving ligt, zou voldoende moeten zijn voor het beleid van de Staatssecretaris om de bereidheid van Nederland op dit terrein te tonen, zonder nodeloze voortijdige invoering, met alle kosten van dien voor het bedrijfsleven.

1.3. De documentatieverplichtingen voor belastingplichtigen die vallen binnen de reikwijdte van het wetsvoorstel zijn aanzienlijk. In de Uitvoeringstoetsen Overige Fiscale Maatregelen wordt daarover opgemerkt dat het wetsvoorstel naar verwachting 150 Nederlandse multinationale ondernemingen treft (als uiteindelijke moederentiteit), alsmede ongeveer 8.000 Nederlandse groepsentiteiten. In de Toelichting op het Wetsontwerp wordt opgemerkt dat de OESO heeft berekend dat ongeveer 90 procent van de wereldwijde handelsstromen binnen de reikwijdte van de country-by-country wetgeving worden gebracht indien alle OESO leden de country-by-country Implementation Package overnemen. Het doel van de wetgeving is dat de inspecteur met het landenrapport een beoordeling kan maken van substantiële verrekenprijrisico's en van andere risico's voor Nederland die verband houden met uitholling van de belastinggrondslag en winstverschuivingen. De Orde vraagt zich af of de balans juist is tussen het doel van de wetgeving (het signaleren van substantiële risico's door de inspecteur) en de werkzaamheden van de belastingplichtigen om aan deze documentatievereisten te voldoen? Temeer omdat ten aanzien van het overgrote merendeel van de 150 Nederlandse multinationals zal gelden dat hetzij onder een convenant van Horizontaal Toezicht wordt gewerkt, dan wel dat de relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtigen op een vergelijkbare wijze is ingericht. Die verhouding tussen de Belastingdienst en de 150 Nederlandse multinationals zou met zich mee brengen dat de inspecteur al op de hoogte is van dergelijke risico's.

1.4. In het wetsvoorstel wordt een ondergrens aangegeven van Euro 50 miljoen. voor het voldoen aan het opstellen van een groepsdossier en lokale dossiers. Naar de mening van de Orde wijkt Nederland hier nodeloos af van de wijze waarop andere landen een ondergrens lijken te definiëren, namelijk op basis van groepsomzet, lokale omzet, en de omvang van de intercompany transactie. De Orde vraagt zich af of met het invoeren van de voorgestelde Nederlandse ondergrens, net als bij country-by-country Reporting ook wordt bereikt dat 90 procent van de wereldwijde handelsstromen waar Nederlandse belastingplichtigen bij zijn betrokken binnen de reikwijdte van het wetsvoorstel valt? De Orde doet hierna een concreet voorstel om ten aanzien van de ondergrens aan te sluiten bij wat beoogd lijkt te zijn.

1.5. De Orde vraagt zich af of de strafrechtelijke sanctiebepaling van artikel 29h Wet Vpb 1969 noodzakelijk en proportioneel is. Zou het niet meer voor de hand liggen om zowel voor country-by-country Reporting (hierna 'CBCR') als voor de Master File – Local File (hierna 'MFLF') te steunen op de bepalingen van artikel 8b, lid 3, Wet Vpb 1969? Voorts blinkt de bepaling niet uit in duidelijkheid. Zij stelt slechts dat indien aan de rapporterende entiteit (hetgeen ook een buitenlandse entiteit kan zijn) te wijten is dat zij haar verplichtingen niet nakomt, er een sanctie kan worden opgelegd. Aan welke entiteit is niet duidelijk. Verder is niet duidelijk wat de invloed is van bijvoorbeeld een pleitbaar standpunt. De Orde verwijst ter zake mede naar de hierna opgenomen opmerkingen hieronder bij punt 1.15 ('Boete bepalingen bij de country-by-country

verplichtingen en de inlichtingen-verplichtingen die uit de Common Reporting Standard voortvloeien’).

1.6. De OESO evalueert de effectiviteit van de implementatie van de country-by-country wetgevingen in 2020. De Orde vraagt om bevestiging dat Nederland dit op een eerder moment doet. Voorts verzoekt de Orde zich af of Nederland de wet of de ministeriële regeling zal aanpassen indien andere OESO lidstaten (bijvoorbeeld belangrijke handelspartners van Nederland) wetgeving introduceren die wel afwijkt van de county-by-country implementation package? Zoals hiervoor aangegeven zou het schadelijk zijn voor het Nederlandse bedrijfsleven als Nederland te veel zou afwijken van de zich ontwikkelende praktijk in deze. De snelle invoering leidt tot dat risico als Nederland niet bereid is om haar regelgeving aan te passen aan de grootste gemene deler van haar belangrijkste handelspartners. De Orde verzoekt om een toezegging dat bij gebleken majeure verschillen in implementatie, Nederland bereid zal zijn zich aan te passen aan die grootste gemene deler.

2. Country-by-country Reporting (artikel 29b tot en met 29f en 29h Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

2.1. In de opzet van het wetsvoorstel wordt de country-by-country Implementation Package nauwgezet gevolgd, inclusief de introductie van nieuwe woorden die zeer letterlijke vertalingen zijn van de Engelse begrippen die de OESO hanteert. De Orde vraagt zich af of dit betekent dat voor de interpretatie van het wetsvoorstel de OESO documentatie ten aanzien van country-by-country Reporting als uitgangspunt genomen kan worden? De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven hoe kan worden vastgesteld dat een entiteit niet wordt meegeconsolideerd enkel op grond van omvang of materieel belang.

2.2. In het wetsvoorstel ontbreekt een definitie van ‘geconsolideerde groepsopbrengsten’, terwijl dit geen letterlijke vertaling is van ‘total consolidated group revenue’. De Orde vraagt zich af of wel hetzelfde wordt bedoeld, en wat de definitie van ‘geconsolideerde groepsopbrengsten’ is?

2.3. Ten aanzien van systematische nalatigheid tussen staten als bedoeld in artikel 29b, letter i, Wet Vpb 1969 wordt in het wetsontwerp gekozen voor de benadering van waarbij een in Nederland gevestigde groepsentiteit (artikel 29c, lid 2, letter c Wet Vpb 1969) het landenrapport indient. De Orde vraagt zich af of Nederland niet beter zelf met de lidstaat waaraan systematische nalatigheid wordt verweten in overleg kan treden om op het niveau van de staten een oplossing te bewerkstelligen, in plaats van dit af te wentelen op de belastingplichtigen door hen surrogaatmoederentiteit te maken. Voorts vraagt de Orde zich af of de Belastingdienst in staat is om de belastingplichtigen zodanig tijdig te informeren omtrent systematische nalatigheid dat de belastingplichtige op haar beurt in staat is om uiterlijk op de laatste dag van het verslagjaar aan de Belastingdienst bekend te maken dat zij een surrogaatmoederentiteit is (artikel 29d, lid 1 Wet Vpb 1969). Dat veronderstelt dat de Belastingdienst ruim van tevoren ziet aankomen dat een andere staat in de toekomst systematische nalatigheid uitoefent. Verder vraagt de Orde zich af op welke wijze belastingplichtigen kunnen vaststellen dat een staat de Nederlandse autoriteiten niet in kennis heeft gesteld van systematische nalatigheid jegens Nederland, zoals wordt vereist in artikel 29c, lid 4, letter c Wet Vpb 1969.

2.4. Ten aanzien van artikel 29c, leden 2 en 3 Wet Vpb 1969 speelt de situatie dat een landenrapport wordt ingediend door een Nederlandse groepsentiteit. Dat kan een elders in de multinationale onderneming opgesteld landenrapport zijn. De Orde verzoekt de staatssecretaris de toezegging dat dit al aanwezige landenrapport ook geaccepteerd zal worden indien het is opgesteld naar de wetgeving van een staat die niet identiek is aan de Nederlandse implementatie van CBCR, en dat geen extra landenrapport opgesteld hoeft te worden, dit ter voorkoming van een onnodige verzwaring van de administratieve lastendruk.

2.5. Kwalificerende belastingplichtigen dienen uiteindelijk het landenrapport op te stellen en in te dienen. De ministeriële regeling waarin nadere regels worden gesteld over de vorm en inhoud van het landenrapport is nog niet gepubliceerd. De Orde verzoekt de staatssecretaris toe te lichten in welke vorm het landenrapport dient te worden opgesteld en ingediend. Tevens verzoekt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat de nadere regels die op basis van artikel 29e, lid 2, Wet Vpb 1969 worden gesteld volledig in lijn zullen zijn met de toelichtingen in het OESO-rapport, inclusief de 'general instructions to Annex III' als ook de 'specific instructions to Annex III'. Indien de staatssecretaris voornemens is op onderdelen af te wijken danwel een nadere invulling te geven aan definities, verzoekt de Orde de staatssecretaris om toe te lichten op welke onderdelen zal worden afgeweken en om welke reden dat voornemen bestaat.

2.6. De invoering van de CBCR wetgeving brengt een enorme uitwisseling van data met zich mee tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst, alsmede tussen de administraties van landen. De Orde vraagt zich af hoe de vertrouwelijkheid van de data feitelijk wordt gewaarborgd en of de beveiliging van IT systemen waarborgt dat deze data slechts toegankelijk is voor fiscale autoriteiten?

3. Groepsdossier en lokaal dossier verrekenprijzen (artikel 29b en 29g Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

3.1. In het wetsvoorstel wordt een ondergrens ingevoerd van Euro 50 miljoen geconsolideerde groepsopbrengsten (artikel 29g, lid 4 Wet Vpb 1969). Afhankelijk van de definitie van geconsolideerde groepsopbrengsten zou dit ook van toepassing kunnen zijn voor houdstermaatschappijen die hun deelnemingen niet waarderen op kostprijs. De Orde vraagt zich af of het wetsvoorstel ook beoogt om alle vormen van opbrengsten in deze toets te begrijpen, of dat de ondergrens alleen van toepassing is op opbrengsten die door de belastingplichtige met eigen directe activiteiten worden gerealiseerd. Daarnaast is de Orde van mening dat het onverstandig is om niet aan te sluiten bij de praktijk die in andere landen geldt. Daarbij wordt naast de omvang van de geconsolideerde groepsopbrengsten aangesloten bij de lokale opbrengsten, om op die wijze te voorkomen dat niet materiele ondernemingen die onderdeel vormen van een omvangrijke groep automatisch binnen de reikwijdte van de bepaling worden getrokken. Vervolgens wordt voor de verplichting om een lokaal rapport op te stellen aangesloten bij de omvang van de intercompany transacties. Voor het vaststellen van de scope van de documentatie wordt doorgaans ook aangesloten bij de omvang van de intercompany transactie. De Orde meent dat Nederland een ondergrens zou moeten stellen die niet materieel afwijkt van doel en strekking van de regelgeving en overigens in lijn is met wat andere landen doen. In dat kader stelt de Orde voor om lid 4 als volgt te wijzigen:

Artikel 29g, lid 4:

De verplichting, bedoeld in het eerste lid, geldt voor groepsentiteiten van een multinationale groep die gemiddeld in de drie verslagjaren die onmiddellijk voorafgaan aan het jaar waarop de aangifte betrekking heeft, ten minste 50.000.000 euro aan intercompany groepsopbrengsten heeft behaald terwijl de groepsentiteit zelf in die verslagjaren gemiddeld opbrengsten heeft behaald van 25.000.000 euro. De verplichting geldt voor intercompany transacties met een omvang van ten minste 250.000 euro.

