



Betreft: Inventarisatie knelpunten IB 2001

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Om zich een beeld te kunnen vormen van de gevolgen van invoering van de belastingherziening 2001 voor burgers, heeft de Vaste commissie voor Financiën de Orde verzocht een inventarisatie te maken van de tot nu toe gesignaleerde knelpunten en problemen die invoering van deze belastingherziening 2001 met zich heeft meegebracht. Volledigheidshalve merken wij op dat wij met navolgende punten geenszins de illusie hebben volledig te zijn.

Overkill in bepaling tegen "double dipping" (art. 2.5 en 2.17)

Art. 2.5 Wet IB 2001 biedt buitenlandse belastingplichtigen de mogelijkheid te kiezen voor toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. Art. 2.17, tweede lid, Wet IB 2001 biedt de mogelijkheid om gemeenschappelijke inkomensbestanddelen willekeurig tussen partners te verdelen. De samenloop van deze twee artikelen zou ertoe kunnen leiden dat bepaalde negatieve inkomensbestanddelen zodanig aan de partners worden toegerekend, dat beide partners voor dat inkomensbestanddeel een volledige aftrek genieten ("double dipping"). Bij de eerste nota van wijziging Wet IB 2001 is daarom aan art. 2.5, eerste lid, Wet IB 2001 de vierde volzin toegevoegd. Deze volzin voorkomt "dat de persoonsgebonden aftrek en de negatieve inkomsten uit gemeenschappelijke inkomensbestanddelen van de buitenlandse belastingplichtige en diens partner, zowel in de woonstaat bij de partner als in de bronstaat bij de buitenlandse belastingplichtige die kiest voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen, in aanmerking worden genomen" (*Kamerstukken II 26 727, nr. 18, blz. 25*). De bepaling belemmert aftrek van de genoemde posten voorzover deze bij de partner van de "fictief binnenlands belastingplichtige" in aanmerking kunnen worden genomen bij de belastingheffing in de woonstaat. De bepaling ziet derhalve louter op situaties waarbij dezelfde aftrekpost bij twee verschillende personen in aanmerking wordt genomen. Indien de aftrekpost slechts bij één van de partners in aanmerking wordt genomen, kan deze aftrekpost weliswaar óók ten laste van het buitenlandse én het Nederlandse inkomen worden gebracht, maar dan is geen sprake van double dipping. Met deze dubbeltelling wordt immers rekening gehouden bij het vaststellen van de tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting.

Indien beide partners kiezen voor toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen, kan de genoemde bepaling tot onredelijke belastingheffing leiden. Bij een evenredige verdeling van de betaalde hypotheekrente bijvoorbeeld, wordt de Nederlandse hypotheekrenteaftrek van beide partners beperkt door de rente die de ander reeds in de woonstaat kan aftrekken. Van double dipping is hier evenwel geen sprake omdat met de "dubbele" aftrek reeds in de tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting rekening wordt gehouden. Dit voorbeeld verschilt feitelijk niet van de situatie waarin een alleenstaande buitenlands belastingplichtige op grond van art. 2.5 Wet IB 2001 de hypotheekrente op zijn buitenlandse woning volledig in Nederland aftrekt. Desondanks wordt de aftrek in die laatste situatie niet beperkt.

De Orde meent dat de geconstateerde overkill kan worden gecorrigeerd door art. 2.5, eerste lid, vierde volzin, Wet IB 2001 te laten vervallen. Double dipping wordt reeds bestreden doordat de partnerkwalificatie van de buitenlandse belastingplichtige is gekoppeld aan het keuzerecht (art. 1.2, derde lid, jo. art. 2.5, eerste lid, derde volzin, Wet IB 2001).

De toerekeningsregels (art. 2.14, lid 3 onderdeel b en c)

De toerekeningsregels van art. 2.14 lid 3 onderdeel b en c worden blijkens de parlementaire behandeling gekenmerkt door een duidelijk anti-misbruikarakter. Strekking is tegen te gaan dat omwille van belastingarbitrage tussen de boxen 1 en 2 enerzijds en box 3 anderzijds belastingplichtige vermogensbestanddelen tijdelijk zou weghalen uit box 3, om daarmee de rendementsgrondslag op de peildata te verminderen. Er geldt een drie-maandsperiode rond de peildatum waarbij tegenbewijs niet geleverd kan worden, en een zes-maandsperiode waarbij wel een tegenbewijsregeling is opgenomen. Het ontbreken van een tegenbewijsregel in de drie-maandsvariant is strijdig met het anti-misbruikarakter van de bepaling, aangezien reële situaties niet worden gerespecteerd. Daardoor ontstaat overkill; reële situaties worden toch getroffen met de sanctiebepaling. Een voorbeeld kan dit toelichten.

Belastingplichtige is werknemer bij een internetbedrijf. Hij krijgt 3% van de aandelen en enkele opties. Op 15 december 2001 oefent hij zijn opties uit en stijgt zijn aandelenbelang naar 5,5%, waardoor hij een AB-positie gaat innemen. Op 15 februari 2002 hoort hij van de directie van de onderneming dat een overname heeft plaatsgevonden van een kleinere branchegenoot, waarbij het internetbedrijf zal betalen in de vorm van uitgifte van nieuwe aandelen aan de verkopende partij. Aangezien het om een flink aantal nieuw uitgegeven aandelen gaat, verwatert zijn belang tot 2,5%, waardoor hij niet langer een AB-positie inneemt. De waarde van zijn pakket aandelen is - te berekenen aan de hand van de ruilverhouding bij de overname - (stel) f 5 miljoen. Belastingplichtige wordt nu belast voor de aanmerkelijkbelangwinst bij de (fictieve) vervreemding van zijn AB-aandelen, en tevens op grond van de regeling van art. 2.14, lid 3 onderdeel b in box III belast voor 30% van 4% van f 5 miljoen x ½ (aangezien de rendementsgrondslag uitgaat van het gemiddelde van twee peildata) = f 30.000. Tegenbewijs is op basis van de huidige wettekst ten onrechte niet mogelijk.

De zwaarte van de sanctie, te weten dubbele heffing in box 3 enerzijds en box 1 of 2 anderzijds, maakt het ontbreken van de tegenbewijsregeling des te klemmender. Het verdient derhalve dringende aanbeveling de tegenbewijsregeling ook voor de drie-maandsvariant open te stellen. Indien dat eenmaal is geschied, is er overigens geen reden meer om nog langer onderscheid te maken tussen de drie- en de zesmaanden variant, waardoor ook nog een vereenvoudiging van de wettekst kan worden bereikt.

