



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter 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, 4 oktober 2013

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2014**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2014. Dit wetsvoorstel geeft de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal opmerkingen. De Orde geeft tevens per separate brief haar commentaar op de wetsvoorstellen Belastingplan 2014, Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit en de Wet wijziging percentages belasting- en invorderingsrente.

Samenvatting

Aanpak constructies APV's

1. De Orde verzoekt te bevestigen dat geen sprake is van fiscaal gedreven verliesneming, indien het APV wordt geconfronteerd met een reële heffing naar de winst, zonder dat hiervoor is geopteerd.

Overdrachtsbelasting

2. De Orde verzoekt de verbondenheidscriteria die gelden voor art. 2 lid 4 WBR zelfstandig in art. 2 WBR op te nemen.
3. De Orde verzoekt de Staatssecretaris van Financiën ("staatssecretaris") te bevestigen dat voor de toepassing van art. 2 lid 5 onderdeel b WBR bepalend is het concern zoals dat ten tijde van de tweede verkrijging bestaat.
4. Om art. 2 lid 6 WBR beter te doen aansluiten bij de juridische werkelijkheid en de praktijk, verzoekt de Orde het zesde lid algemener te formuleren door het slot van de bepaling als volgt te laten luiden: "(...) de verkrijging van economische eigendom door deelnemers als gevolg van de intrekking van bewijzen van deelgerechtigdheid van een deelnemer."

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

5. De Orde doet het voorstel buitenlandse rechtsvormen welke zelf de eigendom kunnen verkrijgen van Nederlandse onroerende zaken, steeds als rechtspersoon aan te merken voor de toepassing van de WBR.
6. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat de samenloopvrijstelling ook geldt voor verkrijgingen waarop art. 2 lid 2 WBR van toepassing is in de situatie dat geen btw is verschuldigd.

Wijzigingen met betrekking tot ANBI's

7. De Orde pleit voor het spoedig publiceren van de concept-uitvoeringsregeling met de nadere voorwaarden waaraan de onderhandse akte voor een periodieke gift moet voldoen.

Vervallen regelingen woningmarkt

8. Alhoewel in het wetsvoorstel Maatregelen Woningmarkt 2014 regelingen voor de woningmarkt zijn opgenomen, vraagt de Orde in dit commentaar nog graag aandacht voor het volgende. Per 1 januari 2014 vervallen enkele tijdelijke regelingen in de eigenwoningregeling die in verband met de kredietcrisis zijn getroffen. Dit betreft de verlengingen van de termijn van 2 jaar naar 3 jaar voor leegstaande en in aanbouw zijnde woningen (art. 3.111 lid 3 Wet IB 2001) alsmede de 'terugkeer naar box 1'-regeling voor tijdelijk verhuurde woningen die daarna weer leeg komen te staan en terug kunnen keren naar box 1, ook binnen een periode van 3 jaar (art. 3.111 lid 2 Wet IB 2001). Deze regelingen zouden oorspronkelijk per 1 januari 2013 vervallen, maar zijn bij het Belastingplan 2013 met 1 jaar verlengd. De Orde verzoekt om deze beide tijdelijke regelingen nogmaals met minstens een jaar te verlengen, omdat de kredietcrisis nog immer voortduurt.

Wet op de internationale bijstand bij belastingen

9. In oktober 2011 heeft de Nederlandse regering in reactie op de 'peer review' aangegeven dat slechts in een klein aantal gevallen bezwaar en beroep tegen de gegevensuitwisseling wordt ingesteld. De Orde vraagt zich af waarom de mening van de Nederlandse regering op dit punt als gevolg van de indiening van dit voorstel is gewijzigd en verzoekt om een toelichting.
10. De kennisgevingsprocedure is, zoals in de memorie van toelichting wordt aangegeven, in 1985 ingevoerd om de individuele rechtsbescherming van belastingplichtigen en hun privacy zo goed mogelijk te waarborgen. Naar de mening van de Orde is sinds 1985 in het bijzonder het belang van de privacy toegenomen. In dat licht verzoekt de Orde om de afschaffing van de kennisgeving niet in te voeren.

Huwelijksvermogensrecht

11. De Orde geeft de staatssecretaris sterk in overweging om een met art. 5.4 Wet IB 2001 vergelijkbare defiscaliseringsregeling te treffen voor de vergoedingsvorderingen en -schulden ex art. 1:87 BW.