3.2. Incidentele opbrengsten kunnen verstorend werken als zij ook worden omvat in de definitie van geconsolideerde groepsopbrengsten. Dit zal eerder aan de orde zijn bij de ondergrens van 50.000.000 euro dan bij 750.000.000 euro. Is het een beoogd gevolg dat een belastingplichtige die in enig jaar vanwege een incidenteel voordeel boven de grens van 50.000.000 euro uitkomt terwijl dat in andere jaren niet het geval is geweest, deze belastingplichtige ineens aan de documentatieverplichtingen moet voldoen? De Orde suggereert of voor dergelijke situaties een aanvullende cumulatieve voorwaarde wordt ingevoerd die ziet op de gemiddelde geconsolideerde groepsopbrengsten van een langere periode van eerdere jaren (bijvoorbeeld drie jaren).

3.3. Kwalificerende belastingplichtigen dienen uiteindelijk het groepsdossier en landendossiers op te stellen en in hun administratie op te nemen. De ministeriële regeling waarin nadere regels worden gesteld over de vorm en inhoud daarvan is nog niet gepubliceerd. De Orde verzoekt de staatssecretaris toe te lichten in welke vorm deze dossiers dienen te worden opgesteld en welke vennootschap(pen) deze rapporten dienen op te stellen en bewaren?

1.8. Integratie S&O-afdrachtvermindering en RDA per 2016

Artikel XXXIII en artikel XXXIV Belastingplan 2016 (artikel 1, 22 tot en met 27, 29 en 47 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

1. In het algemene deel van de MvT is vermeld dat de verdeling van middelen na de integratie over verschillende grootteklassen in grote lijnen gelijk blijft. Uit de praktijk bereiken de Orde echter geluiden dat binnen de grootteklassen verschuivingen kunnen plaatsvinden. De Orde voorziet een verschuiving van kapitaalintensieve bedrijven die relatief veel gebruik maken van de huidige RDA, naar de meer arbeidsintensieve bedrijven met relatief meer personeel met bijbehorende basis aan loonbelasting om de afdrachtvermindering te effectueren.

2. De Orde vraagt tevens aandacht voor de gevolgen van de integratie voor starters. Een van de redenen van het onderzoek naar de integratie zoals aangekondigd in het Belastingplan 2015 is het gegeven dat starters het voordeel van de RDA niet kunnen benutten wegens geen of een te lage winst. Grootste punt van zorg van de Orde hierbij is dat startende ondernemingen veelal evenmin over (veel) personeel beschikken en dus ook niet over verschuldigde loonbelasting als basis voor de S&O-afdrachtvermindering. Dit laatste zou betekenen dat starters van de integratie geen voordeel zouden ondervinden en derhalve dat doel van de integratie niet gehaald wordt.

In het verlengde van dit punt uit de Orde haar zorgen over de ZZP-ers, zowel degene die zelf ondernemer zijn als ZZP-ers werkzaam voor andere ondernemers. Bij gebrek aan verschuldigde loonbelasting wordt de RDA voor deze groep belastingplichtigen per saldo afgeschaft. De Orde vraagt zich af of en hoe deze groep belastingplichtigen na de integratie nog hetzelfde voordeel van de regeling geniet als thans het geval is.

3. In het kader van de effectuering van de regeling na de integratie vraagt de Orde aandacht voor de gevolgen van het vervallen van de toepassing van de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Thans leidt die er voor de effectuering van de RDA toe, dat deze afgezet wordt tegen het resultaat van de gehele fiscale eenheid. Na integratie is slechts de verschuldigde loonbelasting van de individuele S&O-inhoudingsplichtige beschikbaar om de S&O-afdrachtvermindering te benutten. Het bedrag aan loonbelasting van die S&O-inhoudingsplichtige moet derhalve voldoende zijn voor het voordeel van de huidige combinatie van de S&O-afdrachtvermindering en de RDA.

De Orde pleit - ter nadere beperking van de zogenoemde verzilveringsproblematiek - dan ook voor een introductie van een fiscale eenheidsbenadering op grond waarvan ook de verschuldigde loonbelasting van andere vennootschappen die deel uit maken van de fiscale eenheid, benut kan worden voor de effectuering van de S&O-afdrachtvermindering. In dit kader kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de verbonden-vennootschappenregeling van artikel 10a lid 7 Wet LB, dan wel de regeling inzake de samenhangende groep inhoudingsplichtigen (SGI) van artikel 27e Wet LB 1964.

4. De Orde ziet tevens een verslechtering van de positie van de belastingplichtige doordat onder de nieuwe regeling uitsluitend binnen de jaargrens geëffectueerd kan worden. Thans kan de RDA bij onvoldoende winst een verliespositie opleveren, die één (vennootschapsbelasting) of drie (inkomstenbelasting) jaar terug en negen jaar vooruit te wentelen is. Na de integratie gaat echter een bedrag dat niet 'binnensjaars' benut kan worden bij gebrek aan verschuldigde loonbelasting definitief verloren.

De verzilveringsproblematiek in de sfeer van de loonbelasting doet zich met name voor bij start-ups zonder veel personeel of met zzp-ers in plaats van personeel in dienstbetrekking. Verder doet zich dit probleem meer in het algemeen voor bij ondernemingen met relatief veel kapitaalinvesteringen en bij groepen die al het personeel hebben ondergebracht in een personeelsvennootschap (zodat de R&D vennootschap geen eigen personeel heeft). De nieuwe WTL, waarbij LIV en LKV ook via de loonbelasting worden verzilverd, vergroot in voorkomende gevallen mogelijk de verzilveringsproblematiek.

De Orde stelt voor dit verzilveringsnadeel weg te nemen door:

- bijvoorbeeld een onbenut deel van de S&O-afdrachtvermindering op gelijke wijze als de verliesverrekeningssystematiek in andere jaren te kunnen benutten, of
- er een meer generiek (met andere belastingschulden/verplichtingen zoals bijvoorbeeld BTW, VPB of IB) belastingkrediet van te maken, zodat er de facto betere verzilveringsmogelijkheden ontstaan.

5. De Orde vraagt tevens aandacht voor het netto voordeel van de regeling na de integratie. Thans levert de RDA voor een belastingplichtige in de vennootschapsbelasting een netto voordeel op van 15 procent (25 procent besparing over 60 procent extra aftrek). In de nieuwe regeling is een tweedeschijfstarief voorgesteld van 16 procent. Dit verlaagt echter de loonkosten voor een belastingplichtige, waardoor dit derhalve een belast voordeel is. Daarmee komt het nettovoordel na 25 procent vennootschapsbelasting op 12 procent en dus lager dan thans het geval is.

De integratie biedt naar mening van de Orde tevens een goed moment om ook bepaalde knelpunten en/of onduidelijkheden in de uitvoering van het huidige Besluit RDA op te lossen. De Orde vraagt aandacht voor een tweetal knelpunten en geeft de staatssecretaris in overweging deze alsnog in een Nota van Wijziging op te lossen.

6. Bij de integratie wordt het begrippenkader ‘dienstbaar’ en ‘uitsluitend dienstbaar’ voor de toedeling van respectievelijk uitgaven en kosten aan S&O in stand gehouden. De Orde constateert dat dit onderscheid niet nodig, in de praktijk lastig en niet eenduidig uitvoerbaar en derhalve ongewenst is.

Een voorbeeld waarbij dit onderscheid tot onredelijke uitkomsten leidt, is bij de inzet van de helft van een pand voor onderzoeksruimte waarin de belastingplichtige S&O verricht. De andere helft van het pand biedt onderdak aan de kantine, de afdeling verkoop en het bestuur. Indien het pand nieuw in eigendom komt van de belastingplichtige, kan hij de helft van het totale bedrag onder de S&O-afdrachtvermindering brengen. Op het moment dat de belastingplichtige het pand huurt, kunnen op basis van het ‘uitsluitend dienstbaar’ principe geen kosten onder S&O-afdrachtvermindering worden gebracht. Het pand is immers ook dienstbaar aan andere activiteiten van S&O.

Aangezien dit knelpunt in de praktijk breed bekend is, zou het een gemiste kans zijn in dit wetgevingsproces een en ander niet op te lossen. De Orde reikt daartoe ook een alternatief aan en vraagt te kiezen voor het begrip ‘indien en voor zover’ voor de toedeling van zowel kosten als uitgaven. Op verschillende plaatsen in de belastingwetgeving wordt dit begrip reeds gehanteerd, zonder dat regelingen onbeheersbaar en/of onredelijk uitwerken. De praktische benadering van ‘dienstbaar’ sluit reeds hierbij aan en dit zou tevens voor kosten goed toepasbaar zijn. Op die wijze worden uitgaven en kosten(posten) onder de vernieuwde regeling gebracht alleen op het moment dat deze daadwerkelijk voor S&O worden ingezet en ook alleen voor het deel van de betaling/last waarmee dat gebeurt.

De Orde voorziet minder discussiepunten in de praktijk bij de uitvoering van ‘indien en voor zover’ dan thans bij ‘uitsluitend dienstbaar’ waardoor voor zowel de belastingplichtige als RVO.nl de administratieve lasten zullen dalen.

7. Bij de uitvoering van een S&O-project is het goed denkbaar dat er restproduct/afval en/of B-kwaliteit producten worden voortgebracht. In voorkomende gevallen vertegenwoordigt dit een economische waarde in de vorm van een opbrengst (prijs voor oud ijzer, verkoop van B-product) dan wel aanvullende kosten voor het afvoeren in de vorm van afval. Voor wat betreft de opbrengst is het voor de Orde evident dat dit in mindering gebracht moet worden op de kosten die onder de S&O-afdrachtvermindering worden gebracht. Echter, het risico bestaat op een uitleg dat de kosten niet meer uitsluitend dienstbaar zijn aan S&O en derhalve alle kosten voor het onderliggende project niet meer voor de regeling in aanmerking komen. Dit is naar de mening van de Orde een ongewenst effect, aangezien de kosten primair gemaakt worden ten behoeve van het S&O-project, en zonder de uitvoer daarvan zich niet zouden voordoen. Daarbij werkt een dergelijke uitleg verkwisting en derhalve extra last op het milieu in de hand. Op het moment dat namelijk alle kosten niet meer in aanmerking komen voor de (nieuwe) S&O-afdrachtvermindering, kan het voordeliger zijn dit als afval af te laten voeren in plaats van als B-product te benutten.

De Orde vraagt de Staatssecretaris te bevestigen dat de opbrengst van bijproducten/afval van een S&O-project in mindering komt op het mee te wegen bedrag aan kosten voor de S&O-afdrachtvermindering, en dat dit niet leidt tot het vervallen van de volledige som aan gemaakte kosten voor S&O.

1.9. Verruiming schenkingsvrijstelling eigen woning

Artikel XXXV tot en met XXXVIII Belastingplan 2016 (artikel 33, 33a en 82a Successiewet 1956)

1. De voorgestelde structurele verruiming van de schenkingsvrijstelling eigen woning (hierna: ‘de structurele verruiming’) lijkt in bepaalde opzichten op de in het Belastingplan 2014 opgenomen tijdelijke verruiming van de vrijstelling voor een schenking voor de eigen woning, zoals die gold van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014 (hierna: ‘de tijdelijke verruiming’). De Orde gaat ervan uit dat wat tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2014 door de staatssecretaris naar voren is gebracht over de tijdelijke verruiming evenzeer geldt voor de structurele verruiming, althans voor zover de structurele verruiming inhoudelijk niet afwijkt van de tijdelijke verruiming. De Orde zou dit graag bevestigd zien.