Het driejaarsvereiste in de doorschuiffaciliteit mede-ondernemers (art. 3.63)

Het nieuwe artikel 3.63 van de Wet IB 2001 voorziet in de mogelijkheid van geruisloze doorschuiving van een (zelfstandig deel van een) onderneming door een ondernemer of medegerechtigde aan een andere ondernemer (niet zijnde een medegerechtigde). Één van de voorwaarden voor geruisloze doorschuiving van een onderneming is dat de over te dragen onderneming gedurende 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de overdracht deel uitmaakte van een samenwerkingsverband met degene die de onderneming gaat voorzetten (art. 3.63, lid 4). Slechts in uitzonderingssituaties is geruisloze doorschuiving mogelijk indien niet aan voornoemde termijn van 36 maanden is voldaan, bijvoorbeeld bij langdurige ziekte, overlijden en onder curatele stelling.

De wetgever heeft in de visie van de Orde terecht als uitgangspunt gekozen dat een doorschuiffaciliteit gewenst is. Met dit uitgangspunt is de "36-maanden eis" echter niet goed verenigbaar. Hierdoor kan de faciliteit in opvolgingssituaties - en daar is de faciliteit toch met name voor bedoeld- slechts worden toegepast als de boogde bedrijfsopvolger reeds ondernemer is. Dit impliceert een belangrijke beperking van de doorschuiffaciliteit ten opzichte van de faciliteit van art. 17 van de Wet IB 1964.

Het aangaan van een samenwerkingsverband tussen de zittende ondernemer en de beoogde opvolger betekent namelijk in principe dat er eerst een fiscale afrekening zal moeten

plaatsvinden tegen het progressieve tarief van box 1 ter zake van de gedeeltelijke overdracht van de onderneming om drie jaar later zonder fiscale afrekening het restant van de onderneming te kunnen overdragen. Om geruisloos te kunnen doorschuiven moet er dus eerst worden afgerekend. Partijen kunnen een dergelijke afrekening alleen maar voorkomen door gebruik te maken van methoden als het voorbehouden van stille reserves en door eventuele onroerende zaken tot het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen te rekenen. Zowel het voorbehouden van stille reserves als het overdragen van buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen kan echter problemen met zich brengen en zal in veel gevallen ook onwenselijk zijn. Hierop wordt nader ingegaan door prof. dr. J.J.M. Jansen in zijn bijdrage "De nieuwe doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting", Weekblad 2000/1171, blz. 1172, waarnaar de Orde gemakshalve verwijst. Ook de in de Nota naar aanleiding van het Verslag bij de Wet ondernemerspakket 2001 genoemde mogelijkheid om afrekening te voorkomen door middel van een ingroeieregeling kan op bezwaren stuiten.

Naar de mening van de Orde is er tijdens de parlementaire behandeling dan ook te gemakkelijk vanuit gegaan dat het aangaan van een samenwerkingsverband tussen overdrager en overnemer zonder fiscale afrekening mogelijk is.

Het bezwaar van het "gedwongen" samenwerkingsverband tussen de overdrager en de overnemer gedurende ten minste 36 maanden voorafgaand aan de overdracht van de onderneming, zou naar de mening van de Orde eenvoudig kunnen worden opgelost. Ten eerste zou voor verwanten - uit te breiden tot de derde graad van de zijlijn (neven/nichten) - de situatie van art 17 Wet IB 1964 hersteld moeten worden. Voor niet-verwanten zou de fiscaal geruisloze doorschuiving niet alleen moeten worden toegestaan indien de overdrager en overnemer voor een bepaalde periode voorafgaand aan de overdracht van de onderneming een samenwerkingsverband hebben gevormd, maar ook indien de overnemer voor een bepaalde periode in dienstbetrekking werkzaam is geweest bij (de onderneming van) de overdrager. Daarbij pleit de Orde voor een verkorting van de 36 maanden periode. Naar de mening van de Orde zou een periode van 12 maanden kunnen volstaan.

Een tweede knelpunt is het vereiste dat bij doorschuiving van een gedeelte van de onderneming ook het niet-overgedragen gedeelte op zichzelf beschouwd een onderneming dient te vormen.

Tijdens de parlementaire behandeling is aangegeven dat bij de overdracht van een gedeelte van een onderneming de bestaande doorschuiffaciliteit slechts kan worden toegepast indien het niet overgedragen gedeelte van de onderneming op zichzelf beschouwd een onderneming vormt. Dit impliceert dat het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen (meestal onroerende zaken) moet worden overgedragen teneinde de doorschuiffaciliteit te kunnen toepassen. Met name in geval van een overdracht aan derden kan dit onwenselijk zijn. De staatssecretaris heeft in de Nota naar aanleiding van het Verslag bij de Wet ondernemerspakket 2001 aangegeven dat deze eis, die onder de Wet IB 1964 ook al gold, is ingegeven vanuit de gedachte dat indien de achtergebleven vermogensbestanddelen geen onderneming vormen, vanuit de overdrager bezien sprake is van de staking van de gehele onderneming en de achtergebleven vermogensbestanddelen het regime voor winst uit onderneming verlaten. Voor die situatie is de doorschuiffaciliteit niet bedoeld. Bovendien zouden hierdoor mogelijkheden tot varianten op de doorschuiffaciliteit à la carte kunnen ontstaan.

N O B

Deze argumenten zijn naar de mening van de Orde niet valide, omdat de doorschuiffaciliteit slechts betrekking heeft op het doorgeschoven gedeelte van de onderneming en niet op de achtergebleven vermogensbestanddelen. Indien ter zake van de achtergebleven vermogensbestanddelen sprake is van een sfeerovergang, zal hierover fiscaal moeten worden afgerekend tegen het progressieve tarief van box 1.

Overigens onderschrijft de Orde de voorstellen die de sub-werkgroep winst van de herzieningscommissie loon- en inkomstenbelasting reeds heeft gedaan met betrekking tot de doorschuifmogelijkheden en de afrekenmogelijkheden á la carte.

Naar de mening van de Orde zou de eis dat bij overdracht van een zelfstandig gedeelte van een onderneming het achtergebleven gedeelte op zichzelf beschouwd een onderneming moet vormen, moeten komen te vervallen. Ook in dit verband wordt verwezen naar het eerder genoemde artikel van prof. dr. J.J.M. Jansen.

Toepassing regels vermogensetikettering in de terbeschikkingstellingregelingen (art. 3.91 en 3.92)

Voor veel directeuren-aandeelhouders is onbegrijpelijk dat de regels van de vermogensetikettering niet gelden in de terbeschikkingstellingregelingen, waar dit wel geldt in de ondernemerssfeer. Als een ondernemer zijn eenmanszaak inbrengt in een BV, heeft hij niet langer de mogelijkheid om een woon/praktijkpand binnen de grenzen der redelijkheid als privé-vermogen te bestempelen. Toen hij nog eenmansondernemer was, kon hij dit wel. Voorts moet het praktijkgedeelte van genoemd woon/praktijkpand bij de overgang van de eenmanszaak naar de BV voor de waarde in gebruikte staat op de balans van de werkzaamheid worden geactiveerd. Er ontstaat dan onmiddellijk een fiscale claim voor het verschil tussen de waarde in gebruikte staat en de waarde in vrije staat.