In de bijlage gaat de Orde nader in op bovengenoemde en andere punten.

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

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

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze



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

Bijlage

1. Aanpak constructies met APV's (Art. I, onderdeel C, D en art. III, onderdeel B)

In het Wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2014 is een aantal wijzigingen opgenomen die zien op het regime voor afgezonderde particuliere vermogens (APV's). De wetgeving op dit gebied wordt aangepast ter bestrijding van verschillende constructies. Het gaat zowel om constructies in de inkomstenbelasting als in de vennootschapsbelasting. De Orde onderschrijft het doel van de voorgestelde wijziging om onbedoeld gebruik van de APV-wetgeving tegen te gaan. De Orde wil echter wel enkele opmerkingen plaatsen bij de concrete maatregelen die worden voorgesteld.

1.1. Fictieve verkrijgingen

Het doel van de voorgestelde invoering van art. 4.16, eerste lid, onderdeel j, Wet IB 2001 is om te voorkomen dat Nederland onbedoeld heffingsrechten over de aanmerkelijkbelangclaim kwijt zou raken. De Orde onderschrijft deze doelstelling en meent dat de vormgeving van art. 4.16, eerste lid, onderdeel j, Wet IB 2001 hier recht aan doet. Wel constateert de Orde dat er geen rekening lijkt te worden gehouden met het scenario dat de toerekeningsstop zijn werking verliest. Op dat moment worden de vermogensbestanddelen van het APV wederom tot het vermogen van de belastingplichtige gerekend. Wettelijk gezien zou dit mogelijk niet als een verkrijging kunnen worden aangemerkt en zou het einde van de toerekeningsstop dan ook geen gevolgen voor de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang hebben. In dat geval zouden de artt. 4.21, 4.22 en 4.23, Wet IB 2001 niet van toepassing zijn. Bij een latere (fictieve) vervreemding, kan hierdoor dubbele belastingheffing optreden. De Orde verzoekt deze mogelijke onevenwichtigheid te herstellen, door bijvoorbeeld in art. 4.23 Wet IB 2001 niet langer te verwijzen naar een voorafgaande verkrijging van de aandelen.

1.2. Zakelijkheidstoets

Art. 4.24bis, eerste lid, Wet IB 2001 is niet van toepassing, indien de fictieve vervreemding niet in overwegende mate heeft plaatsgevonden met het oog op het in aanmerking nemen van het negatieve vervreemdingsvoordeel. Op de belastingplichtige rust de bewijstlast dat deze uitzondering van toepassing is. De Orde verzoekt nader toe te lichten op welke wijze de belastingplichtige aan deze bewijstlast kan voldoen. In de MvT wordt opgemerkt dat in situaties waarbij de aanmerkelijkbelanghouder in een verliessituatie verkeert en waarbij het APV opteert voor een reële heffing naar de winst terwijl er overigens niets verandert in de feiten en omstandigheden, er niet snel sprake zal zijn van een fiscaal gedreven verliesneming. Kan de Orde hieruit afleiden dat geen sprake is van een fiscaal gedreven verliesneming, als het APV wordt geconfronteerd met een reële heffing naar de winst, zonder dat hiervoor is geopteerd?

2. Overdrachtsbelasting (art. V, onderdeel A en onderdeel B)

De Orde is verheugd dat thans een regeling is opgenomen die geen onderscheid maakt tussen zogenoemde besloten en open fondsen. Dit zorgt ervoor dat ook rechtsfiguren die transparant zijn voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting onder het bereik van de regeling vallen. De Orde plaatst hierbij een aantal opmerkingen en verzoekt duidelijkheid te verschaffen op een aantal punten.

2.1. Verschillen blijven bestaan tussen art. 2 en art. 4 WBR

De Orde merkt op dat de beoogde gelijkstelling tussen vastgoedbeleggingsfondsen die onder art. 2, respectievelijk art. 4 WBR vallen niet volledig is bereikt. Er blijven kleine verschillen bestaan, zoals het feit dat art. 2 lid 3 WBR alleen voor de verkrijging van economische eigendom geldt en dat geen bezits- en doeleis is geïncorporeerd in art. 2 lid 3 WBR. Zo is op basis van art. 4 WBR geen overdrachtsbelasting verschuldigd bij de verkrijging van een aandeel in een rechtspersoon die voor 80% buitenlands vastgoed bezit en 20% Nederlands vastgoed. Bij de verkrijging van meer dan 1/3^e belang in een beleggingsfonds-niet rechtspersoon met diezelfde bezittingen, is 6% overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van het Nederlandse vastgoed. De Orde vraagt zich af of dit de bedoeling is.