2. Eén van de verschillen tussen de structurele verruiming en de tijdelijke verruiming is dat bij de tijdelijke verruiming géén leeftijdsgrens van toepassing was, terwijl bij de structurele verruiming de leeftijd van de begiftigde tussen de 18 en 40 jaar moet zijn. De Orde vraagt zich af of deze leeftijdsgrens, in het licht van het doel van de structurele verruiming – aanpak van lange balansen van huishoudens, wegwerken van de uit de crisis voortvloeiende onderwaterproblematiek, verminderen van de financiële kwetsbaarheid van gezinnen – te rechtvaardigen is. Is er onderzoek waaruit blijkt dat deze problematiek minder vaak speelt bij veertigplussers? De Orde wijst erop dat de voorgestelde leeftijdsgrenzen strijdig kunnen zijn met het discriminatieverbod van artikel 26 IVBPR en artikel 14 EVRM. De Orde ziet graag bevestigd dat het in paragraaf 8.2 van het besluit van 20 december 2012, nr. BLKB2012/417M, opgenomen soepele beleid met betrekking tot de leeftijd van de partner, ook zal gelden bij toepassing van de structurele verruiming.

3. De structurele verruiming is slechts van toepassing, indien de schenking is gedaan ten behoeve van de eigen woning van de begiftigde, wat nader is uitgewerkt in het voorgestelde artikel 33a Successiewet 1956 (hierna: ‘SW’). Hierbij merkt de Orde op dat het voorgestelde artikel 33a SW slechts één lid kent, met vijf onderdelen, zodat de aanduiding ‘1.’ kan vervallen. In artikel 33a SW zijn (limitatief) vijf situaties opgesomd waarbij sprake is van een schenking ten behoeve van een eigen woning van de begiftigde. Deze vijf situaties komen nagenoeg geheel overeen met wat thans is opgenomen in artikel 33, onder 5° en 6°, letter b, SW ten aanzien van de eenmalige verhoogde (inhaal)vrijstelling voor schenkingen voor de eigen woning. Er bestaat echter een opvallend verschil ten aanzien van de in artikel 33a, onderdeel e, opgenomen ‘(...) voor de aflossing van een schuld die de verkrijger had op het moment direct voorafgaand aan een vervreemding van een eigen woning voor zover deze schuld heeft geleid tot een negatief vervreemdingssaldo eigen woning als bedoeld in artikel 3.119aa van die wet’. In het huidige artikel 33, onder 5° en 6°, letter b, SW is een op dit punt afwijkende formulering opgenomen: ‘(...) voor de aflossing van een restschuld van een vervreemde eigen woning als bedoeld in artikel 3.120a van die wet waarvan de rente en kosten worden aangemerkt als aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning als bedoeld in artikel 3.120 van die wet (...)’. Een zelfde eis als voorgesteld voor de structurele

verruiming werd gesteld voor toepassing van de tijdelijke verruiming. Het komt de Orde voor dat het in het Belastingplan 2016 voorgestelde aflossingscriterium ruimer is dan wat thans in artikel 33, onder 5° en 6°, letter b, SW is opgenomen. Ook bij een vervreemding van een eigen woning vóór 29 oktober 2012 of ná 31 december 2017 kan immers een negatief vervreemdingssaldo ontstaan, terwijl de rente daarvan voor de heffing van de inkomstenbelasting niet aftrekbaar is (zie artikel 3.120a Wet inkomstenbelasting 2001). In dat kader wijst de Orde erop dat de toelichting op dit punt (MvT, p. 60, bovenaan) ‘een restschuld van een vervreemde eigen woning waarvan de rente en kosten van geldlening aftrekbaar zijn voor de inkomstenbelasting’ niet aansluit bij de hiervoor aangehaalde tekst van het voorgestelde artikel 33a SW en verzoekt om verduidelijking.

4. De voorgestelde vrijstelling van 100.000 euro is van toepassing indien het een schenking ten behoeve van een eigen woning betreft. De Orde gaat ervan uit dat, net zoals bij de tijdelijke verruiming en voor de toepassing van het huidige artikel 33, onder 5°, SW⁵, het bedrag van 100.000 euro mag worden gesplitst. Bij schenkingen aan een kind mag dan een bedrag van 25.449 euro worden besteed aan andere doeleinden dan de eigen woning. Voor schenkingen aan een ander dan een kind betreft het een vrij besteedbaar bedrag van 2.122 euro. De Orde verneemt graag of deze zienswijze juist is.

5. In het voorgestelde artikel 33a, lid 1, onderdeel a, SW wordt voor het begrip ‘eigen woning’ van de verkrijger verwezen naar artikel 3.111, lid 1 of 3, Wet inkomstenbelasting 2001. Daarbij wordt niet de beperking aangebracht dat de eigen woning in Nederland moet zijn gelegen. Voor de toepassing van de tijdelijke verruiming is destijds door de staatssecretaris het standpunt ingenomen dat de eigen woning van de begiftigde moet zijn gelegen in een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten waarin de uitwisseling van fiscale informatie is geregeld. De staatssecretaris neemt voor de toepassing van de huidige verhoogde (inhaal)vrijstelling hetzelfde standpunt in⁶. Deze voorwaarde is echter niet in de (voorgestelde) wettekst opgenomen. De Orde ziet graag bevestigd dat de verruimde vrijstelling óók van toepassing kan zijn indien door de begiftigde wordt aangetoond dat de schenking daadwerkelijk is aangewend voor een buiten Nederland gelegen eigen woning van de begiftigde.

6. De Orde vraagt zich af hoe de voorgestelde verhoogde vrijstelling uitwerkt bij aflossing van de eigenwoningschuld indien twee ongehuwde personen, of twee gehuwde personen die niet in gemeenschap van goederen met elkaar zijn gehuwd, gezamenlijk eigenaar zijn van een eigen woning en gezamenlijk een hypotheekschuld hebben. Wordt in dat geval aan de aflossingsseis voldaan, indien één van beiden een schenking van de ouders ontvangt en daarmee de gezamenlijke hypotheekschuld aflost?

7. De Orde gaat ervan uit dat de op grond van de voorgestelde artikelen 33 en 33a SW 1956 bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden overeen zullen komen met wat thans is opgenomen in de artikelen 5 en 6 Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting. De Orde verneemt graag of deze veronderstelling juist is.

Uitgaande van de juistheid van die veronderstelling dient een schenking voor de verwerving van de eigen woning, de afkoop van een recht van erfpacht, de aflossing van een eigenwoningschuld

⁵ Zie Besluit van 20 december 2012, nr. BLKB2012/417M, paragraaf 8.1, voorbeeld 4.

⁶ Zie Besluit van 20 december 2012, nr. BLKB2012/417M, paragraaf 8.1.2.

of de aflossing van een restschuld, te worden gedaan onder een opschortende voorwaarde. De schenking voor de verbetering of het onderhoud van de eigen woning van de begiftigde dient te worden gedaan onder een ontbindende voorwaarde. De vraag komt op hoe het geschonken bedrag voor de heffing van de inkomstenbelasting in box 3 moet worden verantwoord door de schenker en door de begiftigde in de periode gelegen tussen enerzijds het moment waarop de schenking tot stand komt en anderzijds het moment waarop de (opschortende/ontbindende) voorwaarde wordt vervuld. Dient bij een opschortende voorwaarde in de tussenliggende periode de schenker het gehele bedrag in box 3 aan te geven en de begiftigde nog niet? En dient bij een ontbindende voorwaarde in de tussenliggende periode de begiftigde het gehele bedrag in box 3 aan te geven en de schenker niets? Of dient in beide situaties ieder van hen een deel van het geschonken bedrag in box 3 aan te geven, en zo ja welk deel?

8. Het voorgestelde artikel 82a, lid 1, SW 1956 bevat ten aanzien van schenkingen aan een kind een regeling voor de samenloop tussen enerzijds de structurele verruiming en anderzijds de toepassing van een verhoogde vrijstelling vóór 1 januari 2010, zonder dat in aansluiting daarop een verhoogde (inhaal)vrijstelling is toegepast in de jaren 2010 tot en met 2016. Indien in de jaren tot en met 2009 de verhoogde vrijstelling tot enig bedrag - hoe gering ook - is gebruikt, wordt de structurele verruiming van de vrijstelling verminderd tot maximaal 27.567 euro. Enig daarop volgend gebruik van de inhaalvrijstelling in de jaren 2010 tot en met 2016, dan wel van de tijdelijke verruiming (in de periode van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014) leidt zelfs tot een volledig verlies van de structurele verruiming. In het kader van de tijdelijke verruiming werd de vrijstelling van 100.000 euro verminderd met '(...) de bedragen waarvoor de verhoogde vrijstelling bedoeld in artikel 33, onderdelen 5 en 6, op enig moment door het kind is toegepast' (tekst op 31 december 2014). De Orde constateert dat het voorgestelde overgangsrecht ertoe leidt dat aanmerkelijke verschillen in omvang van de vrijstelling kunnen ontstaan, zonder dat het verschil in situatie van de betrokkenen dat verschil rechtvaardigt. Voorts constateert de Orde dat slechts de mogelijkheid wordt geboden de vrijgestelde schenkingen uit de periode tot en met 2009 aan te vullen tot 53.016 euro en niet tot 100.000 euro. De Orde vraagt zich af of het gelijkheidsbeginsel niet met zich brengt dat, net zoals bij de tijdelijke verruiming het geval was, aanvulling tot 100.000 euro mogelijk is.

9. Het voorgestelde artikel 82a, leden 2 en 4, SW regelt de samenloop tussen enerzijds de structurele verruiming en anderzijds toepassing van een verhoogde vrijstelling in de jaren 2010 tot en met 2014 (voor kinderen, zie lid 2) en in de periode van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2014 (voor anderen dan kinderen, zie lid 4). Ook hiervoor is niet van belang voor welk bedrag in de desbetreffende jaren gebruik is gemaakt van een verhoogde vrijstelling. Een aanvulling tot 100.000 euro is niet mogelijk. De Orde constateert dat ook op dit punt wordt afgeweken van het systeem dat geldt onder de tijdelijke verruiming en dat in vergelijkbare gevallen aanmerkelijke verschillen in omvang van de vrijstelling kunnen ontstaan.

Het voorgestelde artikel 82a, lid 3, SW 1956 regelt de samenloop tussen enerzijds de structurele verruiming en anderzijds de toepassing van de verhoogde vrijstelling voor kinderen in de jaren 2015 en 2016. In de jaren 2017 en 2018 is aanvulling tot 100.000 euro mogelijk, met dien verstande dat enig gebruik van een verhoogde vrijstelling in 2015 of 2016 - hoe gering ook - leidt tot een maximering van de structurele verruiming tot 46.984 euro. In vergelijkbare gevallen kunnen daardoor aanmerkelijke verschillen in omvang van de vrijstelling ontstaan.

De Orde is van mening dat het voorgestelde overgangsrecht er toe kan leiden dat de hoogte van de verruimde vrijstelling in met elkaar vergelijkbare gevallen aanzienlijk kan verschillen. De Orde is van mening dat een life time regeling, waarbij de verruimde vrijstelling wordt verminderd met daadwerkelijk vóór 2017 gebruikte verhoogde vrijstellingen en waarbij het gebruik van de verruimde vrijstelling over meerdere jaren kan worden gespreid, de voorkeur geniet.

