



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

NOB-commentaar van 20-01-2000 op de tweede nota's van wijziging en de nota's naar aanleiding van het nader verslag inzake wetsvoorstel 26 727, Wet inkomstenbelasting 2001 en wetsvoorstel 26 728, Invoeringswet inkomstenbelasting 2001

Algemeen

Allereerst constateert de Orde met genoegen dat een aantal knelpunten is weggenomen, zoals het terugplaatsen van de commanditair vennoot in de winstsfeer van box 1 en het handhaven van het aanmerkelijk-belangtarief op het niveau van 25%.

Voorts hebben de uitgebreide antwoorden van de wetgever op de diverse vragen bijgedragen aan een beter begrip van de voorliggende wetsvoorstellen, ook al blijft de Orde van mening dat de inhoud van de antwoorden, wellicht mede als gevolg van de extreme tijdsdruk die de wetgever zichzelf heeft opgelegd, te wensen overlaat. Met name betreurt de Orde dat op fundamentele kritiek veelal niet inhoudelijk is ingegaan, zoals met betrekking tot de beperkte mogelijkheden voor verliescompensatie, het gebrekkige regime van de overige werkzaamheden, de internationale fricties van de vermogensrendementsheffing, de overkill in het overgangsrecht, etc. Tenslotte, waar de parlementaire geschiedenis voor de praktijk zo belangrijk is voor de toepassing van de wet in concrete situaties, had een over de hele lijn goed uitgewerkte beantwoording veel conflictstof in de toekomst kunnen vermijden.

Gezien de korte tijdsperiode tussen de indiening van de tweede Nota's van wijziging en de behandeling daarvan in de Tweede Kamer acht de Orde het niet mogelijk een evenwichtig en uitgebreid technisch commentaar te geven op de inhoud van deze nota's. De Orde beperkt zich hieronder tot enkele algemene opmerkingen ter zake. Daarna zal worden ingegaan op de uitkomst van het in opdracht van de NOB uitgevoerde onderzoek inzake de internationale inpasbaarheid van de vermogensrendementsheffing. Ter afsluiting presenteert de Orde een samenvatting van de belangrijkste knelpunten in de voorstellen die naar de mening van de Orde nadere aandacht van uw commissie behoeven.

Meesleep-/meetrekgeregeling

De Orde kan op dit moment de gevolgen van de fundamentele wijziging van de meesleep- en meetrekregeling niet overzien en ziet derhalve op dit moment af van gedetailleerd inhoudelijk commentaar. De Orde acht het late moment van indiening van een dergelijke ingrijpende wijziging op 11 januari jl. onverantwoord en vreest dat achteraf pas in volle omvang duidelijk zal worden welke punten niet goed doordacht zijn en in welke mate sprake is van overkill. De wending van de wetgever op dit late moment illustreert de bezwaren van de Orde tegen de te snelle parlementaire behandeling van de voorliggende wetsvoorstellen.

De Orde merkt naar aanleiding van een eerste kennisname van de meesleepregeling op dat zij dermate ingewikkeld is dat deze voor belastingplichtigen volstrekt onbegrijpelijk zal zijn. De Orde betwijfelt dan ook ten sterkste dat de regeling in deze vorm uitvoerbaar zal zijn voor het bedrijfsleven en voor de belastingdienst en voorspelt dat deze regeling aanleiding zal geven tot vele geschillen. De regeling oogt zelfs dermate onpraktisch en onuitvoerbaar dat de Orde zich afvraagt of het terbeschikkingstellingsregime niet in feite neerkomt op een algeheel verbod aan belastingplichtigen om vermogen aan ab-vennootschappen ter beschikking te stellen. De Orde ziet uit wetssystematisch oogpunt geen verbetering ten opzichte van de oorspronkelijke voorstellen op dit vlak (onverlet de kritiek van de Orde op deze oorspronkelijke voorstellen) en doet dan ook een dringend beroep op de commissieleden om het terbeschikkingstellingsregime in de vorm zoals nu is voorgesteld, niet te aanvaarden.