2.2. Onduidelijkheid verbondenheidscriteria art. 2, lid 4, WBR

De Orde constateert dat verwarring kan ontstaan over de verbondenheidscriteria beschreven in art. 2 lid 4 WBR. Dit wordt mede veroorzaakt door de verwijzingen naar art. 4 WBR. In art. 4 WBR gelden verschillende definities voor het begrip “verbonden lichaam” al naar gelang de verkrijger een rechtspersoon is of een natuurlijk persoon. Om verwarring te voorkomen en de leesbaarheid van art. 2 lid 4 WBR te verbeteren, verzoekt de Orde de verbondenheidscriteria die gelden voor art. 2 lid 4 WBR, zelfstandig in art. 2 WBR op te nemen.

2.3. Concernbegrip art. 2, lid 5, onderdeel b, WBR

De Orde verzoekt de wetgever te bevestigen dat voor de toepassing van art. 2 lid 5, onderdeel b WBR bepalend is het concern zoals dat ten tijde van de tweede verkrijging bestaat. Als gevolg van de wijzigingen in de interne reorganisatievrijstelling (art. 5b Uitvoeringsbesluit) per 1 juli 2013 kan het concern immers sneller wijzigen dan voorheen. Het belang om duidelijk aan te geven wat het beoordelingsmoment is, is daarmee vergroot.

2.4. Art. 2 lid 6 WBR sluit niet aan bij juridische werkelijkheid en praktijk

Art. 2 lid 6 WBR bevat een regeling voor de situatie waarin het belang in de economische eigendom van de onroerende zake toeneemt door inkoop en intrekking door de fondsbeheerder. De Orde meent dat de tekst van regeling niet aansluit bij de juridische werkelijkheid. De tekst van het zesde lid suggereert immers dat bij inkoop van een participatie door een niet-

rechtspersoon altijd eerst een verkrijging plaatsvindt van de participatie door de beheerder gevolgd door de intrekking van deze participatie.

Dit zal niet altijd het geval zijn, omdat de fondsvoorwaarden van bijvoorbeeld een fonds voor gemene rekening veelal bepalen dat een belegger op verzoek zijn participatie kan laten inkopen tegen bepaling van de (intrinsieke) waarde van de participatie. In dat geval betaalt de beheerder – ten laste van het fondsvermogen – een bedrag aan de belegger als gevolg waarvan de belegger zijn aanspraak op het fondsvermogen, die is belichaamd in de participatie, direct verliest. Om het zesde lid beter te doen aansluiten bij de juridische werkelijkheid en de praktijk, verzoekt de Orde het zesde lid algemener te formuleren door het slot van de bepaling als volgt te laten luiden: “(...) *de verkrijging van economische eigendom door deelnemers als gevolg van de intrekking van bewijzen van deelgerechtigdheid van een deelnemer.*”

De Orde verzoekt de wetgever, om onzekerheid te voorkomen, te bevestigen dat, evenals onder de huidige regeling, bij de overdracht van participaties in bijvoorbeeld een commanditaire vennootschap, die kwalificeert als een fonds als bedoeld in art. 1:1 Wet op het financieel toezicht, ook geen heffing optreedt bij de bestaande participanten als de verkrijger van de participaties een belang verkrijgt kleiner dan een derde.

2.5. Kwalificatie lichamen naar buitenlands recht

De Orde vraagt aandacht voor de kwalificatie van lichamen naar buitenlands recht. In de MvT wordt gerefereerd aan de Duitse GmbH & Co KG. Volgens de MvT zou de Duitse GmbH & Co KG rechtspersoonlijkheid bezitten. De Orde merkt op dat er discussie bestaat over de vraag of een GmbH & Co KG naar Duits recht rechtspersoonlijkheid bezit. Wel heeft de GmbH & Co KG naar Duits recht een zodanig rechtsbevoegdheid dat zij juridisch eigenaar kan zijn van onroerende zaken. De Orde verzoekt om een duidelijk criterium in de wettekst teneinde te bepalen of een buitenlandse rechtsvorm onder de toepassing van art. 4 of art. 2 WBR valt. De Orde doet daarom het voorstel buitenlandse rechtsvormen welke zelf de eigendom kunnen verkrijgen van Nederlandse onroerende zaken steeds als rechtspersoon aan te merken voor de toepassing van de WBR. Dit sluit het beste aan bij het Nederlandse recht waar de eigenschap om de eigendom van onroerende zaken te verwerven steeds gepaard gaat met het hebben van rechtspersoonlijkheid. Art. 4 lid 12 WBR (nieuw) zou dan kunnen luiden. “Voor de toepassing van dit artikel wordt onder rechtspersoon verstaan rechtspersonen naar Nederlands recht en lichamen naar buitenlands recht die eigendom van Nederlandse onroerende zaken kunnen bezitten.” Daarmee is duidelijk dat buitenlandse rechtsfiguren ofwel onder art. 2 dan wel onder art. 4 WBR vallen.