1.10. Erfpachtstructuren in de overdrachtsbelasting

Artikel XXXIX Belastingplan 2016 (artikel 11 Wet op belasting van rechtsverkeer)

De Orde merkt op dat de voorgestelde wetswijziging een ad hoc reactie is op een vermeende misbruikstructuur in de overdrachtsbelasting. De voorgestelde wijziging vormt een inbreuk op een welbewust gekozen en al bijna een eeuw bestaande systematiek om bij de verkrijging van erfpachtrechten of verkrijgingen van eigendom bezwaard met een recht van erfpacht (de zogenaamde bloot eigendom) te heffen over de waarde van het erfpachtrecht respectievelijk de waarde van de bloot eigendom.

Voor het bepalen van de waarde van het recht van erfpacht respectievelijk de bloot eigendom heeft de wetgever destijds een eigen systematiek gekozen. Deze systematiek sluit (bewust) niet aan bij de door belastingplichtigen ervaren economische realiteit. In de parlementaire behandeling is dat in het verleden ook onderkend. De thans bestaande waarderingssystematiek vormt niettemin wel een coherent systeem om de waarde van de volledige eigendom te verdelen over respectievelijk het recht van erfpacht en de bloot eigendom zonder dat de totale opstelsom van deze delen de waarde van het geheel overstijgt. In de meeste situaties levert dat een voordeel op voor de Belastingdienst, maar in een klein aantal situaties een nadeel (het heffingsbelang van het wetsvoorstel bedraagt ‘slechts’ euro 20 miljoen). Het verbaast de Orde dat alleen in de situaties waarin een voordeel voor belastingplichtige ontstaat thans ineens misbruik wordt geconstateerd, zeker ook omdat de berekening van de maatstaf van heffing bij erfpachtlease jarenlang kon worden afgestemd met de Belastingdienst en pas zeer recent als misbruik wordt beschouwd.

Het is juist dat een sale-en-leaseback thans voor de heffing van overdrachtsbelasting anders wordt behandeld dan een erfpachtlease. Erfpachtlease leidt tot minder heffing van overdrachtsbelasting bij de verkrijger van bloot eigendom vergeleken met de situatie waarin de volle eigendom wordt verkregen en wordt teruggehuurd. Ook is het zo dat beide typen transacties in economische zin vergelijkbaar zijn. De Orde onderschrijft daarom het streven om te komen tot een vergelijkbare heffing van overdrachtsbelasting bij sale-en-lease-back en erfpachtlease. De Orde meent dat dit dan wel in op een goede en weloverwogen manier moet worden ingepast in het wettelijke systeem. Daar is nu geen sprake van. Het beoogde einddoel van gelijke behandeling wordt niet bereikt, omdat de erfpachtlease ook een keerzijde heeft. Als het recht van erfpacht later wordt overgedragen is er sprake van heffing van overdrachtsbelasting, terwijl de overdracht van een huurrecht niet leidt tot heffing. Door eenzijdig de waarderingssystematiek aan te passen wordt een zorgvuldig gekozen systeem uit evenwicht gebracht. De bestaande regels om te komen tot belastingheffing bij de overdracht van rechten van erfpacht blijven immers voor het overige in stand, zodat van een gelijke behandeling van economische vergelijkbare situaties geen sprake is.

De Orde is dan ook geen voorstander van deze ad hoc wijziging. De wetswijziging vermindert de begrijpelijkheid en de uitvoering van de wet. De Orde raadt dan ook aan om de voorgestelde wetswijziging te schrappen en in plaats daarvan de staatssecretaris te verzoeken om te komen tot

een bredere heroverweging van de waarderingsregels van artikel 11 WBR. De Orde hecht er tevens aan om op te merken dat ad hoc-wetgeving meestal niet duurzaam blijkt te zijn. Ter nadere toelichting merkt de Orde nog het volgende op.

1. Aansluiting op economische realiteit

Artikel 11 WBR sluit nu niet aan bij de economische realiteit en dat verandert niet door aanvaarding van het wetsvoorstel. De werking van het huidige artikel 11 WBR zullen we hieronder met een aantal voorbeelden verduidelijken.

Voorbeeld 1

Een starter op de woningmarkt koopt een appartement in Amsterdam. De woning (opstal) is 100.000 euro waard, de ondergrond 50.000 euro. De grond is destijds door de gemeente Amsterdam in voortdurende erfpacht uitgegeven, waarbij de canon niet is afgekocht. In plaats daarvan wordt er periodiek een erfpachtcanon aan de gemeente betaald. De starter koopt het recht van erfpacht voor 100.000 euro, derhalve voor de waarde van de opstal. Voor de grond betaalt hij niets aan de verkoper. De grond is immers eigendom van de gemeente en ook de koper moet periodiek aan de gemeente een canon gaan betalen.

In deze situatie is de koper niet alleen overdrachtsbelasting verschuldigd over de koopsom, maar ook over de waarde van de grond. Artikel 11, eerste lid WBR bepaalt namelijk dat de waarde van de erfpachtcanon bij de koopsom moet worden opgeteld om het bedrag te bepalen waarover overdrachtsbelasting is verschuldigd.

Voorbeeld 2

Een transportbedrijf heeft een opslagloods in eigendom die binnen het bedrijf naar verwachting nog zeker vijftien jaar zal worden gebruikt. De eigendom van deze loods leidt echter tot een fors vermogensbeslag. De ondernemer wil dit vermogen vrijmaken voor de onderneming door de loods te verkopen met behoud van een gebruiksrecht. De waarde van het gebouw is euro 1.000.000. De ondernemer heeft twee mogelijkheden om zijn doel te bereiken. De eerste mogelijkheid is dat hij het pand verkoopt aan een belegger en gelijktijdig een huurovereenkomst sluit voor 15 jaar (sale-en-lease back). In dat geval is de belegger bij de verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd over de volledige koopsom van 1.000.000 euro. De tweede mogelijkheid is dat de ondernemer de loods aan een belegger verkoopt maar zich een recht van erfpacht voorbehoudt (erfpachtlease). Hij stelt daarmee zeker dat hij als erfpachter vijftien jaar over het gebouw kan beschikken als ware hij nog steeds eigenaar. Het enige verschil met volledige eigendom is dat de transporteur periodiek een zakelijke erfpachtcanon moet betalen aan de belegger. Ook in dit geval zal de belegger (minstens) 1.000.000 euro over hebben voor het pand. Op basis van het huidige artikel 11, tweede lid, WBR zal de belegger in deze situatie niet over 1.000.000 euro overdrachtsbelasting betalen, maar over een veel lager bedrag. De contante waarde van de erfpachtcanon moet namelijk in mindering worden gebracht op de heffingsgrondslag. Dat is dus aantrekkelijk voor de belegger. Maar er is ook een keerzijde. Als de transporteur (erfpachter) zou besluiten om zijn bedrijf te verkopen aan een andere ondernemer dan is de koper van zijn bedrijf overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van het recht van erfpacht (ook als het recht geen enkele economische waarde heeft doordat er een canon moet worden betaald). Op grond van artikel 11, eerste lid, WBR moet de waarde van de canon immers bij de koopsom worden opgeteld. Het voordeel van de belegger (bloot eigenaar) is dus het nadeel van de ondernemer (erfpachter). Als de transporteur

zou kiezen voor een gewone huurovereenkomst, zou de overdracht van dat huurcontract niet leiden tot heffing van overdrachtsbelasting. Alleen voor situaties waarin de erfpacht wordt overgedragen aan de bloot eigenaar biedt het wetsvoorstel een tegemoetkoming.

Als het wetsvoorstel zou worden aanvaard, verdwijnt het voordeel voor de belegger. Het nadeel voor de koper van een recht van erfpacht blijft echter bestaan. Want ook onder het nieuwe wetsvoorstel blijft dan overdrachtsbelasting verschuldigd over een recht dat geen commerciële waarde heeft als het zou worden overgedragen. De beoogde gelijke behandeling van sale-en-lease back en erfpachtlease wordt dus niet bereikt.

Indien het doel van het wetsvoorstel is om economisch gelijke gevallen gelijk te behandelen zou de staatssecretaris in overweging kunnen worden gegeven om ook bij sale-en-lease back een vermindering van de maatstaf van heffing toe te staan voor de waarde van het huurrecht (op dezelfde wijze te berekenen als bij rechten van erfpacht).

2. Is bij erfpachtlease sprake van misbruik?

Volgens de MvT bij het wetsvoorstel is bij de verkrijging van bloot eigendom in een erfpachtlease sprake van een onbedoelde toepassing van de wettelijke regels om de maatstaf van heffing te reduceren. De regeling wordt gepresenteerd als misbruikbestrijding. De vraag is of dat terecht is. Als vastgoed moet worden overgedragen aan een belegger terwijl het gebruik van het vastgoed moet achterblijven bij de verkoper, zijn er nu twee wegen om dit doel te bereiken. Beide wegen leiden in de uitvoering niet tot materiële verschillen (er is geen sprake van kunstmatige transacties). Het feit dat de belastingplichtige dan de meest aantrekkelijke variant kiest, leidt naar de opvatting van de Orde niet tot misbruik. Bij die afweging mag de fiscale uitkomst een belangrijke rol spelen. Als dat anders zou zijn, zou ook de particulier die een woning verwerft als misbruiker kunnen worden aangemerkt als hij of zij niet al het spaargeld daarvoor aanwendt, maar met het oog op de hypotheekrenteaftrek geld leent.

Daar komt bij dat erfpachtlease en sale-en-leaseback welliswaar in economisch opzicht sterke gelijkenis vertonen, maar goederenrechtelijk volledig anders moeten worden geduid. Bij erfpachtlease gaat in tegenstelling tot sale-en-lease back niet de volledige eigendom over, maar eigendom belast met erfpacht. Bij erfpachtlease wil de verkoper immers niet de volledige taart overdragen, omdat hij zich goederenrechtelijk een punt van deze taart voorbehoudt omdat hij het pand bijvoorbeeld nog tien jaar wil kunnen gebruiken. Een erfpachter kan het voorbehouden recht gebruiken als ware hij nog steeds eigenaar, met het enige verschil dat hij een canon moet betalen. Goederenrechtelijk is er dus een wezenlijk verschil tussen beide typen transacties, waarbij bij erfpachtlease geen volledige eigendom wordt overgedragen maar slechts 'een deel van de taart'.

Zoals uit de voorbeelden blijkt leiden de huidige regels voor het waarderen van rechten van erfpacht tot een uitkomst die niet aansluit bij de economische realiteit. Als bij erfpachtlease in zo'n situatie sprake is van misbruik, komt de vraag op of er ook niet iets zou moeten gedaan aan de heffing van overdrachtsbelasting bij de verkrijging van rechten van erfpacht. Daar wordt, zoals uit het voorbeeld van de starter blijkt, nu over meer geheven dan de economische waarde en dat wordt ook niet door iedereen als rechtvaardig gezien. De Orde geeft in overweging om in deze situaties alleen over de feitelijke vergoeding/waarde te heffen en dit mee te nemen in de voorgestelde brede heroverweging van de waarderingsregels van artikel 11 WBR.