Verliesverrekening bij stakende ondernemers in het MKB

De Orde meent dat, mede door het vervallen van het bijzonder tarief en de afbouw van de stakingsvrijstelling, de stakende ondernemer er bekaaid af komt. De meest schrijnende situatie doet zich naar de mening van de Orde voor in het geval van de reële ondernemer die zijn onderneming staakt en verder met een onverrekenbaar verlies blijft zitten, terwijl hij bijvoorbeeld wel belast wordt over de opbrengst van het forfaitair rendement dat hij behaalt met de opbrengst van de verkoop van zijn onderneming. De Orde bepleit met kracht om ondernemers die aan het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek voldoen alsmede houders van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen in een vennootschap wier werkzaamheden bestaan uit andere activiteiten dan beleggen, bij staking van hun onderneming het recht te geven een verder onverrekenbaar verlies na staking van de onderneming voor de belastingwaarde daarvan over te hevelen naar een andere box. De belastingwaarde van een box 1 verlies kan zonder bezwaar forfaitair vastgesteld worden op een vast percentage, dan wel op het gemiddelde belastingtarief over een nader te bepalen referentieperiode. Op deze wijze wordt recht gedaan aan een naar de mening van de Orde gerechtvaardigde wens om tot box-overschrijdende verliesverrekening te komen, zonder dat gevreesd hoeft te worden voor misbruik (immers, er moet sprake zijn van een onderneming in reële zin, van staking van deze onderneming, en de voorgestelde faciliteit is niet repeteerbaar). De Orde wijst ter ondersteuning van haar suggestie in dit verband op het wel zeer geringe budgettaire beslag van fl. 5 miljoen van verrekening van een box 2 verlies in de vorm van een tax credit met belastingschulden ter zake van box 1, zoals blijkt uit de schriftelijke beantwoording d.d. 19 januari jl..

Uitdelingsheffing

De Orde merkt op dat de toegezegde nota van wijziging op het punt van de uitdelingsheffing, waarbij de bewindslieden aankondigden dat de jaarwinst na 2001 zonder uitdelingsheffing kan worden uitgekeerd, nog niet is verschenen. Evenmin is voor zover de Orde heeft kunnen nagaan de toezegging omtrent de minimumperiode ter zake van het 5%-belang (waaraan ook bij verkrijging van een bestaande 5%-aandeelhouder zou zijn voldaan) in concrete wettekst omgezet. De Orde zou graag bevestigd zien dat deze wijzigingen alsnog zullen worden ingediend.

De Orde handhaaft haar principiële bezwaren tegen de overkill in de uitdelingsheffing in bona fide concernverhoudingen. Een overgangsmaatregel in de sfeer van particuliere aandeelhouders behoort daartoe beperkt te zijn. Eventueel bewust uitstel van dividenduitdeling kan praktisch gesproken slechts dividendbeslissingen in het jaar 2000 betreffen. Dit rechtvaardigt naar de mening van de Orde geenszins een ingewikkelde maatregel in de sfeer van de vennootschapsbelasting met een duidelijk overkill element. De Orde herhaalt haar voorstel om de uitdelingsheffing effectief te beperken tot situaties waarbij particuliere aandeelhouders direct betrokken zijn en derhalve uitdelingen in concernverband geheel uit te sluiten van deze heffing.

Als alternatief zou de voorgestelde regeling kunnen worden gehandhaafd, doch met tegenbewijs ingeval van aandeelhouderschap door een binnenlandse of buitenlandse vennootschap die een belang houdt van tenminste 5% en die aannemelijk maakt dat zij niet is tussengeschoven met als oogmerk het omzeilen van de overgangsmaatregel.

Anti-dividendstripping

De Orde handhaaft eveneens haar bezwaren tegen de anti-dividendstripping maatregelen. De Orde meent dat het vermeende misbruik op geen enkele wijze de voorgestelde onevenredig

strengere maatregel rechtvaardigt, waarbij elke vorm van tegenbewijs dat geen sprake is van misbruik wordt uitgesloten. De Orde meent dat de maatregel in de praktijk onuitvoerbaar is en betreurt dat de bewindslieden kennelijk geen oog hebben voor de praktijkproblemen. De Orde meent dat deze maatregel negatieve effecten zal hebben op het Nederlandse beursklimaat omdat de handel rond dividenddata belemmerd zal worden door de voorgestelde maatregel. De Orde dringt ten sterkste aan op beperking van de maatregel tot situaties waarin sprake is van bewuste dividendstripping. De Orde beveelt aan de maatregel uit dit wetsvoorstel te lichten en nader met de betrokken partijen te bespreken. Als de voorgestelde maatregel, al dan niet in gewijzigde vorm, in de zomer van 2001 opnieuw bij het parlement zou worden ingediend, is er nog voldoende tijd om deze op de geplande ingangsdatum (1 januari 2001) in te voeren.