2.6. Samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting en omzetbelasting

Bij de verkrijging van aandelen in een lichaam als bedoeld in art. 4 WBR is, ongeacht de omvang van het verkregen belang, geen overdrachtsbelasting verschuldigd voor zover de bezittingen van dat lichaam bestaan uit onroerende zaken waarop bij een directe verkrijging de samenloopvrijstelling van toepassing zou zijn. De Orde verzoekt de wetgever te bevestigen dat dit ook geldt voor verkrijgingen waarop art. 2 lid 2 WBR van toepassing is in de situatie dat er geen btw is verschuldigd. De Orde meent dat de vrijstelling dan ook van toepassing zou moeten

zijn gelet op de ratio van de samenloopvrijstelling die er in is gelegen dat in de bouw- en handelsfase geen heffing van overdrachtsbelasting optreedt. Een voorbeeld ter verduidelijking.

Een besloten vennootschap (BV), waarvan de aandelen als fictieve onroerende zaken als bedoeld in art. 4 WBR moeten worden aangemerkt, bezit een onroerende zaak die voor btw-doeleinden als nieuw vervaardigd wordt aangemerkt. Een koper wil een 50%-belang verkrijgen bij dit vastgoed. Indien hij 50% van het vastgoed verkrijgt van de BV is de samenloopvrijstelling van art. 15 eerste lid onderdeel a WBR van toepassing. Indien hij 50% van de aandelen in BV zou verkrijgen, is de samenloopvrijstelling strikt genomen niet van toepassing, omdat er bij de verkrijging van aandelen geen btw is verschuldigd. Echter, op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad (arrest van 10 juni 2010, nr. 10/00498) vindt deze vrijstelling dan toch toepassing. Indien de onroerende zaak zou worden gehouden door een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid en een belang in deze entiteit wordt overgedragen, is ook geen btw verschuldigd. De Orde gaat er vanuit dat de vrijstelling dan ook van toepassing is en belastingplichtigen er niet toe zullen worden gedwongen om het vastgoed zelf over te dragen om de vrijstelling te kunnen genieten.

2.7. Onduidelijkheid ‘asset pooling’ (art. 2, lid 3, WBR)

Uit de MvT blijkt dat “asset pooling” mogelijk moet blijven. Indien vastgoed-CV’s hun belangen willen bundelen, bijvoorbeeld met het oog op een herfinanciering, kan dit door de beleggers hun belangen in de individuele CV’s onder te laten brengen in een nieuwe CV waarin elke belegger vervolgens een belang krijgt. Er ontstaat dan een CV die als holding optreedt van een groot aantal dochter -CV’s. Deze dochter-CV’s zijn de voormalige beleggingsfondsen, maar hebben nu nog slechts één commanditaire vennoot: de holding-CV. Het is de Orde niet duidelijk of art. 2, lid 3, WBR van toepassing is, indien vervolgens een belang in deze holding-CV wordt overgedragen, aannemende dat er geen belang wordt verkregen van een derde of meer in één van de CV’s. De Orde verzoekt om een toelichting op dit punt.

3. Wijzigingen met betrekking tot ANBI’s (art. 1, onderdeel F, H, art. XII, onderdeel A)

In het Wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2014 is een drietal wijzigingen opgenomen dat ziet op algemeen nut beogende instellingen (“ANBI’s”). Deze wijzigingen worden hierna van commentaar voorzien.