1.11. Emigratie van aanmerkelijkbelanghouder**Artikel I onderdeel F en artikel XLIV Belastingplan 2016 (artikel 7.5 Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 25, 26, 70e en 70ea Invorderingswet 1990)**

1. De Orde constateert dat het voorstel met wijzigingen tweeledig is. Enerzijds is sprake van een aanpassing van de regels bij dividenduitkeringen (artikel 25, lid 8, onderdeel b, Invorderingswet 1990). Anderzijds is sprake van een meer principiële aanpassing, namelijk het verlaten van het standpunt dat Nederland na 10 jaar de conserverende aanslag niet meer int en de belastingheffing over aanmerkelijkbelanginkomen volledig aan het woonland toewijst. Het betreft een aanscherping van regels als gevolg van een gewijzigde visie (Motie Bashir/Groot). In de Notitie Internationaal Verdragsbeleid 2011 werd bestrijding van ongewenste situaties nog aangepakt via de verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing (het opnemen van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud waardoor gedurende de periode dat een conserverende aanslag nog openstaat Nederland mag heffen over dividenden uit in Nederland gevestigde vennootschappen). In de Brief van de Staatssecretaris van Financiën 17 september 2013 (nr. AFP2013/613M, V-N 2013/46.20, bijlage 3; Kamerstukken II 33750 IX, nr 5, bijlage 3) is dit beleid nog bestendigd. De NOB heeft in de MvT node een rechtvaardiging gemist waarom thans, twee jaren na genoemde brief, bestrijding van genoemde constructies via de belastingverdragen niet meer afdoende wordt geacht. Dit bevreemdt de Orde des te meer, omdat het woonlandbeginsel in de Notitie Internationaal Verdragsbeleid uit 2011 nog als uitgangspunt is genomen bij de bestrijding van misbruik bij de andere conserverende aanslagen, zoals bij pensioen en lijfrente (zie par. 2.9.4. van de Notitie Internationaal Verdragsbeleid 2011). De Orde zou graag een integrale visie vernemen op dit punt. En ook of dit nu betekent dat bij de komende verdragsonderhandelingen het aanmerkelijkbelangvoorbehoud niet meer wordt bedongen.

2. De Orde constateert dat het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in een belangrijk aantal verdragen thans is beperkt tot een periode van maximaal 10 jaar (daarna wordt de conserverende aanslag immers kwijtgescholden). Daarna is het woonland exclusief heffingsbevoegd. Als de conserverende aanslag niet meer wordt kwijtgescholden na een periode van tien jaren, is de termijn waarvoor het aanmerkelijkbelangvoorbehoud geldt in de belastingverdragen, materieel opgerekt. In theorie is daarmee het aanmerkelijkbelangvoorbehoud onbeperkt geworden en kan Nederland ook na deze periode heffen. De Orde meent dat met deze eenzijdige aanpassing - na tien jaar - in strijd wordt gekomen met de goede verdragstrouw en verzoekt de staatssecretaris om een nadere toelichting. Met name is de Orde benieuwd of de staatssecretaris de verdragslanden in kennis heeft gesteld van deze majeure wijziging in het Nederlandse nationale recht en of zij daarmee instemmen. Tijdens de onderhandelingen over de belastingverdragen was immers nog sprake van een tienjaarstermijn en voorstelbaar is dat landen niet akkoord waren gegaan met de wensen van Nederland, als tijdens de verdragsonderhandelingen de termijn reeds onbeperkt was geweest. De Orde verneemt daarom graag de reactie van andere verdragslanden op het voornemen van Nederland om de termijn van de conserverende aanslag onbeperkt te maken.

3. De Orde constateert uit de voorbeelden in het Artikelsgewijze deel van de MvT dat de conserverende aanslag wordt verminderd met de feitelijk geheven Nederlandse dividendbelasting en met het van de conserverende aanslag ingevorderde bedrag. Eventuele buitenlandse inkomstenbelastingheffing over de dividenduitkering leidt niet tot vermindering van de conserverende aanslag. De Orde vraagt zich af of dit niet in strijd is met het belastingverdrag, want feitelijk heft Nederland effectief ook de buitenlandse belasting doordat de conserverende aanslag

voor dit bedrag in stand blijft. Dit blijkt duidelijk uit voorbeeld twee ten opzichte van voorbeeld drie. In voorbeeld twee heft Nederland geen dividendbelasting over het dividend. Het buitenland heft 375.000 euro inkomstenbelasting over het dividend. De conserverende aanslag wordt ingevorderd voor een bedrag van 875.000 euro. Per saldo betaalt de belastingschuldige ter zake van de dividenduitkering 375.000 euro (buitenlandse inkomstenbelasting) + 875.000 euro (invordering Nederlandse conserverende aanslag) = 1.250.000 euro, wat overeenkomt met 25 procent (Nederlands ab-tarief) over de dividenduitkering ad 5 miljoen euro. Van de conserverende aanslag blijft nog 1.625.000 euro (2.500.000 euro -/- 875.000 euro) open staan.

In voorbeeld 3 heft Nederland 1.250.000 euro dividendbelasting en inkomstenbelasting. Het buitenland heft geen inkomstenbelasting over de dividenduitkering (vanwege het dividendvoorbehoud in het verdrag). Nu wordt de conserverende aanslag verminderd met deze 1.250.000 euro, zodat resteert een bedrag van 1.250.000 euro (2.500.000 euro -/- 1.250.000 euro). Effectief betaalt de belastingschuldige in dit voorbeeld net als in voorbeeld 1 ook 1.250.000 euro. Echter, de resterende conserverende aanslag is in beide voorbeelden anders, te weten 1.625.000 euro in voorbeeld 2 en 1.250.000 euro in voorbeeld drie. Dit verschil laat zich verklaren doordat Nederland geen vermindering van de conserverende aanslag geeft voor de buitenlandse inkomstenbelasting in voorbeeld twee ad 375.000 euro; met betrekking tot voorbeeld 1 doet zich een soortgelijk effect voor als in voorbeeld twee. Is deze buitenlandse belasting volledig Nederlandse belasting, zoals in voorbeeld drie het geval is, dan verleent Nederland ook vermindering van de conserverende aanslag met dit belastingbedrag. Dit betekent dat de resterende stand van de conserverende aanslag na een dividenduitkering afhankelijk is van het land waarnaar de belastingschuldige emigreert. Dit komt de Orde onevenwichtig over. Vanuit de conserverende aanslag bezien, zou niet uit moeten maken of de belastingschuldige emigreert naar een land met een verdrag waarin geen dividendvoorbehoud is opgenomen, dan wel naar een land met een verdrag, waarin wel een dergelijk voorbehoud is opgenomen. Naar de mening van de Orde is dit 'treaty override', aangezien Nederland op deze wijze feitelijk toch belasting heft over de dividenduitkering (door de conserverende aanslag niet te verminderen), welke belastingheffing op grond van het verdrag juist aan het andere land is overgelaten. De Orde meent dat in al deze situaties de conserverende aanslag zou moeten worden verminderd met 25 procent van de dividenduitkering, zodat in alle voorbeelden de resterende conserverende aanslag 1.250.000 euro bedraagt.

4. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat de belastingschuldige te allen tijde vrijwillig de conserverende aanslag, geheel of gedeeltelijk, tijdens de uitstelperiode kan voldoen, dat wil zeggen geheel naar vrije keuze zowel het bedrag van de betaling op de aanslag als het moment van de betaling. En dat belastingplichtigen dus niet gedwongen zijn om, willen zij de conserverende aanslag geheel of gedeeltelijk voldoen, een (rechts)handeling te verrichten, zoals een dividenduitkering of vervreemding van de aandelen, die tot invordering van de conserverende aanslag leidt.

5. Verder verzoekt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat alleen dividenduitkeringen op de aandelen die aan het uitstel van de conserverende aanslag ten grondslag liggen, leiden tot (eventueel gedeeltelijke) invordering van de conserverende aanslag en niet andere dividenduitkeringen op andere aandelen in dezelfde dan wel in een andere vennootschap. De situatie kan zich ook voordoen dat de belastingschuldige na zijn emigratie uit Nederland nieuwe

aandelen verkrijgt in dezelfde vennootschap. Deze aandelen liggen niet aan het uitstel ten grondslag, aangezien de belastingschuldige deze aandelen op moment van emigratie nog niet bezat. Voorts rijst dan de vraag hoe met eventuele dividenduitkeringen van deze vennootschap moet worden omgegaan. Worden die dividenden dan uitgekeerd op de bestaande aandelen die aan het uitstel ten grondslag liggen, of juist op de nieuwe aandelen die na de emigratie zijn verkregen? Of mag de belastingplichtige de dividenduitkering naar vrije keuze toerekenen aan de op moment van emigratie reeds bestaande aandelen respectievelijk aan de na de emigratie verkregen nieuwe aandelen?

De Orde verzoekt de staatssecretaris nader duidelijk te maken in de tekst van de wet dat het moet gaan om het uitdelen van de winstreserves die ten tijde van de emigratie aanwezig waren. Ook verzoekt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat mag worden uitgegaan van een lifo-methode voor het antwoord op de vraag of een dividend uit de winstreserves ten tijde van de emigratie afkomstig is, of uit winstreserves die na emigratie zijn ontstaan. Dit analoog aan de toezegging die is gedaan bij het wetsvoorstel compartimenteringsreserve. Of anders dat er vrijheid bestaat om de winstreserves vrijelijk te alloceren.

Niet alleen bij het uitkeren van nagenoeg alle winstreserves, maar bij elke dividenduitkering, wordt onder de voorgestelde regeling de conserverende aanslag, eventueel pro rata, ingevorderd. Het bevreemdt de Orde dat deze pro rata-benadering niet is doorgetrokken naar de regeling voor het terugbetalen van aandelenkapitaal in artikel 25, lid 8, onderdeel c IW 1990. Thans is het zo dat een terugbetaling van aandelenkapitaal, hoe gering ook, leidt tot invordering van de gehele conserverende aanslag. De Orde acht dit onevenwichtig en meent dat de meer proportionele benadering, zoals die thans wordt voorgesteld voor dividenduitkeringen in artikel 25 lid 8 onderdeel b IW 1990 eveneens moet gelden voor onderdeel c van genoemde bepaling.

Ook verzoekt de Orde te bevestigen dat onder het begrip 'uitgedeelde reserves' niet valt het fictief rendement als bedoeld in artikel 4.14 Wet IB 2001. Dit betreft bijvoorbeeld situaties, waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden in een Nederlandse vrijgestelde beleggingsinstelling (hierna 'VBI').

6. Het feit dat de conserverende aanslag niet meer wordt kwijtgescholden levert ook allerlei praktische vragen op. De eerste vraag is hoe de Belastingdienst alle conserverende aanslagen gaat bijhouden? Niet alleen de aanmerkelijkbelanghouder zelve heeft Nederland verlaten maar regelmatig is ook de vennootschap op wier aandelen de conserverende aanslag betrekking heeft, verplaatst naar het buitenland, Ook zal vaker dan voorheen sprake zijn van een invordering van de conserverende aanslag. Hoe moet dit gemeld worden? Wat is de sanctie bij het niet melden van een vervreemding of dividenduitkering?

Eveneens vaker dan voorheen zullen ook situaties ontstaan, waarbij de persoon die is geëmigreerd (of zijn erfgenamen), opnieuw emigreert naar andere landen. De Orde verzoekt daarom om aan de hand van voorbeelden in te gaan op de volgende situaties:

- De belastingplichtige (of zijn erfgenaam) emigreert door naar een andere EU/EER-lidstaat;
- De belastingplichtige (of zijn erfgenaam) emigreert door naar een niet-EU/EER-lidstaat. Met name of dan alsnog zekerheid worden gesteld? En zo ja, op welke wijze dit kan geschieden;

- De belastingplichtige (of zijn erfgenaam) emigreert vanuit een niet-EU/EER-lidstaat naar een EU/EER-lidstaat. Met name is dan de vraag of de zekerheid die is gesteld, kan vervallen, nu de belastingplichtige onder het bereik van de EU-Bijstandsrichtlijn komt.