De Orde stelt voor om ook in de terbeschikkingstellingregelingen de regels van de vermogensetikettering toe te passen, zodat bij de overgang van de eenmanszaak naar de BV geen wijziging optreedt. De directeur-aandeelhouder kan dan het woon/praktijkpand nog tot zijn privé-vermogen blijven rekenen, zoals hij dat ook kon toen hij nog eenmansondernemer was.

Oude schulden aangegaan ter verwerving van ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen (art. 3.91 en 3.92)

In de praktijk is niet altijd meer te traceren of schulden die in het (verre) verleden zijn aangegaan ter verwerving van vermogensbestanddelen die aan de onderneming of BV ter beschikking zijn gesteld, nog steeds in een historisch-causaal verband staan met dit vermogensbestanddeel. Te denken valt bijvoorbeeld aan een bedrijfspand dat tien jaren geleden is aangeschaft en waarop een hypotheek rust. In de loop der jaren kan de lening ook (ten dele) zijn gebruikt om de onderneming van werkkapitaal te voorzien of om te voorzien in privé-uitgaven of voor andere beleggingen. Dit is vooral het gevolg van het feit dat dit zelden goed werd geadmistriseerd, omdat er onder de oude wetgeving geen belang was om dit te doen.

De Orde stelt voor om voor deze situaties een soepele oplossing te treffen in de zin van het voor hypothecaire geldleningen ten behoeve van de eigen woning geldende art. 3.120, achtste lid, Wet IB 2001. Dit betekent dat voor op 31 december 2000 bestaande hypothecaire geldleningen die zijn aangegaan om een ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel te verwerven, deze oorspronkelijke relatie met het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel hebben behouden, zodat de rente aftrekbaar blijft in het resultaat uit overige werkzaamheden.

Ter beschikking gestelde leningen en beperking rente aftrek (art. 3.92 in combinatie met de Wet op de vennootschapsbelasting)

De vennootschapsbelasting kent een aantal bepalingen waarin rente van aftrek van de winst wordt uitgesloten. Te denken is aan artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting. Anderzijds kunnen de vorderingen die onder de uitsluiting van rente-aftrek vallen opgenomen zijn in box 1 waardoor de ontvangen rente belast wordt tegen het normale tarief. Met name wanneer het om gewone vorderingen gaat die niet een verkapt kapitaal karakter kennen treedt dan een oneigenlijke cumulatie van heffingen op. Een voorbeeld kan dit verduidelijken. Een familie vennootschap kent diverse aandeelhouders waaronder een grote directeur-groootaandeelhouder (hierna: "dga"). De familie wenst dividend te ontvangen terwijl de bedoelde dga dit uit financierings oogpunt van de vennootschap minder wenselijk vindt. De kleinere aandeelhouders krijgen een dividend maar de dga besluit dit niet feitelijk op te nemen maar accepteert dat de vennootschap zich dit dividendbedrag schuldig verklaart aan de dga.

De rente is niet aftrekbaar althans daar kan sterk over getwijfeld worden omdat het zakelijke motief voor de transactie om dividend uit te keren vanuit het oogpunt van de vennootschap kwestieus is. De dga dient echter wel de rente aan te geven en te laten belasten in box 1. De integrale belastingdruk op de rente is 35% plus 52% maal 65% is 68,80% terwijl normaliter de druk 52% zou bedragen. Ook wanneer de rente op de vordering in een dergelijke situatie niet aftrekbaar zou zijn vanwege het kapitaalachtige karakter ervan zou de normale belastingdruk 35% plus 25% maal 65% is 51,25% moeten bedragen. Als bijvoorbeeld de aftrek van de vergoeding op een lening wordt geweigerd op de voet van artikel 10b wet op de Vennootschapsbelasting terwijl deze vordering onder de ter beschikkingsbepalingen valt leidt dit ook weer tot een belastingdruk van 68,80%. Deze problematiek is voor een deel reeds ontstaan in 1997 met de invoering van o.a. artikel 10a wet op de Vennootschapsbelasting en toen is voor 5 jaren een compensatie regeling getroffen voor bestaande gevallen. Artikel 3.92 IB 2001 is ingevoerd uit beduchtheid voor arbitrage tussen de vennootschapsbelasting en box 3. De Orde is van mening dat waar er geen aftrek van rente wordt verleend in de vennootschapsbelasting geen arbitrage bestaat. Alsdan leidt de regeling in combinatie met de vennootschapsbelasting tot een excessieve belastingdruk. Naar de mening van de Orde zullen met name degenen getroffen worden die zich niet van dag tot dag fiscaal laten bijstaan. Aangenomen mag worden dat degenen die dit wel doen deze valkuil wel zullen vermijden.

De Orde stelt voor te bepalen dat leningen indien en zolang daarop de rente-aftrek wordt uitgesloten door werking van de Wet op de vennootschapsbelasting, buiten de werkingsfeer van art 3.92 moeten worden gebracht en zouden moeten worden gebracht onder de reikwijdte van box 3.

Overdrachtsbelasting en terbeschikkingstellingregelingen (art. 3.91 en 3.92 in relatie tot de Wet Belastingen van Rechtsverkeer)

Vanwege de ingevoerde terbeschikkingstellingregelingen overwegen veel directeuren-aandeelhouders om het bedrijfspannend in te brengen in de BV. Hierdoor ontstaat de meer natuurlijke situatie dat de BV die de onderneming drijft ook het bedrijfspannend bezit, hetgeen juist de belangrijkste reden was om de terbeschikkingstellingregeling in te voeren. Knelpunt is echter de overdrachtsbelasting die is verschuldigd.

De Orde stelt voor om directeuren-aandeelhouders gedurende een zekere overgangperiode de mogelijkheid te bieden hun rechtsbetrekkingen met de BV te herzien zonder additionele heffing van overdrachtsbelasting. Het (zeer) ingrijpende karakter van de wijzigingen die de nieuwe Wet IB 2001 heeft gebracht, rechtvaardigen naar de mening van de Orde een dergelijke coulante opstelling. Ondernemers in de inkomstenbelasting kunnen namelijk ook

hun vermogensetikettering herzien bij wetwijzigingen van een dergelijk ingrijpend karakter (HR 19 mei 1976, BNB 1976/197). De Orde stelt dan ook voor om gedurende een periode van zes maanden, na inwerkingtreding van die regeling (vgl. art. 13 Wet BRV 1970) een vrijstelling van overdrachtsbelasting te verlenen.