3.1. Periodieke gift ook mogelijk bij onderhandse akte (art. 6.38 Wet IB): pleidooi voor het spoedig publiceren van de concept-regelgeving

De Orde is verheugd dat het ook mogelijk wordt om periodieke giften bij onderhandse akte te doen en dat het tevens mogelijk blijft om dit – bijvoorbeeld in ingewikkeldere gevallen – bij notariële akte te doen. De Orde pleit ervoor dat zo spoedig mogelijk de concept-uitvoeringsregeling wordt gepubliceerd waarin de regels worden gesteld waaraan de onderhandse akte moet voldoen. Ten eerste geeft dit ANBI’s de tijd om zich hierop voor te bereiden en er direct in januari mee aan de slag te gaan. Bovendien zorgt dit ervoor dat nog commentaar kan worden geleverd op deze regels en aanpassing mogelijk is, voordat deze definitief worden.

Zo staat nu in de MvT dat de onderhandse akte in elk geval moet bevatten een uniek nummer als bedoeld in de Handelsregisterwet 2007 van die vereniging of stichting. Buitenlandse ANBI's kunnen echter niet aan deze eis voldoen, omdat zij niet zijn ingeschreven in het Nederlandse Handelsregister. Om strijd met EU-regelgeving te voorkomen, moet de eis van het unieke nummer op dezelfde wijze worden geformuleerd als in het nieuwe zevende lid, onderdeel b van art. 1a Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen: hetzij het RSIN hetzij – voor buitenlandse instellingen – het door de Nederlandse Belastingdienst verstrekte fiscaal nummer moet worden vermeld. Tevens valt het de Orde op dat in de lijst met punten die in de onderhandse akte moeten voorkomen, niet expliciet de eis van beëindiging bij overlijden staat, terwijl art. 6.34 Wet IB deze eis nog wel stelt. Deze eis zou dus ook in de onderhandse akte moeten worden opgenomen. In de lijst met punten staat immers wel de vast- en gelijkmatigheidseis die eveneens in art. 6.34 Wet IB staat.

Gezien deze punten die de Orde nu reeds in de MvT aantreft, wil de Orde er krachtig voor pleiten dat de concept-regelgeving en de concept-standaard onderhandse akte ter becommentariëring in concept wordt gepubliceerd en dat niet direct de definitieve regelgeving wordt gepubliceerd waar dan later wellicht nog reparaties in moeten plaatsvinden.

3.2. Aanscherping integriteitstoets (art. 5b AWR): symboolpolitiek

De Orde herhaalt haar oproep aan de politiek om terughoudend te zijn met invoering van maatregelen met primair een politiek-symbolische waarde die vooral een grote administratieve lastenverzwaring voor de ANBI-sector tot gevolg hebben.

De Orde heeft de indruk dat incidenten nu vaak aanleiding zijn om de ANBI-regelgeving aan te scherpen, hetgeen gevolgen heeft voor alle 60.000 ANBI's. De Orde zou de Tweede Kamer willen verzoeken om voortaan eerst onderzoek te doen naar de vraag of sprake is van een incident of dat er daadwerkelijk een probleem is, voordat gepleit wordt voor aanpassing van de ANBI-regelgeving. De sector wordt sinds 2006 tweejaarlijks en sinds 2012 jaarlijks met wijzigingen in de wet- en regelgeving geconfronteerd. De steeds wijzigende wet- en regelgeving en de steeds zwaardere eisen die meestal niet een fiscaal motief hebben, maar een donateurstransparantie-motief, maken het juist kleinere, private initiatieven al maar moeilijker, omdat er steeds meer kosten moeten worden gemaakt om aan de eisen voor de ANBI-status te kunnen voldoen. Dat lijkt in strijd met de wens van de politiek om de civil society te versterken.

De Orde heeft dus twijfels bij nut en noodzaak van de op verzoek van de Tweede Kamer voorgestelde uitbreiding van de integriteitstoets. De jurisprudentie van de Hoge Raad lijkt op dit punt immers voldoende waarborgen te bieden. Het betreft naar de mening van de Orde daarom vooral een symbolische bepaling. Omdat dit tevens betekent dat de bepaling niet of nauwelijks tot verzwaring van de administratieve lasten van ANBI's zal leiden, kan de Orde hier echter vrede mee hebben.

De Orde begrijpt uit de passage in de MvT dat de ANBI-status niet zal worden ontnomen als een ANBI niet zelf is betrokken bij de strafbare feiten en zich distantieert van de personen die zijn veroordeeld, ondanks het feit dat een strafbaar feit is gepleegd in de hoedanigheid van bestuurder

etc. Dit kan naar de mening van de Orde betekenen dat distantiering door bijvoorbeeld de overige bestuursleden ertoe kan leiden dat de ANBI-status behouden blijft. Kan dit worden bevestigd?