Voorts verzoekt de Orde aan te geven welke de fiscale gevolgen zijn, als de belastingplichtige (of zijn erfgenaam) remigreert naar Nederland. De conserverende aanslag vervalt dan. Wordt dan de verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelangaandelen gesteld op de waarde in het economische verkeer ten tijde van de remigratie minus het 'geconserveerde aanmerkelijkbelanginkomen'?

1.12. Aanpassingen vpb-plicht overheidsondernemingen

Artikel III onderdelen A tot en met F Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 4, 8e tot en met 8g, afdeling 2.7 en artikel 14ba Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De Orde heeft een aantal vragen met betrekking tot de voorgestelde wijziging van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen.

1. In de eerste plaats vraagt de Orde zich af of de beoogde verruiming van artikel 8e, eerste lid, onderdeel a, ten derde en artikel 8f, eerste lid, onderdeel f, Wet Vpb 1969 met de gewijzigde tekst wordt gerealiseerd. Het doel van de verruiming is te regelen dat ook in de situatie dat bij de 'inhuurder' geen sprake is van een onderneming maar wel de uitvoering van een overheidstaak de vrijstelling van toepassing is. Dat doet zich bijvoorbeeld voor indien een Buitengewoon Opsporingsambtenaar wordt uitgeleend. Vanuit het perspectief van de inlenende gemeente is er geen sprake van een onderneming (geen deelname aan het economische verkeer), waardoor niet aan de overheidstaakvrijstelling wordt toegekomen.

De Orde stelt de volgende tekst voor:

'een publiekrechtelijke rechtspersoon of een privaatrechtelijk overheidslichaam in het kader van een dienstverleningsovereenkomst, indien de voordelen uit deze activiteiten bij die publiekrechtelijke rechtspersoon of dat privaatrechtelijke overheidslichaam bij het bepalen van de winst buiten aanmerking zouden blijven indien deze activiteiten door die rechtspersoon of dat lichaam zelf zouden zijn verricht en deze activiteiten bij die publiekrechtelijke rechtspersoon of dat privaatrechtelijke overheidslichaam niet zouden worden aangemerkt als een onderneming maar wel als de uitoefening van een overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid van die rechtspersoon respectievelijk dat lichaam of wel als een ondernemingsactiviteit maar vrijgesteld zou zijn ingevolge onderdeel b.'

Doordat niet naar onderdeel b wordt verwezen maar slechts naar de aard van de activiteiten is duidelijk dat de vrijstelling ook geldt, indien geen sprake is van een onderneming. De eis dat niet in concurrentie wordt getreden, vloeit voort uit de verwijzing naar onderdeel b. In de situatie dat geen sprake is van een ondernemingsactiviteit hoeft niet de eis te worden gesteld dat niet in concurrentie wordt getreden. In lijn met de wens van de wetgever worden facilitaire taken niet vrijgesteld.

2. De Orde vraagt in dit verband nog aandacht voor een ander knelpunt. De quasi-inbestedingsvrijstelling (artikel 8f, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969) geldt niet voor de situatie dat één privaatrechtelijk overheidslichaam (de dochter) wordt gehouden door één ander privaatrechtelijk overheidslichaam (de holding), waarvan de aandelen worden gehouden door meer dan één publiekrechtelijke rechtspersoon. De quasi-inbestedingsvrijstelling geldt immers slechts

voor privaatrechtelijke overheidslichamen van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Daarvoor is de eis dat alle aandelen middellijk worden gehouden door een publiekrechtelijke rechtspersoon. De Orde adviseert de regeling op dit punt te verruimen.

3. Ook vraagt de Orde aandacht voor het ontbreken van een vrijstelling voor activiteiten die de deelnemers in een samenwerkingsverband verrichten ten behoeve van een samenwerkingsverband als bedoeld in de samenwerkingsvrijstelling. Ter zake van die activiteiten kan geen beroep worden gedaan op een vrijstelling.

4. De Orde verzoekt te bevestigen dat onder de verwijzing in artikel 4, onderdeel c, Wet Vpb 1969 naar de medegerechtigde uitsluitend wordt bedoeld op de medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 en niet mede de winstdelende lening omvat als bedoeld in onderdeel b van dat artikel die onder hetzelfde regime is gebracht in de inkomstenbelasting. De winstdelende lening kwalificeert immers niet als een medegerechtigdheid.

5. De Orde vraagt met betrekking tot het voorgestelde artikel 14ba Wet VPB 1969 te bevestigen dat onder 'andere gemeente of provincie, een ander waterschap of een ander ministerie' ook de situatie valt dat in het kader van de herindeling of herschikking een nieuwe gemeente, provincie, waterschap of ministerie ontstaat.

6. Verder vraagt de Orde hoe moet worden omgegaan met ondernemingsactiviteiten die na de herindeling of herschikking bij de verkrijger niet langer kwalificeren als een ondernemingsactiviteit of zijn vrijgesteld. Dient dan naar analogie bij een vaste inrichting te worden afgerekend over de vermogensbestanddelen die niet meer behoren tot de belaste sfeer en kan voor het overige beroep worden gedaan op de vrijstelling? De Orde ziet dit graag nader verduidelijkt.

7. Ten slotte vraagt de Orde zich af of reorganisaties van andere publiekrechtelijke reorganisaties zoals openbare lichamen in de zin van de Wet gemeenschappelijke regelingen maar ook zelfstandig bestuursorganen met een publiekrechtelijke rechtsvorm fiscaal worden belemmerd of dat zij op een gelijke wijze gebruik kunnen maken van de fusie- en splitsingsfaciliteiten in de Wet Vpb 1969 als private ondernemingen.

1.13. Rekening houden met tegengestelde belangen ten aanzien van de WOZ-waarde

Artikel XV Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 30 Wet waardering onroerende zaken)

De Orde voorziet in deze sfeer praktische uitvoeringsproblemen alsook een aantasting van de rechtspositie van verhuurder, waarbij de verhuurder door toedoen van een andere belanghebbende (de huurder) gedwongen wordt om een tegenreactie te geven. Een verhuurder kon tot nu toe ervoor kiezen te berusten in de vastgestelde WOZ-waarde. Daarmee heeft hij zelf in de hand dat er snel duidelijkheid ontstaat over zijn belastingschuld in de sfeer van de OZB, de verhuurderheffing en - in bepaalde situaties ook - voor de inkomstenbelasting (box 3). Ook in relatie tot bankfinanciering waarbij de WOZ-waarde in de praktijk een relevante factor kan zijn, kon de verhuurder duidelijkheid creëren ten aanzien van zijn rechtspositie.

De Orde mist een duidelijke belangenafweging bij deze wetswijziging waarbij de positie van de verhuurder in al zijn facetten is onderkend.

Met ingang van 2016 zullen huurders dus ook WOZ-beschikkingen moeten gaan ontvangen van de gemeenten. Zij zijn immers via de per 1 oktober 2015 ingegane wijziging in het woningwaarderingssstelsel (hierna 'WWS') belanghebbenden geworden in de zin van artikel 24 Wet WOZ. Voor gemeenten betekent dit dat zij een nieuwe, omvangrijke groep zullen moeten voorzien van de WOZ-waarde. De Orde voorziet rechtszekerheidsproblemen. Omdat de categorie huurders een nieuwe groep belanghebbenden vormt, vreest de Orde dat verhuurders veel eerder dan huurders een WOZ-beschikking gaan ontvangen. Een verhuurder die geen bezwaar maakt en vervolgens meent dat de WOZ-waarde onherroepelijk vaststaat, kan straks maanden later alsnog worden geconfronteerd met een door de huurder opgestarte bezwaarprocedure. Onduidelijk is wat hiervan vervolgens de rechtsgevolgen zullen zijn voor belastingheffingen die de verhuurder aangaan (verhuurderheffing, OZB en inkomstenbelasting). De aanslagregeling van een verhuurder kan buiten zijn toedoen dus jarenlang in de wielen worden gereden doordat een huurder inzake een woning een nog steeds lopende bezwaar-/beroepsprocedure voert. Voorts vreest de Orde voor procedurele onregelmatigheden bij het hoorgesprek in de bezwaarfase en de belangen van de verhuurder die daarin gekend moeten worden. Bij een latere beroepsfase zal de rechter moeten toetsen of de bezwaarprocedure correct is verlopen. Te vrezen valt dat vele zaken teruggewezen gaan worden omdat de bezwaarfase niet correct is doorlopen.

Tot slot wijst de Orde erop dat sinds 1 oktober 2015 het via een Koninklijk Besluit (Stb. 2015, 336) ook mogelijk is geworden om bezwaar te maken tegen een te lage WOZ-waarde. Het adagium dat geen rechtsgeldig bezwaar kan worden gemaakt indien er geen belang is, komt hierbij in een ander daglicht te staan. De verhuurder kan in de context van het WWS een belang hebben maar in de context van de belastingheffing heeft hij dat nog steeds niet. Voor de Orde is onduidelijk of een door de verhuurder gemaakt bezwaar tegen een te lage WOZ-waarde wel of niet doorwerkt naar de belastingheffing.

Gelet op de doorwerking van de WOZ-waarde naar diverse belastingwetten verzoekt de Orde te verduidelijken wat de gevolgen voor alle belastingwetten die bij de bepaling van de grondslag verwijzen naar de WOZ-waarde, zijn:

1. Voor de verhuurder indien de huurder - vanwege zijn belang via het WWS - bezwaar maakt tegen een naar de mening van huurder te hoge WOZ-waarde, en
2. Voor de verhuurder indien de verhuurder - vanwege zijn belang via het WWS en/of bancaire financiering - bezwaar maakt tegen een naar de mening van de verhuurder te lage WOZ-waarde.

De Orde voorziet al met al dus praktische uitvoeringsproblemen, met name bij de belastingheffing van verhuurders. De Orde geeft in overweging om de uitkomst van een WOZ-bezwaar dat - gelet op de partij die dat bezwaar heeft ingesteld - qua belang ziet op het WWS en dus niet ziet op de belastingheffing, niet door te laten werken naar de belastingheffing. Daarmee heeft de verhuurder zelf zijn fiscale belangen in de hand en is zijn belastingheffing niet afhankelijk meer van het doen en laten van een andere belanghebbende bij de WOZ-waarde.

1.14. Aanscherping disculpatiemogelijkheid**Artikel XVII onderdeel B Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 40 Invorderingswet 1990)**

Ten aanzien van de verduidelijking dat onder deze bepaling ook lichamen kunnen vallen heeft de Orde geen opmerkingen.