Internationale aspecten vermogensrendementsheffing

Op verzoek van de Orde heeft Caron & Stevens/Baker & McKenzie een beknopt onderzoek gedaan naar de internationale aspecten van de forfaitaire vermogensrendementsheffing van box 3. Onderzocht is of de forfaitaire vormgeving van het inkomen in box 3 in grensoverschrijdende situaties tot problemen leidt bij toepassing van belastingverdragen door andere landen. Gelet op het beperkte karakter van het onderzoek is dit beperkt tot vijf voor Nederland belangrijke verdragslanden, te weten: België, Duitsland, Frankrijk, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten. Aan de kantoren van Baker & McKenzie in deze landen is onder meer gevraagd of, enerzijds, een inwoner van Nederland in aanmerking komt voor een vermindering van bronheffing op grond van het verdrag en, anderzijds, of/hoe voor een lokale inwoner voorkoming van dubbele belasting wordt verleend voor de beleggingen die in Nederland zijn belast in box 3. Uiteraard hoeft de visie van de respondenten niet overeen te komen met de standpunten van de belastingadministratie van dat land, maar gelet op het objectieve en genuanceerde karakter van de antwoorden lijken deze een goede indicatie te geven van hoe in de verdragslanden de Nederlandse forfaitaire rendementsheffing zal worden beoordeeld. Dit onderzoek is voor leden van uw commissie en voor het Ministerie van Financiën beschikbaar.

Uit het onderzoek blijkt dat geen van de landen het regime van box 3 kan aanmerken als een inkomstenbelasting. Alle respondenten kwalificeren dit regime als een vermogensbelasting. Repercussies bij verdragstoepassing zijn onder andere dat Nederlandse inwoners met aandelen in Franse vennootschappen geen 'avoir fiscal' meer vergoed zullen krijgen van de Franse fiscus ter zake van op deze aandelen ontvangen dividend. Bij een bruto dividend van fl. 150 zal het netto dividend dat de inwoner van Nederland ontvangt bij invoering van het wetsvoorstel terugzakken van fl. 127,50 onder het huidige regime (inclusief 'avoir fiscal') naar fl. 85 onder het nieuwe regime (derhalve zonder uitbetaling van het 'avoir fiscal'). Voorts zullen buiten Nederland wonende belastingplichtigen met in Nederland gelegen vermogen de box 3 heffing zeer waarschijnlijk niet met buitenlandse inkomstenbelasting kunnen verrekenen. De reden is, zoals gezegd dat alle in het onderzoek betrokken landen ertoe neigen de box 3 heffing als een vermogensbelasting aan te merken. Deze voorbeelden onderstrepen de bezwaren van de Orde tegen de gebrekkige afstemming van het box 3 regime op internationale situaties en op het kennelijk ontbreken van afstemming met verdragspartners ter zake.

N O B

De Orde heeft met instemming kennis genomen van de toezegging dat buitenlandse bronbelasting geheel verrekend kan worden met Nederlandse inkomstenbelasting en dat - indien die inkomstenbelasting onvoldoende verrekening biedt - zelfs buitenlandse bronbelasting door de Nederlandse fiscus zal worden teruggegeven. Wel heeft de Orde, mede gelet op de uitkomsten van bovenvermeld onderzoek, bezwaren tegen de begrenzing van deze verrekening c.q. teruggave tot hetgeen naar Nederlandse maatstaven op grond van het verdrag in het buitenland aan bronbelasting mag worden ingehouden. Bovenstaand voorbeeld ter zake van Franse dividenden laat zien dat een dergelijke systematiek onvoldoende is.

De Orde doet dan ook de aanbeveling dat tevens buitenlandse bronheffing die verschuldigd wordt (of teruggave van een buitenlandse belastingcredit die geweigerd wordt, zoals het 'avoir fiscal'), louter op de grond van het feit dat een buitenlandse belastingdienst de box 3 heffing niet wenst aan te merken als een inkomstenbelasting, toch verrekend wordt met de Nederlandse inkomstenbelasting, dan wel wordt teruggegeven, ook al is deze belasting (c.q. weigering tot uitbetaling van een tax credit), naar de mening van de Nederlandse bewindslieden in strijd met het desbetreffende verdrag. De Orde wijst erop dat dit voorstel geen budgettaire consequenties heeft indien, zoals de bewindslieden te kennen hebben gegeven (en anders dan de uitkomsten van bovenvermeld onderzoek suggereren), zich geen problemen op dit vlak zullen voordoen.