3.3. Verlenging van de multiplier met een jaar (art. 10b.1 Wet IB)

De Orde is van mening dat de multiplier op goede gronden wordt verlengd. Nu de Europese Commissie de multiplier tot en met 2016 heeft goedgekeurd, moet naar de mening van de Orde ook voor deze verlenging goedkeuring worden gevraagd. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat dit zo spoedig mogelijk zal worden gedaan, zodat hier ultimo 2016/begin 2017 geen onzekerheid over bestaat.

4. Wet op de internationale bijstand bij de heffing van belastingen (WIB) (art. X, onderdelen A, B, C, D, E, F en G)

De Orde heeft kennis genomen van het voornemen de kennisgevingsprocedure¹ bij internationale uitwisseling van inlichtingen af te schaffen. In de MvT is voor die afschaffing een aantal redenen gegeven. Aldaar is gewezen op het belang van het sneller en effectief kunnen uitwisselen van inlichtingen in het kader van de bestrijding van internationale belastingfraude.

De Orde merkt hierover het volgende op:

1. De Orde wijst erop dat de kennisgevingsprocedure ook onder de huidige wetgeving geen vertraging hoeft op te leveren bij fraudegevallen. Immers, in dat geval volgt ook onder het huidige recht een kennisgeving pas na de uitwisseling. De huidige regeling voorziet bij fraude reeds in een snelle uitwisseling en hoeft derhalve in de strijd tegen internationale belastingfraude niet te worden aangepast. Graag een reactie op dit standpunt.
2. In oktober 2011 heeft de Nederlandse regering in reactie op de “peer review”² aangegeven dat slechts in een klein aantal gevallen bezwaar en beroep tegen de gegevensuitwisseling wordt ingesteld, dat de procedure ertoe dient om de juistheid van de uit te wisselen informatie te controleren en dat het nadeel van een tragere uitwisseling daar niet tegen opweegt. De Orde vraagt zich af waarom de mening van de Nederlandse regering op dit punt met de indiening van dit voorstel is gewijzigd en verzoekt om een toelichting.
3. Bij gegevensuitwisseling op verzoek (en spontane) uitwisseling gaat het, anders dan bij automatische uitwisseling, niet om grote hoeveelheden inlichtingen maar juist om gegevens waarom in een specifieke situatie wordt verzocht of waarvan de specifieke situatie een spontane uitwisseling vergt. De Orde begrijpt dan ook niet waarom voor deze beperkte gevallen de kennisgeving zou moeten vervallen en verzoekt om een toelichting.
4. Bij automatische uitwisseling gaat het om de uitwisseling van vooraf omschreven inkomenscategorieën die de Belastingdienst zelf voor handen heeft via renseignering. In de praktijk gaat het bij de uitwisseling op verzoek van een ander land veelal om

¹ Dit gedeelte van het commentaar is mede gestoeld op het nog niet gepubliceerde artikel van K.R.C.M. Jonas LLM en mr. J.A.R. van Eijsden “De kennisgeving vooraf bij internationale uitwisseling van gegevens verdwijnt. En daarmee de rechtsbescherming ook!”.

² OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: The Netherlands (combined phase and phase 2) blz. 84, zie ook het in noot 1 genoemde artikel onder 4.2.

informatie die de Belastingdienst niet zelf voor handen heeft. Het gaat daarbij om informatie die van geval tot geval verschilt. Daartoe worden vaak inlichtingen ingewonnen bij een in Nederland gevestigde administratieplichtige door middel van een onderzoek ex art. 8 WIB. In vrijwel alle gevallen is degene bij wie inlichtingen worden ingewonnen niet dezelfde als de buitenlandse belastingplichtige op wie de inlichtingen betrekking hebben. Partijen zijn ook vaak niet gelieerd. Het kan bijvoorbeeld ook gaan om contractpartners. Degene van wie inlichtingen worden ingewonnen verliest in het voorstel alle rechtsbescherming. Hij is verplicht tot antwoorden maar krijgt geen inzicht in de context van de gevraagde informatie. Ook wordt hem de mogelijkheid ontnomen te controleren of de informatie die uiteindelijk wordt uitgewisseld wel juist is. De Orde acht dit ongewenst en voorziet dat belastingplichtigen voorzichtiger zullen zijn in de beantwoording van vragen. Zij zullen immers vooraf willen weten welk verzoek van welk land aan de vragen ten grondslag ligt en waarvoor de informatie zal worden gebruikt.