Detachering en kapitaalverzekering eigen woning (art. 3.111 en Invorderingswet)

Bij aanwezigheid van een kapitaalverzekering eigen woning wordt in geval van emigratie (of zuiverder: anders dan door overlijden ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn) van de verzekeringnemer of, in geval van een onherroepelijke begunstiging, de begunstigde een fictieve uitkering aangenomen op het onmiddellijk aan de emigratie voorafgaande tijdstip. Hierbij wordt de hoogte van de uitkering gesteld op de waarde in het economische verkeer van de verzekering.

Met betrekking tot de ter zake van deze fictieve uitkering verschuldigde inkomstenbelasting kan op verzoek wel uitstel van betaling voor de duur van twee jaar worden verkregen. Dat kan alleen in geval er voldoende zekerheid wordt gesteld en met inachtneming van door de ontvanger nader te stellen voorwaarden. Zodra de woning echter ophoudt een eigen woning te zijn (in de zin van art. 3.111 Wet IB 2001) wordt het uitstel beëindigd. Wanneer de woning een eigen woning blijft eindigt het uitstel uiterlijk twee jaar na de vervaldag van de voor de belastingaanslag geldende enige of laatste betalingstermijn (art. 25, zesde lid, Invorderingswet 1990 juncto art. 1g Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990).

Deze tweejaarstermijn is naar de mening van de Orde ten onrechte niet aangepast aan de (later tijdens het wetgevingsproces geschapen) mogelijkheid de woning te laten kwalificeren als eigen woning gedurende de periode dat men naar het buitenland is uitgezonden. Een woning die de belastingplichtige gedurende ten minste een jaar als eigen woning ter beschikking heeft gestaan en sindsdien tijdelijk als hoofdverblijf niet anders dan tijdelijk ter beschikking staat, kan immers op verzoek mede worden aangemerkt als eigen woning indien gedurende die periode: a. de woning niet aan derden ter beschikking wordt gesteld en b. de belastingplichtige tezamen met zijn partner niet met betrekking tot een andere woning belastbare inkomsten uit eigen woning geniet (art. 3.111, zesde lid, Wet IB 2001).

Voor werknemers e.d. die voor een periode van meer dan twee jaar naar het buitenland worden uitgezonden en een kapitaalverzekering eigen woning hebben is dit een probleem. Dat deze werknemers nog wel in aanmerking kunnen komen voor de vrijstelling kapitaalverzekering eigen woning is niet afdoende.

De Orde stelt dan ook voor dat het uitstel van betaling (als bedoeld in art. 25, zesde lid, Invorderingswet 1990 juncto art. 1g Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990) (ook na de thans vermelde tweejaarsperiode) blijft gelden zolang de situatie van art. 3.111, zesde lid, Wet IB 2001 zich voordoet.

Vruchtgebruik ouders-kind (art. 3.111 in relatie tot box 3)

Ten gevolge van het vóór 2001 geldende regime zijn er veel situaties ontstaan waarin de ouders het vruchtgebruik van een (in eigen gebruik zijnde) woning hebben en één of meer kinderen het blote eigendom. Ondanks de van vele kanten geuite wens het oude regime te continueren is dat niet geschied. Vanwege het niet meer aftrekbaar zijn van de (hypotheek)rente ter zake van het vruchtgebruik respectievelijk blote eigendom van die woning (en de financiering wel op die aftrekbaarheid is gebaseerd) zoekt men in de praktijk naar een oplossing. Het meest voor de hand liggende lijkt dan dat de ouders de blote eigendom van de woning van de kinderen terugkopen. Indien de ouders reeds op leeftijd zijn resulteert dit in een hoge blooteigendoms waarde. Dit stuit in de praktijk op veel praktische bezwaren. Bij de financiering kan dan in bepaalde situaties ook een rol spelen dat de ouders thans nog slechts een gering inkomen en een gering vermogen hebben.

Ook de verschuldigdheid van overdrachtsbelasting wordt dan als een extra drempel gezien. De Orde pleit voor een vrijstelling van overdrachtsbelasting, ofwel in de vorm van een algehele vrijstelling, dan wel een vrijstelling vergelijkbaar met die bij de terugkoop van de economische eigendom door de juridische eigenaar (oorspronkelijk volledig eigenaar), in geval van terugkoop door de vruchtgebruiker (oorspronkelijk volledig eigenaar). Tevens geeft de Orde in (her)overweging de eigenwoningregeling (art. 3.111 Wet IB 2001) van toepassing te verklaren op de ouders/vruchtgebruikers voor op 31 december 2000 bestaande ouder-kindsituaties, waarbij het blote eigendom bij de kinderen niet in rendementsgrondslag van box 3 behoeft te worden meegenomen.

Problematiek bestelauto's (art. 3.145)

Met het antwoord in het Besluit van 15 december 2000 op vraag 5, (nr. RTB2000/3235M, V-N BP 21/22.4: welke bestelauto's zijn door aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt voor vervoer van goederen?) kan de praktijk niet uit de voeten. Ten eerste zijn er (relatief) weinig service-auto's waarin naast de bestuurder alleen plaats is voor gereedschappen en reserveonderdelen. Onduidelijk is welke auto's daarnaast nog de bijtellingssystematiek van de Wet IB 1964 (werkelijk aantal privé-kilometers maal werkelijke kilometerprijs) deelachtig worden.

Bij veel service-auto's, maar ook bij andere auto's, moeten de werknemers de auto's mee naar huis nemen om bij een oproep snel ter plaatse te kunnen zijn of omdat de werklocatie dicht bij het woonadres is gelegen dan bij het werkgeversadres (welk gebruik uit milieu-oogpunt en oogpunt van verkeersbeheersing juist gestimuleerd zou moeten worden). In veel situaties gaat de registratie van de zakelijke kilometers door de werknemers niet vlekkeloos, zonder dat daar opzet in het spel is. Veel van die werknemers zijn wars van administratieve verplichtingen. Het getuigt van weinig realiteitszin om ook in dergelijke gevallen zo'n administratieverplichting op te leggen. Veel werknemers zullen zonder een aanpassing van wet- en regelgeving dan ook geconfronteerd worden met een 25%-bijtelling, zonder dat er met de auto meer dan 7000 kilometer in privé wordt gereden (hetgeen weer tot looneisen en ontevredenheid van werknemers zal leiden). De Orde stelt dan ook voor alle grijskentekenauto's alleen administratie van privé-kilometers verplicht te stellen. Overigens vraagt de Orde zich af of de registratie van privé-kilometers in dit soort situaties niet een ongerechtvaardigde schending van de privacy met zich brengt.