Ten aanzien van de zware inperking van de disculpatiemogelijkheid merkt de Orde het volgende op. Bij invoering van artikel 40 IW 1990 heeft de wetgever bewust gekozen voor een relatief zware bewijslast op de ontvanger, die wetenschap van verduistering aannemelijk moest maken. Deze relatief zware bewijslast achtte men noodzakelijk om te voorkomen dat vervreemding van aandelen al te zeer bemoeilijkt zou worden door de dreiging van een aansprakelijkstelling (Memorie van Antwoord, nr. KST20588-6). Bij de invoering van de Wet Ondernemerspakket 2001 in 2001 is het bewijs van wetenschap van de verduistering van de verkoper vervallen als voorwaarde. Daarvoor in de plaats is een disculpatiemogelijkheid voor de verkoper gekomen. De Hoge Raad heeft daarover het volgende overwogen (HR 27-06-2014, nr. 13/03045, ECLI:NL:HR:2014:1525):

‘De wetgever heeft (...) anderzijds willen voorkomen dat bonafide burgers het ‘slachtoffer’ zouden worden van de aansprakelijkheidsregeling van artikel 40, lid 1, van de IW 1990 (zie Kamerstukken II 2000/2001, 27 209, nr. 6, p. 46). Voorts heeft de wetgever het stellen van zekerheid welbewust niet opgenomen als vereiste om niet aansprakelijk te worden gehouden (zie Kamerstukken II 2000/2001, 27 209, nr. 6, p. 83). Meer in het algemeen heeft de wetgever voor ogen gestaan dat op de voet van artikel 40 van de IW 1990 aansprakelijk zijn de grootaandeelhouders die weten of behoren te beseffen dat op onverantwoorde wijze afbreuk wordt gedaan aan de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger, door uitgesproken onzakelijk handelen ten detrimente van de vennootschap en ten gunste van een of meer grootaandeelhouders of van aan hen gelieerde personen en lichamen (zie Kamerstukken II 2000/2001, 27 209, nr. 6, p. 47).’

De Hoge Raad heeft vervolgens geoordeeld dat de belanghebbende in kwestie niet aansprakelijk was, omdat de verkopende grootaandeelhouder ten tijde van de vervreemding niet wist of behoorde te weten dat de koper de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger illusoir zou maken.

Door de voorgestelde wijziging wordt de eis van het stellen van zekerheid als vereiste om niet aansprakelijk te worden gesteld, nu alsnog gesteld. In twee situaties (toepassing van een herinvesteringsreserve en stille reserves die binnen zes maanden na vervreemding zijn gerealiseerd) is er immers geen andere mogelijkheid meer tot disculpatie. In de toelichting op deze wijziging mist de Orde een fundamentele bezinning op de vraag waarom thans afstand gedaan wordt van deze welbewuste keuze. De Orde wijst er in dit kader op dat het stellen van zekerheid kostprijsverhogend is en daardoor wellicht belemmerend kan werken.

Voorts vraagt de Orde zich af of de voorgestelde wijziging van artikel 40 IW 1990 wel het gewenste effect gaat opleveren. In de MvT, op pagina 22, licht de wetgever toe dat de invulling van de disculpatiemogelijkheid een onevenredig zware bewijslast met zich brengt voor de Belastingdienst. Deze bewijslastproblematiek - voor zover deze zich voordoet - wordt met de beoogde wijziging echter slechts ten dele opgelost. In die situaties waarin disculpatie nog wel mogelijk is, wordt immers van de verkoper een zelfde bewijslast gevraagd als thans het geval is. De opmerking dat een verkoper op redelijk eenvoudige wijze ‘de indruk kan wekken’ dat aan de

gestelde voorwaarden is voldaan, bevreemdt overigens. Het komt de Orde voor dat dit getuigt van weinig waardering voor de zelfstandige beoordelingsruimte van de rechter.

De Orde mist in de wijziging van artikel 40 IW 1990 aansluiting bij het flankerende artikel 12a Wet Vpb 1969. In de MvT wordt, als toelichting op het feit dat het risico volledig naar de verkoper wordt gelegd in geval van een herinvesteringsreserve, verwezen naar het feit dat deze herinvesteringsreserve op grond van de Wet Vpb 1969 op het tijdstip direct voorafgaand aan de vervreemding van de aandelen aan de winst moet worden toegevoegd; de vennootschapsbelastingclaim ontstaat derhalve in de periode waarin de verkoper nog aandeelhouder is. In de praktijk is dat echter zeker niet altijd het geval. Allereerst wijst de Orde erop dat de bepaling dat de herinvesteringsreserve aan de winst moet worden toegevoegd, eerst van toepassing is indien - op enig moment in de drie maanden voorafgaande aan de verkoop- de bezittingen van de belastingplichtige voor de helft of meer bestaan uit beleggingen. Artikel 40 IW 1990 is reeds van toepassing indien de bezittingen in belangrijke mate (>30 procent of meer) bestaan uit beleggingen. Dit brengt met zich dat bij een vennootschap waarbij de bezittingen voor 30 tot 50 procent bestaan uit beleggingen artikel 12a Wet Vpb 1969 zich niet kan voordoen, maar artikel 40 IW 1990 wél. De verkoper van aandelen in een dergelijke vennootschap wordt dan geconfronteerd met een aansprakelijkstelling waartegen géén disculpatie mogelijk is, hoewel de vennootschapsbelastingclaim niet ontstaat in de periode dat de verkoper nog aandeelhouder is. De Orde vraagt zich dan ook af of de maatregel voor deze gevallen niet disproportioneel is.

1.15. Boete bepalingen bij de country-by-country verplichtingen en de inlichtingenverplichtingen die uit de Common Reporting Standard voortvloeien
Artikel III onderdeel G en artikel XX Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 29b Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 11 Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

In het voorgestelde artikel 29h Wet Vpb 1969 en de wijziging van artikel 11 Wet op de Internationale Bijstand in belastingzaken (hierna 'WIB') wordt wegens het niet voldoen aan de country-by-country verplichtingen en het, onder meer, niet voldoen aan de voorschriften van de Common Reporting Standard (hierna 'CRS') nieuwe vergrijpboetebepalingen voorgesteld. Deze vergrijpboete van maximaal 20.250 euro ligt op een lijn met de bestaande boete wegens het opzettelijk of grofschuldig niet, niet tijdig, onjuist of volledig tijdig voldoen aan de inlichtingenverplichting voor dienstverleningslichamen. Ten aanzien van deze boete is tot op heden geen beleid ontwikkeld. In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna 'BBBB') is niet meer opgenomen dan dat bij de oplegging rekening wordt gehouden met de voorschriften inzake de straftoemeting. De Orde acht het wenselijk dat duidelijk beleid over het opleggen van deze boete wordt ontwikkeld waarbij de hoogte van de boete bij opzet en grove schuld wordt voorgeschreven. Dan weten belastingplichtigen waar ze aan toe zijn. Een aanpassing van het BBBB is naar de mening van de Orde gewenst.

Verder wijst de Orde erop dat bij de wijziging van artikel 11 WIB, door het opnemen van artikel 8 WIB, niet alleen het niet voldoen aan de CRS kan worden beboet met deze vergrijpboete maar ook bijvoorbeeld het niet mee werken aan een onderzoek in het kader van internationale uitwisseling (artikel 8 jo artikel 5, 6 of 7 van de WIB). Daarbij wijst de Orde erop dat degene die in het kader van een internationale uitwisseling een vragenbrief krijgt geen mogelijkheid heeft om

de rechtmatigheid van deze vragenbrief te laten toetsen noch de daaraan gekoppelde uitwisseling van de informatie aan de rechter voor te leggen. De bedreiging van een vergrijpboete van de voorgestelde omvang bij niet meewerken aan een dergelijk onderzoek acht de Orde dan wel een zwaar middel. Thans is het niet voldoen aan deze verplichtingen een verzuim waarop de verzuimboete van artikel 67ca AWR van maximaal 5.278 euro staat. Ter zake van deze verzuimboete wordt op grond van par. 24a BBBB een verzuimboete van 50 procent van het wettelijk maximum opgelegd. De Orde vraagt zich af waarom deze verzuimboete wordt vervangen door een vergrijpboete die vele malen hoger is.

Verder wil de Orde erop wijzen dat het niet verlenen van toegang op grond van artikel 10 WIB onder de strafbare feiten valt. Dit feit wordt in de nationale context als een verzuim met de verzuimboete van artikel 67ca AWR beboet. De Orde vraagt zich af waarop dit verschil is gebaseerd.

Verder meent de Orde dat het invoeren van de mogelijkheid van een strafvervolgning haaks staat op hetgeen in bij de invoering van het Belastingplan 2010 is betoogd over bijkomende inlichtingenverplichtingen waarvan destijds onder meer werd betoogd dat 'deze specifieke strafbare feiten – mede gelet op de beperkte capaciteit van het Openbaar Ministerie – als <te licht> worden beschouwd. Daaraan draagt bij dat het niet voldoen aan de bedoelde verplichtingen zich niet direct vertaalt in een kwantificeerbaar fiscaal nadeel' (zie Belastingplan 2010, MvT, kamerstukken II, 32 128, blz. 35 punt 6.3). Per 1 januari 2010 zijn om die reden een aantal inlichtingenverplichtingen uit het strafrecht naar het bestuursrecht gehaald. Met het voorstel om bij schending van de onderhavige inlichtingenverplichtingen uitdrukkelijk ook strafvervolgning mogelijk te maken als geen sprake is van een fiscaal nadeel, lijkt dit te worden teruggedraaid. De Orde vraagt zich daarbij af of het OM ook daadwerkelijk de capaciteit heeft om dergelijke strafbare feiten te vervolgen. Indien dat het geval is dan is de verwijzing bij de boetebepaling naar met name artikel 67o AWR overbodig aangezien deze daders dan op grond van het strafrecht kunnen worden vervolgd. Indien evenwel de strafbepaling in de praktijk niet of nauwelijks zal worden toegepast, vraagt de Orde zich af wat dan de noodzaak is van een strafbepaling indien een bestuursrechtelijke sanctie toch meestal zal worden gehanteerd. Verder meent de Orde, zoals bovenstaand al is opgemerkt met betrekking tot de op te leggen vergrijpboete, dat in beleid bekend dient te worden gemaakt op grond van welke criteria bij een geval van opzet wordt overgegaan tot strafvervolgning en wanneer het bij een bestuursrechtelijke vergrijpboete blijft. Er kan immers niet bij de hoogte van de verzwegen belasting worden aangeknoopt, zoals het geval is in de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten. De Orde pleit derhalve ook voor duidelijkheid op dit punt en een aanpassing van de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten.

1.16. Massaal bezwaar

Artikel XVI, onderdelen A en B Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 25c tot en met 25f Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De Orde is het eens met de regering dat de huidige regeling van massaal bezwaar knelpunten kent. Naar de mening van de Orde is het daarom goed dat de regeling wordt aangepast. Wel wil de Orde erop wijzen dat het initiatief voor de aanwijzing ligt bij het ministerie van Financiën, die tot nu toe zeer restrictief met de regeling is omgegaan. Zo werden bijvoorbeeld wegens onbekende redenen de massale bezwaren tegen de crisisheffing niet aangewezen en werd voor vaststellingsovereenkomsten gekozen die veel administratieve rompslomp voor de belastingplichtigen meebrengen. De Orde zou het daarom een verbetering vinden indien het initiatief niet alleen bij het Ministerie van Financiën zou liggen maar ook indien belastingplichtigen

een verzoek tot aanwijzing zouden kunnen doen. Daarop kan dan bij beschikking worden besloten waarin de Minister de redenen dient aan te geven waarom al dan niet wordt gekozen voor de aanwijzing. Dat zou de openbaarheid van deze procedures ten goede komen.