5. Het argument dat een kennisgevingsprocedure niet verplicht is gesteld door de Bijstandsrichtlijn 2011/16/EU of de voorganger van deze richtlijn, acht de Orde niet toereikend. Het Europese recht verbiedt immers een dergelijke procedure niet³. Bovendien kennen andere Europese landen, zoals met name Duitsland, eveneens een kennisgevingsprocedure⁴ en wordt de inlichtingsplichtige in andere landen wel op de hoogte gesteld van de gegevens die worden uitgewisseld. In het huidige voorstel verdwijnt de kennisgeving en heeft degene die de informatie aanlevert geen enkel inzicht in wat daarmee gebeurt. De Orde verzoekt om een betere argumentatie.
6. In de MvT wordt het argument gebruikt dat de afschaffing van de kennisgeving niet heeft geleid tot negatieve ervaringen bij de BTW en accijnzen. De Orde is van mening dat dit argument geen hout snijdt. Immers, de inlichtingsplichtigen zullen niet weten wat met de door hen verschaft informatie is gebeurd.

De kennisgevingsprocedure is, zoals in de MvT wordt aangegeven, in 1985 ingevoerd om de individuele rechtsbescherming van belastingplichtigen en hun privacy zo goed mogelijk te waarborgen. Naar de mening van de Orde is sinds 1985 in het bijzonder het belang van de privacy toegenomen. In dat licht verzoekt de Orde om de afschaffing van de kennisgeving niet in te voeren.

5. Huwelijksvermogensrecht

Uit de voorbeelden 1 en 2 in de MvT blijkt dat de vergoedingsvordering van de vergoedingsgerechtigde echtgenoot deel uitmaakt van de tbs-regeling van art. 3.91 Wet IB 2001. De ertegenover staande vergoedingsschuld behoort bij de vergoedingsplichtige echtgenoot tot het ondernemingsvermogen (voorbeeld 1) respectievelijk het tbs-werkzaamheidsvermogen (voorbeeld 2). In voorbeeld 3, dat aanmerkelijkbelangaandelen betreft, behoren de vergoedingsvordering en -schuld tot de rendementsgrondslag van box 3. Dit geldt ook in voorbeeld 4, dat de eigen woning betreft, vanwege de specifieke in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2014 voorgestelde aftrekbeperking in art. 3.119a lid 5 onderdeel c Wet IB

³ Zie de conclusie van A-G Kokott van 6 juni 2013, C-276/12.

⁴ Er bestaat ook een kennisgevingsprocedure vooraf voor bepaalde gegevens in Oostenrijk, Estland en Luxemburg.

2001. Kortom: het maakt dus nogal wat uit welke vermogensbestanddelen de ene echtgenoot heeft aangeschaft met de geldmiddelen van de andere echtgenoot. Het komt de Orde voor dat een eenvoudiger systeem in de Wet IB 2001 kan worden verkregen door deze vergoedingsvorderingen en -schulden ex art. 1:87 BW, analoog aan de overbedelingsvorderingen en onderbedelings schulden uit hoofd van het wettelijke versterferrecht van boek 4 BW (zie art. 5.4 Wet IB 2001), te defiscaliseren. Er is dan geen sprake van een vordering noch van een schuld in box 1 respectievelijk in box 2. Vordering en schuld maken deel uit van box 3 maar worden aldaar gedefiscaliseerd. Irrelevant is dan voor de fiscale behandeling welke vermogensbestanddelen de echtgenoot met de geldmiddelen van de andere echtgenoot precies heeft aangeschaft.