Renteaftrek en reële bedrijfsopvolgingen in het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2)

Onder de Wet IB 1964 was tot 1 januari 2001 de in privé verschuldigde financieringsrente ter zake van de aankoop van een aanmerkelijkbelangpakket onder bepaalde voorwaarden in het kader van een bedrijfsopvolging aftrekbaar als persoonlijkeverplichtingenrente tegen het progressieve tarief van maximaal 60% (in plaats van tegen het reguliere aanmerkelijkbelangtarief van 25%, op de voet van art. 20b, tweede en derde lid, Wet IB 1964 mits aan de voorwaarden voor toepassing van die regeling was voldaan). De gedachte hierachter was dat op de inkomsten uit de aanmerkelijkbelangaandelen een gecombineerde vennootschaps- en inkomstenbelastingdruk rustte van 51,25%. Een aftrek van de financieringsrente tegen 25% was daarmee niet congruent.

Diezelfde financieringsrente is onder de Wet IB 2001 voortaan slechts aftrekbaar in box 2 tegen 25%, hetgeen voor de belastingplichtige een belangrijk belasting- en liquiditeitsnadeel betekent. Er geldt echter geen eerbiedigende werking voor op 1 januari 2001 bestaande financieringen. Met name in reële bedrijfsopvolgingssituaties kan dit tot financiële problemen leiden bij de bedrijfsopvolger. Bij de financiering van de overname en de keuze voor de route van de overname is immers rekening gehouden met progressieve renteaftrek gedurende de gehele looptijd van de lening en daarop is het financieringsplan afgestemd. Nu de rente niet

N O B

meer progressief aftrekbaar is, komt het financiële plaatje er geheel anders uit te zien, waardoor bedrijfsopvolgers een andere keuze willen maken.

Teneinde te voorkomen dat de aftrekbare financieringsrente leidt tot een aanmerkelijkbelangverlies, wordt de aanmerkelijkbelanghouder voortaan min of meer "gedwongen" om dividend uit te delen. Weliswaar zijn aanmerkelijkbelangverliezen in beginsel verrekenbaar met eventueel positief inkomen uit box 2 in de drie voorafgaande jaren dan wel onbeperkt in toekomstige jaren, maar zolang de financiering nog niet volledig is afgelost zou het wel eens relatief lange tijd kunnen duren voordat effectief aan verrekening van het verlies kan worden toegekomen. Dit impliceert een liquiditeitsnadeel voor de belastingplichtige. Bovendien zal het vanuit de onderneming bezien niet altijd wenselijk of mogelijk zijn om dividenden uit te keren. Dit zal afhangen van de voor uitdeling beschikbare reserves, de beschikbare liquiditeiten en de solvabiliteit van de onderneming.

Vorenstaand tariefsnadeel zou theoretisch kunnen worden omzeild door voortaan de financiering niet meer in privé onder te brengen, maar bijvoorbeeld in een persoonlijke houdstermaatschappij die de aandelen in de werkmaatschappij zal overnemen. Los van de vraag of een dergelijke structurering van de financiering fiscaal voordeel oplevert, zijn in de praktijk gevallen bekend waarbij door de bank uitdrukkelijk als voorwaarde wordt gesteld dat (een gedeelte van) de financiering van de overnamesom vanuit privé dient te geschieden, omdat de bank (volledige) financiering van de overnamesom via een persoonlijke houdstermaatschappij te risicovol vindt. In dergelijke situaties is een renteaftrek van slechts 25% naar de mening van de Orde niet redelijk. Dit geldt wegens het ontbreken van overgangsrecht a fortiori voor op 31 december 2000 bestaande gevallen.

Een mogelijke oplossing c.q. tegemoetkoming voor het vorenstaande probleem in algemene zin zou naar de mening van de Orde kunnen zijn dat bij de financiering van een aanmerkelijkbelangpakket vanuit privé (onder gelijksoortige voorwaarden als tot 1 januari 2001 golden) de verschuldigde financieringsrente niet aftrekbaar is in box 2, maar dat (overeenkomstig de gekozen oplossing voor beleggingen in durfkapitaal en maatschappelijke beleggingen) terzake een extra heffingskorting wordt verleend. Deze heffingskorting zou bijvoorbeeld kunnen worden bepaald door het bedrag van de verschuldigde rente te vermenigvuldigen met een percentage gelijk aan het toptarief van box 1 of gelijk aan de gecombineerde vennootschaps- en inkomstenbelastingdruk van 51,25%. Op deze wijze bestaat er naar de mening van de Orde congruentie tussen de belastingdruk die rust op de voordelen uit aanmerkelijk belang enerzijds en de aftrekbare rentelast anderzijds. Voorts wordt voorkomen dat de belastingplichtige wordt geconfronteerd met een eventueel aanmerkelijkbelangverlies dat eerst in de verre toekomst kan worden verrekend.

Minimaal stelt de Orde in het kader van de rechtszekerheid voor om voor op 1 januari 2001 bestaande (reële) bedrijfsopvolgingssituaties belastingplichtigen gedurende een zekere overgangsperiode de mogelijkheid te geven hun financieringsstructuur te herzien. Hierbij stelt de Orde voor om een soortgelijke regeling met een overgangsperiode van vijf jaren te treffen als destijds per 1 januari 1997 is getroffen bij de invoering van art. 10a Wet Vpb. 1969 (art. II Wet van 20 december 1997, Stb. 654).

Kwalificatie herbeleggingsreserve na FBI-statusverlies (box 2)

Het is niet duidelijk hoe een voormalige herbeleggingsreserve kwalificeert voor de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting nadat de beleggingsinstelling haar bijzondere fiscale status heeft verloren.

Sinds 1 januari 2001 is het op grond van art. 28, tweede lid, onderdeel f, Wet VpB 1969 niet meer mogelijk dat een natuurlijk persoon een aanmerkelijk belang heeft in een niet-beursgenoteerde FBI. De vennootschappen waarin een aanmerkelijkbelanghouder per 31

december 2000 een dergelijk belang had, verloren hierdoor per 1 januari 2001 hun FBI-status. Daarbij moest de aanwezige afrondingsreserve op grond van art. 10, derde lid, Besluit beleggingsinstellingen in de winst van het jaar van statusverlies worden opgenomen. Een eventueel aanwezige herbeleggingsreserve is met ingang van 1 januari 2001 gedefiscaliseerd (*aldus blijkt uit het per die datum ingevoerde art. 3b Wet DB 1965, en de Nota n.a.v. verslag bij de Veegweg Wet Inkomstenbelasting 2001 (Kamerstukken II, 27 466, nr. 6, blz.13)*), zodat deze niet aan de winst kon worden toegevoegd. Doordat het lichaam niet langer de status van fiscale beleggingsinstelling heeft, is de oorspronkelijke kwalificatie van de herbeleggingsreserve evenwel komen te vervallen. Als gevolg van de afwezigheid van een bestemming voor de reserve moet deze ofwel voor een nieuw doel worden aangewend, ofwel aan de aandeelhouders worden uitgekeerd.