Gelet op het hierboven genoemde karakter van massaal bezwaar procedures vraagt de Orde zich af wanneer sprake is van het onherroepelijk beantwoorden van de rechtsvraag. Dit speelt met name indien de verenigbaarheid van een wettelijke regeling met een bepaling in het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna 'EVRM') aan de orde is. De belastingplichtige heeft dan de mogelijkheid om de rechtsvraag voor te leggen aan het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna 'EHRM'). Een dergelijke rechtsgang vindt pas plaats nadat de nationale rechtsmiddelen zijn uitgeput en is mogelijk tot zes maanden na het arrest van de Hoge Raad of een lagere rechter als gebruik is gemaakt van de nieuw in te voeren regeling van prejudiciële vragen aan de Hoge Raad. Gelet op de beroepstermijn van zes maanden, zal in de regel de uitspraak onherroepelijk zijn geworden op het moment dat beroep bij het EHRM wordt ingesteld. Wanneer wordt aangeknoopt bij het arrest van de Hoge Raad dan zou de inspecteur volgens de regeling al collectief uitspraak hebben gedaan als de zaak nog voorligt bij het EHRM. De Orde acht het gelet hierop wenselijk dat in dergelijke gevallen de inspecteur wacht met het doen van collectieve uitspraak totdat uitsluitel van het EHRM is verkregen.

De Orde vindt het een verbetering dat bezwaarschriften waarin naast de desbetreffende rechtsvraag naast andere kwesties spelen onder de nieuwe regeling wel onder de massaal bezwaar procedure kunnen vallen. Wel ziet de Orde daarbij mogelijke knelpunten. Dit betekent namelijk dat er in dergelijke gevallen tweemaal uitspraak op bezwaar wordt gedaan, een keer individueel en een keer collectief. Dat is in strijd met de rechtspraak van de Hoge Raad dat de aanslag één besluit is en niet uit verschillende deelbesluiten bestaat.

Verder merkt de Orde op dat de collectieve uitspraak niet aan belastingplichtigen wordt toegestuurd terwijl zij anders dan onder de huidige regeling wel ieder individueel bezwaar hebben moeten maken. Dat acht de Orde onevenwichtig, immers indien belastingplichtigen zelf bezwaar maken is de groep van belastingplichtigen bij de Belastingdienst bekend. Verder is na de collectieve uitspraak geen beroep mogelijk. Dat is op het eerste gezicht, in de ideale situatie, ook niet nodig want de onderliggende rechtsvraag is door de hoogste rechter beslist. Toch kan er in de praktijk verschil van mening bestaan wanneer partijen het over de uitwerking van de uitkomst niet eens zijn. Dat zal zich kunnen voordoen indien de rechtsvraag uit meerdere vragen bestaat, indien verschillende gevallen zijn aangewezen om de vragen uit te procederen of indien de uitkomst invloed heeft op andere elementen in de aanslag. Dat verschil van mening kan dan niet aan een onafhankelijke rechter worden voorgelegd. Dit vindt de Orde een schending van de fundamentele rechten die de Nederlandse rechtstaat kenmerken. Dit wordt, naar de mening van de Orde, versterkt door het gedwongen karakter van de voorgestelde regeling van het massale bezwaar. Immers, als een belastingplichtige gedurende de looptijd van een massaal bezwaarprocedure bezwaar maakt tegen niet gerelateerde geschilpunten en in zijn bezwaar de in massaal bezwaar voorliggende rechtsvraag opneemt, dan heeft hij geen keuze en wordt zijn bezwaar gesplitst met als gevolg dat hij geen toegang tot de rechter heeft op het geschilpunt in het massale bezwaar.

De Orde is het met de regering eens dat de massaal bezwaar procedure laagdrempelig hoort te zijn. Het is dan ook wenselijk dat belastingplichtigen gemakkelijk zoals via een webmodule kunnen aansluiten bij die procedure. Thans hoeft een belastingplichtige geen bezwaar te maken na de aanwijzing om toch, als de zaak wordt beslecht in het voordeel van de belastingplichtige, in deze uitkomst mee te gaan. Bij een negatieve uitspraak heeft deze belastingplichtige, als gevolg van het niet instellen van bezwaar, geen mogelijkheid tot een verdere rechtsgang. De Orde betreurt het dat nu iedere belastingplichtige zelfstandig en tijdig bezwaar moet maken en herinnert er aan dat bij massaal bezwaar niet altijd een adviseur betrokken is. Dan hangt het dus af van de publiciteit die een zaak krijgt of de aanwijzing van massaal bezwaar kenbaar is bij een groter publiek. Verder neemt de Orde aan dat ook voor de massaal bezwaar regeling het beleid van uitstel van betaling bij bezwaar zal gelden. Dat is niet duidelijk en uit de MvT lijkt het tegendeel te volgen. Naar de mening van de Orde zou uit de omstandigheid dat elke belastingplichtige individueel bezwaar moet maken, ook moeten volgen dat de belastingplichtige uitstel van betaling krijgt.

1.17. Step-up voor grensoverschrijdende juridische fusie en juridische splitsing

Artikel IV Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 3a Wet op de dividendbelasting 1965)

De Orde heeft met betrekking tot dit onderdeel van het wetsvoorstel een aantal vragen.

1. De Orde verzoekt de staatssecretaris om te bevestigen dat met het “ontgaan of uitstellen van belastingheffing” in het eerste, tweede en vierde lid, wordt bedoeld op het ontgaan van Nederlandse dividendbelasting. Of valt hieronder ook andere Nederlandse belastingen (zoals inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting)?
2. De Orde geeft in overweging eenzelfde step-up regeling in te voeren voor de grensoverschrijdende omzetting van een buitenlandse rechtspersoon in een Nederlands lichaam.
3. Voorts vraagt de Orde aandacht voor de volgende situatie. Indien een buitenlands lichaam aandelen houdt in een Nederlandse vennootschap en dit buitenlandse lichaam in het kader van een splitsing of fusie die aandelen overdraagt aan een Nederlandse vennootschap, geldt bij de bepaling van het gestorte kapitaal van de verkrijgende Nederlandse vennootschap niet de waarde in het economische verkeer, maar het gestorte kapitaal op de Nederlandse aandelen die als gevolg van de splitsing of fusie overgingen. Op die manier wordt voorkomen dat een Nederlandse dividendbelastingclaim verdwijnt. Indien echter in de relatie tussen de buitenlandse aandeelhouder en de Nederlandse dochters een inhoudingsvrijstelling gold (op basis van de nationale wet of een verdrag), gaat geen Nederlandse claim verloren. Kan in die situatie wel worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer van de overgegangene Nederlandse aandelen? Zo nee, moet de wettekst op dit punt worden aangepast?
4. Tot slot verzoekt de Orde te verduidelijken hoe het gestorte kapitaal van een Nederlandse verkrijger wordt bepaald bij een grensoverschrijdende ‘onzakelijke’ fusie of splitsing? Alsdan geldt niet de waarde in het economische verkeer van de verkregen vermogensbestanddelen. Dient dan het gestorte kapitaal van de splitsende c.q. wegfuserende vennootschap worden herrekend naar Nederlandse maatstaven om op basis daarvan het gestorte kapitaal van de verkrijgende Nederlandse vennootschap te bepalen?

1.18. Verzachten sanctie bij aflossingsachterstand**Artikel I, onderdeel C Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 3.119e Wet inkomstenbelasting 2001)**

De Orde juicht de voorgestelde versoepeling van de sanctie bij aflossingsachterstand en de daaraan toegekende terugwerkende kracht tot 1 januari 2013 toe. Wel heeft de Orde een vraag over het moment waarop een schuld die na toepassing van de sanctie van artikel 3.119e, lid 4, Wet IB 2001 is overgegaan naar box 3 opnieuw kan kwalificeren als eigenwoningschuld. In het algemene deel van de MvT is hierover opgemerkt dat de desbetreffende schuld kan terugkeren naar de eigenwoningregeling vanaf het moment dat aan de voorwaarden voor die regeling is voldaan. Uit artikel 3.119c, lid 7, Wet IB 2001 blijkt echter dat, behoudens enkele specifieke uitzonderingen, 31 december van het kalenderjaar het toetsmoment is waarop moet worden beoordeeld of aan de aflossingseis is voldaan. De Orde vraagt zich af of hieruit volgt dat een belastingplichtige die in de loop van enig kalenderjaar weer in de pas gaat lopen met zijn aflossingsschema, pas op 1 januari van het daaropvolgende kalenderjaar weer een kwalificerende eigenwoningschuld heeft of al eerder.

1.19. Vereenvoudiging informatieplicht bij eigenwoningschuld anders dan bij aangewezen administratieplichtigen**Artikel I, onderdeel D Overige fiscale maatregelen 2016 (artikel 3.119g Wet inkomstenbelasting 2001)**

De Orde onderschrijft de administratieve vereenvoudiging die wordt bereikt door de informatieverstrekking met betrekking eigenwoningschulden aan anderen dan de zogeheten administratieplichtigen voortaan enkel nog uit te vragen via de aangifte. Naar de Orde begrijpt gaat deze vereenvoudiging gelden vanaf het kalenderjaar 2016, dat wil zeggen voor nieuwe eigenwoningschulden die in 2016 worden aangegaan, dan wel voor bestaande eigenwoningschulden die in 2016 worden gewijzigd. De Orde vraagt of is overwogen om deze administratieve vereenvoudiging ook reeds te laten gelden voor nieuwe eigenwoningschulden dan wel voor wijzigingen betreffende bestaande eigenwoningschulden in het huidige kalenderjaar 2015. En zo ja, waarom er vanaf is gezien om dit al onmiddellijk voor de eerstkomende aangifteronde in het voorjaar 2016 door te voeren. De aangifte IB/PVV 2015 wordt immers komend voorjaar gedaan en de Orde ziet geen reden om dit niet al mee te nemen in de komende aangifteronde. Mocht dit niet mogelijk zijn om aangifteprocestechnische redenen, bijvoorbeeld omdat het aangiftebiljet IB/PVV 2015 hierin nog niet (kan) voorzie(t)(n), verzoekt de Orde voor het huidige kalenderjaar 2015 de termijnen die thans gelden voor de informatieverstrekking, te stroomlijnen en aan te laten sluiten op het moment van het doen van de aangifte IB/PVV 2015.

De Orde vraagt zich voorts af of de sanctie van uitsluiting van de schuld als eigenwoningschuld, indien niet alle aangewezen gegevens worden verstrekt wel proportioneel is. Zeker in de situatie waarin een belastingplichtige in het voorafgaande kalenderjaar alle gevraagde informatie heeft verstrekt, en sindsdien de leningsvoorwaarden niet zijn gewijzigd, meent de Orde dat dit niet het geval is. De Orde stelt, gezien de zwaarte van de sanctie, voor dat belastingplichtigen een herstelkans wordt geboden, wanneer blijkt dat abusievelijk niet alle vereiste informatie in de aangifte is verstrekt.

Ten slotte vraagt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat de renteaftrek alleen wordt uitgesloten voor het kalenderjaar ter zake waarvan niet de vereiste informatie ter zake van de eigenwoningschuld is verstrekt. Of moet het voorgestelde artikel 3.119g Wet IB 2001 zo worden gelezen dat renteaftrek is uitgesloten tot het tijdstip waarop de aangifte inkomstenbelasting over het volgende kalenderjaar wordt ingediend (uitgaande van de veronderstelling dat daarin wel de vereiste informatie over de eigenwoningschuld is opgenomen)?

Voorts vraagt de Orde coudance te betrachten voor die situaties waarin vanaf 2013 niet de juiste termijnen met betrekking tot de informatieverstrekking in acht zijn genomen, en daar in de praktijk soepel mee om te gaan.