Consequentie van de huidige gekozen benadering, waarbij dus precies moet worden gevolgd welke vermogensbestanddelen de vergoedingsplichtige echtgenoot heeft aangeschaft, is voorts dat voor de fiscale behandeling van de vordering van de vergoedingsgerechtigde echtgenoot de fiscale positie van de vergoedingsplichtige echtgenoot relevant is. Als echtgenoot B uit voorbeeld 1 (ondernemer) zijn onderneming inbrengt in de BV (al dan niet fiscaal geruisloos) en daarmee dus transformeert tot aanmerkelijkbelanghouder (vgl. voorbeeld 3), blijkt uit voorbeeld 3 dat de vergoedingsschuld van echtgenoot B (die als verknochte schuld niet kan worden mee-ingebracht in de BV) overgaat naar de rendementsgrondslag van box 3. Hetzelfde geldt voor de vergoedingsvordering van echtgenoot A. Ook die gaat over van box 1 (tbs-regeling) naar box 3. Dit soort “problemen” doen zich niet voor als vordering en schuld bij beide echtgenoten in box 3 zijn gedefiscaliseerd. Iets soortgelijks geldt, omgekeerd, als echtgenoot B uit voorbeeld 3 terugkeert uit de BV (al dan niet fiscaal geruisloos). Alsdan gaan de vergoedingsvordering en de -schuld voor echtgenoot A respectievelijk echtgenoot B over van box 3 naar box 1, te weten de tbs-regeling (voor echtgenoot A) respectievelijk de IB-winstsfeer (voor echtgenoot B). Dit soort sfeerovergangssituaties doen zich niet voor als de vergoedingsvordering en -schuld deel uitmaken van box 3 en aldaar zijn gedefiscaliseerd. Het is juist vanwege dit soort in de praktijk ingewikkeld te volgen situaties dat de onderbedelingsvorderingen en -schulden uit hoofde van het wettelijke versterferecht van boek 4 BW steeds deel uitmaken van box 3 en aldaar op grond van art. 5.4 Wet IB 2001 zijn gedefiscaliseerd.

De Orde vraagt daarom of de staatssecretaris een dergelijke defiscaliseringsregeling in box 3 heeft overwogen en op welke gronden hij die heeft afgewezen en geeft de staatssecretaris sterk in overweging een met art. 5.4 Wet IB 2001 vergelijkbare defiscaliseringsregeling te treffen voor de vergoedingsvorderingen en -schulden ex art. 1:87 BW.

De door de staatssecretaris gekozen oplossing biedt ook geen oplossing voor de situatie, waarin de vergoedingsplichtige echtgenoot op grond van art. 1:87 BW de bruto-opbrengst moet vergoeden aan de vergoedingsgerechtigde echtgenoot, dat wil zeggen zonder rekening te houden met de belastingcomponent. Als in voorbeeld 3 echtgenoot B een vervreemdingsvoordeel realiseert van bijvoorbeeld € 1000 (overdrachtsprijs minus verkrijgingsprijs), moet hij hierover € 250 aanmerkelijkbelangheffing (25%) betalen. De vergoedingsgerechtigde echtgenoot A kwalificeert immers niet als aanmerkelijkbelanghouder, zodat die geen aanmerkelijkbelangheffing is verschuldigd. Stel dat echtgenoot B de aanschaf van de aanmerkelijkbelangaandelen destijds volledig heeft gefinancierd (met toestemming), dan moet

echtgenoot B de gehele waardeinstijging van bruto € 1000 vergoeden aan zijn echtgenoot A. Uit voorbeeld 3 blijkt dat deze waardeinstijging niet wordt aangemerkt als rente, zodat deze € 1000 niet als aftrekbare kosten in mindering komen op het aanmerkelijkbelanginkomen. Netto heeft echtgenoot B na de aanmerkelijkbelangheffing echter “slechts” € 750 tot zijn beschikking. Rijst toch de vraag hoe echtgenoot B de resterende € 250 - feitelijk de aanmerkelijkbelangheffing - die hij aan zijn echtgenoot A moet vergoeden, financiert. Zou echtgenoot A wel kwalificeren als aanmerkelijkbelanghouder, dan zou de aanmerkelijkbelangheffing volledig “drukken” op echtgenoot A (zodat die netto, samen met de vergoeding van € 1000 van echtgenoot B, € 750.000 overhoudt).

Hetzelfde doet zich voor als echtgenoot B in voorbeeld 2 (tbs-regeling) de volledige tbs-claim moet afrekenen in box 1 tegen het progressieve tarief, terwijl hij de waardeinstijging bruto, dus zonder rekening te houden met deze tbs-heffing in box 1, moet vergoeden. Anders dan ab-inkomen is tbs-inkomen geen gemeenschappelijk inkomen, dus de echtgenoten hebben niet de mogelijkheid de inkomstenbelastingheffing te laten plaatsvinden bij die echtgenoot die ook de meerwaarde van het desbetreffende vermogensbestanddeel toucheert.

Dit lijkt de Orde een reëel probleem en vraagt de staatssecretaris om een toelichting op dit punt.

._***._