Indien aan de voormalige herbeleggingsreserve een nieuwe bestemming binnen de onderneming wordt gegeven, komt op deze reserve alsnog een belastingclaim te rusten. De wet biedt geen aanknopingspunten voor het bepalen van het moment waarop een dergelijke claim eventueel moet worden gevestigd, en evenmin tegen welk tarief die claim moet worden berekend. Indien de claim tegen het reguliere vennootschapsbelastingtarief wordt gevestigd, zou de eerdergenoemde defiscalisering feitelijk worden teruggedenkt. Indien de voormalige herbeleggingsreserve aan de aandeelhouders wordt uitgekeerd zou dit, gezien de ratio van de genoemde defiscalisering, niet tot belastingheffing bij de aandeelhouders mogen leiden. Desondanks lijkt een dergelijke uitdeling als een regulier voordeel in de zin van art. 4.13 Wet IB 2001 te kwalificeren. Nu de heffing van vennootschapsbelasting over de reserve achterwege behoort te blijven zou ook de verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelangaandelen moeten worden verhoogd met het bedrag van de voormalige herbeleggingsreserve.

Uit de defiscalisering van de herbeleggingsreserve volgt logischerwijs dat een voormalige reserve, conform art. 3b Wet DB 1965, wordt aangemerkt als op de aandelen gestort kapitaal. Nu het niet langer mogelijk is dat een aanmerkelijkbelanghouder een dergelijke positie aanhoudt in een beleggingsinstelling, is een dergelijke bepaling begrijpelijkerwijs niet opgenomen in de Wet IB 2001. Om aan de strekking van de wijzigingen in het FBI-regime gevolg te geven, is het opnemen van een dergelijke bepaling naar het oordeel van de Orde evenwel alsnog wenselijk.

Uitdelingsheffing (Artikel IV, onderdeel b Invoeringswet)

De Orde vraagt met klem aandacht voor een aantal knelpunten in de uitdelingsheffing (hierna te noemen "surtax") die ten onrechte nog niet zijn weggenomen. Hoewel in de derde Nota van Wijziging van de Invoeringswet de overkill van de surtax is beperkt, schiet de regeling nog steeds zijn doel op een aantal punten voorbij.

In tegenstelling tot onder de Wet IB 2001, rustte onder de Wet IB 1964 op niet-uitgedeelde winsten van een vennootschap een inkomstenbelasting claim, indien en voor zover de aandelen in handen waren van natuurlijke personen die geen aanmerkelijk belang hebben in die vennootschap. Door de introductie van een analytische stelsel en de vermogensrendementsheffing, is de uitdeling van winstreserves niet meer van belang als aanknooppunt voor heffing, maar wordt aangeknoopt bij de gemiddelde waarde van de aandelen in een bepaald jaar. Om een dam op te werpen tegen massale uitkering van winstreserves aan particulieren na 1 januari 2001 is de surtax geïntroduceerd. De wetgever acht het ongewenst dat de inkomstenbelastingclaim op aandelen van aandeelhouders op geforceerde wijze tenietgaat. De surtax richt zich louter op bovenmatige winstuitkeringen waardoor beclaimde winstreserves massaal worden uitgekeerd aan particuliere belastingplichtigen die onder de vermogensrendementsheffing vallen. Uitgangspunt is dat bij

een bovenmatige winstuitdeling in beginsel een additionele 20% vennootschapsbelasting verschuldigd is. Op basis van lid 4 kan de belasting onder bepaalde voorwaarden worden verminderd (ruwweg gezegd indien gedurende drie jaren een aandelenbelang van 5% in bezit was). Naar de mening van de Orde is dit verminderingsmechanisme gebrekkig aangezien het in een aantal situaties ten onrechte niet in werking treedt. Zonder daarbij volledig te willen zijn, noemt de Orde de volgende voorbeelden:

1. Er wordt onvoldoende rekening gehouden met de kwaliteit van de aandeelhouders
2. Er wordt uitgegaan van een uitdeling op alle aandelen
3. Het artikel houdt geen rekening met nieuw uitgegeven aandelen

Ad 1. Kwaliteit aandeelhouders

De verminderingstechniek van het vierde lid is te ruw en leidt niet tot een vermindering in een aantal situaties waarbij de belastingclaim in tact is gebleven dan wel waarbij geen belastingclaim bestond.

- a. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen verschillende soorten aandelen.

Dit betekent bijvoorbeeld dat een aandeelhouder die als een aanmerkelijk belanghouder kwalificeert omdat hij alle aandelen van een soort heeft (waarbij deze soort minder dan 5% van het nominale gestorte kapitaal vertegenwoordigt), geen recht op vermindering van surtax heeft. Aangezien het dividend eveneens met 25% ab-heffing wordt getroffen is hier sprake van dubbele heffing.

- b. Er wordt niet aangesloten bij de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 Wet Vpb, doch bij een kwantitatief criterium van 5%.

Hierdoor kan surtax worden geheven in situaties waarbij zowel onder de Wet IB 1964 als de Wet IB 2001 geen belastingclaim bestond. Met name valt te denken aan deelnemingsituaties bij aandelenbelangen van minder dan 5% die wel geacht worden in het verlengde van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige te liggen en om die reden onder de deelnemingsvrijstelling vallen. Dit punt is temeer klemmend voor de praktijk, gelet op het recente arrest van de Hoge Raad van 14 maart 2001. Hierin heeft de Hoge Raad in het kader van de toepassing van artikel 13, lid 3 Wet Vpb 1969 bepaald, dat voor het aanhouden van belangen kleiner dan 5% de deelnemingsvrijstelling slechts dan niet van toepassing is, indien deze belangen ter belegging worden aangehouden.

De hiervoor gesignaleerde overkill situaties zouden naar het oordeel van de Orde weggenomen kunnen worden door een tegenbewijs regeling in de wet op te nemen, waarbij de heffing van surtax wordt verminderd indien en voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat er sprake is van situaties waarbij de belastingclaim in tact is gebleven of waarbij geen belastingclaim bestond (deelnemingsituaties).

Ad 2. Uitdelingen op niet alle aandelen

In situaties waarbij niet sprake is van een regulier dividend dat op alle aandelen wordt uitgekeerd kan eveneens overkill optreden. Indien bijvoorbeeld aandelen worden ingekocht van een aandeelhouder die een belang heeft van meer dan 5%, dan is sprake van een onbeclaimde transactie door de werking van de deelnemingsvrijstelling. Het verminderingsmechanisme van het vierde lid, lijkt echter slechts van uitdelingen op alle aandelen uit te gaan, want voorziet slechts in een evenredige vermindering van de surtax, namelijk voorzover sprake is van aandeelhouders die aan het 5% criterium voldoen. De aandeelhouders die hieraan niet voldoen komen niet in aanmerking voor de vermindering, waardoor zij meebetalen aan een normaliter vrijgestelde inkoop van aandelen.

Dit probleem doet zich ook voor indien sprake is van verschillende soorten aandelen. Ook hiervoor geldt dat de regeling geen onderscheid maakt aan wie het dividend is uitgekeerd.

Deze overkill situaties zouden weggenomen kunnen worden door in de wettekst expliciet naar aandelen te verwijzen waarop winstuitdelingen worden verricht.

In dit verband wijst de Orde ook op de positie van de houders van prioriteitsaandelen en (cumulatief) preferente aandelen. Prioriteitsaandelen vertegenwoordigen slechts stemrecht en op deze aandelen kunnen derhalve geen dividenden worden uitgekeerd. Prioriteitsaandelen tellen echter wel mee voor het 5% criterium in lid 4. Dit acht de Orde ongewenst, nu hierdoor de overige aandeelhouders in de vennootschap kunnen worden getroffen (in die zin, dat zij door het bestaan van prioriteitsaandeelhouders niet kwalificeren voor de evenredige vermindering).

Voor wat betreft de cumulatief preferente aandelen merkt de Orde het volgende op. In het kader van een fiscaal gefaciliteerde bedrijfsopvolging met toepassing van artikel 14 Wet vennootschapsbelasting is het in de praktijk gebruikelijk dat de vennootschap die de onderneming overneemt aan de bedrijfsopvolger nieuwe gewone aandelen uitgeeft, waarbij aandelen zijn uitgegeven aan de bedrijfsopvolger worden omgevormd tot cumulatief preferente aandelen. Hierdoor kan de situatie ontstaan dat de surtax verschuldigd wordt bij winstuitdelingen die plaatsvinden op de gewone aandelen, nu de bedrijfsopvolger niet aan het kwantitatieve criterium voldoet.

Ad 3. Nieuw uitgegeven aandelen

Het bezitsvereiste dat de aandelen gedurende een (ononderbroken) periode van drie jaar door de aandeelhouder gehouden werden, leidt tot heffing van surtax in situaties waarin wel aan de 5% eis wordt voldaan, maar waarbij nieuwe aandelen zijn uitgegeven. Ook hier is sprake van een heffing van surtax in onbeclaimde situaties, dus van overkill.

Deze overkill situaties zouden weggenomen kunnen worden door in de wettekst na "gedurende een ononderbroken periode van ten minste drie jaar" de frase ", dan wel vanaf het moment van uitgifte," toe te voegen aan de wettekst.

De Orde meent dat de bovengenoemde knelpunten worden ondervangen door een nieuw lid 12 toe te voegen aan hoofdstuk 2, artikel IV, onderdeel B van de Invoeringswet inkomstenbelasting 2001.

Lid 12. Indien niet voldaan is aan de in het vierde lid genoemde vereisten voor de toepassing van de evenredige vermindering, wordt deze desalniettemin toegepast voor zover het lichaam aannemelijk maakt dat de aandelen in dan wel bewijzen van deelgerechtigdheid van het lichaam waarop het lichaam winstuitdelingen verricht, gedurende drie jaren voorafgaand aan het tijdstip van de winstuitdeling, dan wel vanaf het moment van uitgifte, niet worden gehouden door natuurlijke personen voor wie het inkomen uit deze aandelen inkomen vormt in de zin van artikel 5.1 Wet inkomstenbelasting 2001 dan wel door lichamen zijnde beleggingsinstellingen in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De Orde wijst tevens op het gebruik van de term "uiteindelijk" gerechtigde in lid 5. Deze term houdt verband met de in eerste instantie voorgestelde anti dividendstrippingsbepalingen. Nu de invoering van anti dividendstrippingsbepalingen is uitgesteld en het woord "uiteindelijk" is komen te vervallen in artikel 1, lid 1 Wet Dividendbelasting 1965, zou het woord "uiteindelijk" naar het oordeel van de Orde ook in de surtaxregeling dienen te vervallen.

De Orde vraagt daarnaast aandacht voor lid 8. Lid 8 zou naar het oordeel van de Orde aangepast moeten worden zodat slechts cumulatie van surtax en dividendbelasting zou kunnen plaatsvinden indien de dividendbelasting niet verrekenbaar zou zijn bij de aandeelhouder. De verwijzing naar lid 4 zou naar het oordeel van de Orde dan ook dienen te vervallen. Het vierde lid zou naar het oordeel van de Orde ook moeten kunnen worden toegepast indien de

aandeelhouder niet gevestigd is in een kwalificerende staat. Er gaat naar het oordeel van de Orde immers geen extra claim verloren.

Voorts pleit de Orde ervoor een mogelijkheid op te nemen de in enig jaar niet benutte ruimte die door de limieten van het tweede lid wordt geboden door te schuiven naar een ander jaar. De regeling voorziet daar thans niet in. Er is naar het oordeel van de Orde geen reden een dergelijke doorschuifmogelijkheid niet op te nemen.

Uitstel van betalingsregelingen in de Invorderingswet

1. Bedrijfsopvolging in de aanmerkelijkbelangsfeer (art. 25, negende lid, Invorderingswet 1990)

Het huidige art. 25, negende lid, Invorderingswet 1990 is destijdsingevoerd voor bedrijfsopvolgingen in de aanmerkelijkbelangsfeer en vormde de tegenhanger van het toenmalige art. 17 Wet IB 1964 (het huidige art. 3.63 Wet IB 2001). Vandaar ook dat in art. 25, negende lid, Invorderingswet 1990 een beperking tot de familiesfeer van de aanmerkelijkbelanghouder is opgenomen, evenals destijds gold voor art. 17 Wet IB 1964. Nu art. 3.63 Wet IB 2001 niet langer is beperkt tot de familiesfeer van de ondernemer en is verruimd tot mede-ondernemers, is de Orde van mening dat de beperking tot de familiesfeer in art. 25, negende lid, Invorderingswet 1990 eveneens dient te vervallen en dient genoemde bepaling in lijn met art. 3.63 Wet IB 2001 te worden verruimd tot mede-ondernemers.

2. Beëindiging terbeschikkingstelling (art. 25, dertiende en vijftiende lid, Invorderingswet 1990)

Bij deze betalingsregelingen wordt tijdens de tienjarige uitstelperiode invorderingsrente berekend. Dit geldt niet voor de vergelijkbare betalingsregelingen van art. 25, achtste, negende en elfde lid Invorderingswet 1990.

De Orde stelt voor om in art. 28, tweede lid, Invorderingswet 1990 het woord "of" vóór "elfde lid" te vervangen door een komma en toe te voegen de woorden "dertiende of vijftiende lid". Hierdoor wordt voor alle uitstel van betalingsregelingen bereikt dat geen invorderingsrente is verschuldigd.

Afschaffen van het bijzonder tarief van 20%

Onder het nieuwe regime worden erfgenamen van overleden ondernemers geconfronteerd met een overlijdenstarief van veelal 52% zonder dat daar een verlaging van het verschuldigde successierecht tegenover staat. Hierdoor wordt de belastingdruk naar de mening van de Orde wel erg hoog.

Zo is over een stille reserve in een onderneming van 1 mio f 520.000 inkomstenbelasting en ruim f 70.000 successierecht verschuldigd. Effectief bedraagt de totale belastingdruk voor de erfgenamen dan bijna 60%. Onder het regime van de Wet IB 1964 bedroeg deze druk circa 35%.

Tijdens de parlementaire behandeling is hierover uitvoerig discussie gevoerd tussen de kamerleden en de staatssecretaris. Uiteindelijk is een amendement ingetrokken, omdat de staatssecretaris een gebaar zou maken (V-N BP21 2000/9.3). Gaarne ziet de Orde dit gebaar concreet worden. De Orde herhaalt haar mening dat een heroverweging van het overlijdenstarief wenselijk is. Er zou ten minste een gewenningsperiode kunnen worden ingevoerd gedurende de periode dat de verwachte wijzigingen in de successiewet (via de Commissie Moltmaker) nog niet zijn ingevoerd.

30%-regeling (art. 9 Uitvoeringsbesluit loonbelasting)

Conform artikel 9 lid 1 a Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 wordt de grondslag voor de 30% regeling gevormd door het reguliere loon ter zake van het verblijf buiten het land van herkomst (enz.). Volgens de nota van toelichting worden daarmee niet direct verband

N O B

houdende betalingen, zoals pensioenuitkeringen en gouden handdrukken uitgesloten van het reguliere loon. Naar de mening van de Orde is het onduidelijk wat onder regulier loon wordt verstaan. Valt hier bijvoorbeeld ook een bonus of een optiebijtelling onder?

Conform de toelichting op artikel 9 lid 1 a Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 is de 30% vergoeding, een vergoeding van extraterritoriale kosten. Dit houdt volgens de toelichting (bij het besluit van 20 december 2000, Stb 640) in dat een dergelijke vergoeding afzonderlijk van het loon moet zijn overeengekomen. Administratieve splitsing van het loon in een deel loon en een deel vergoeding zou aldus niet mogelijk zijn. Een reële splitsing van het loon zou wel denkbaar zijn, in die zin dat het loon arbeidsrechtelijk wordt verlaagd. In die gevallen dat het loon inclusief vergoedingen maandelijks fluctueert zal het overeenkomen van een (optimale) vrije vergoeding zeer complex zijn en wellicht slechts op maandelijkse basis kunnen worden bepaald. De Orde meent dat het in de praktijk niet of nauwelijks mogelijk is een vast bruto salaris of een vaste omvang van de 30% vergoeding met dergelijke werknemer overeen te komen. De Orde acht de hierdoor ontstane situatie ongewenst.

Volgens de toelichting op 9 lid 1 a Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 dient de 30% vergoeding afzonderlijk van het loon te zijn overeengekomen. Administratieve splitsing van het loon in een deel loon en een deel vergoeding zou niet mogelijk zijn. Een reële splitsing van het loon zou wel mogelijk zijn, in die zin dat het loon arbeidsrechtelijk wordt verlaagd. Het voorgaande zou impliceren dat pensioenopbouw over een extraterritoriale kostenvergoeding niet mogelijk is. In het verleden kon wel pensioen worden opgebouwd over de 35% kostenvergoeding. De interpretatie conform de toelichting op de nieuwe 30% regeling brengt het effect met zich mee dat alle afspraken tussen werkgevers en werknemers omtrent de opbouw van pensioen herzien zouden moeten worden. De Orde acht dit gevolg zowel vanuit juridisch als fiscaal oogpunt zeer ongewenst.

De toelichting op artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 vermeldt voorts dat het voor de bewijsregel van belang is te weten of een kostensoort tot de post extraterritoriale kosten behoort. Behoren zij tot deze kosten dan zijn zij niet buiten de 30% regel om vrij vergoedbaar; behoren zij tot een andere categorie kosten, dan kunnen zij buiten de bewijsregel om vrij vergoed worden. Dit kan betekenen dat een vergoeding voor bijvoorbeeld dubbele huisvesting thans moet zijn begrepen in de 30% vrije vergoeding terwijl deze in het verleden belastingvrij kon worden vergoed naast de 35% vergoeding. Daarnaast kan, doordat de vrije vergoedingen en verstrekkingen vaak meer bedragen dan de 30% vrij toe te kennen vergoeding op basis van de bewijsregel, de 30% vrije vergoeding over de belaste vergoedingen en het reguliere salaris niet meer geclaimd worden doordat deze reeds is ingenomen door de onbelaste vergoedingen.

Deze beide inhoudelijke wijzigingen van de grondslag brengen een ons inziens ongewenste omvangrijke verslechtering ten opzichte van toepassing van de oude 35% regeling met zich mee met betrekking tot de positie van de expatriate werknemers.

Gezien de onduidelijkheid op aantal belangrijke punten is het naar de mening van de Orde onduidelijk hoe de werkgever de administratie thans zou behoren in te richten. In dit verband verwijst de Orde ook naar de publicatiedatum van het uiteindelijke Besluit dat slechts twee dagen is gelegen voor de inwerkingtreding daarvan. In de praktijk kan dit betekenen dat er onjuiste loonbelastingafrachten zullen plaatsvinden. De werkgever dient voor de berekeningsgrondslag van de grondslag van de 30% regeling thans bij alle looncomponenten aan te geven of deze extraterritoriale kosten en of regelmatig loon zijn. In dit verband dienen kosten zoals bijvoorbeeld salaris, bonus, overwerk, belaste vergoedingen voor niet

N O B

extraterritoriale kosten en kosten betaald aan derden nader ingevoerd en of nader gespecificeerd te worden, hetgeen een aanzienlijke verzwaring van de administratieve lastendruk met zich brengt, nu de huidige administratie van de werkgevers niet op deze wijze van verwerking is ingericht. Het ontwikkelen en laten goedkeuren van een nieuw salarispakket zal zeker enige maanden duren en aanzienlijke kosten met zich meebrengen. De Orde pleit ervoor deze knelpunten weg te nemen en voor deze situaties het regime zoals dat gold onder de 35% regeling toe te passen.

Dit commentaar is door de Commissie Wetsvoorstellen, bestaande uit de NOB-leden mr. M.V. Lambooy (voorzitter commissie), drs. W.M.M. van der Beek, mr. F. van Horzen, prof. dr. P. Kavelaars, mr. drs. S.A.W.J. Strik, dr. R.M. Freudenthal, mr. J.W. Bellingwout, drs. J.E. van den Berg, mr. H.P.M.G. Corbeek, mr. H.P.M.G. Corbeek, mr. M.J. van Dieren, mr. M. Jakobsen, dr. E.J.W. Heithuis en mr. R.H. de Vries, tot stand gebracht met medewerking van de NOB-leden mr. J.A.G. van Es, mr. S.R. Pancham en mr. W.C.M. Martens.