

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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

Amsterdam, 5 oktober 2004

Betreft: NOB commentaar op wetsvoorstel “Wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2005)”, Kamerstuknummer 29 767

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: *de Orde*) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 2005) en ziet daarin aanleiding tot de volgende reactie.

1. Doorschuifregeling inkomstenbelasting

1.1 Achterblijvende vermogensbestanddelen

De doorschuifregeling van art. 3.63 Wet IB 2001 kan momenteel ook worden toegepast bij de overdracht van een zelfstandig deel van een onderneming, mits het niet-overgedragen deel op zichzelf nog een onderneming vormt. Voorgesteld wordt om dat vereiste ingaande 2005 te laten vervallen; voor de toepassing van de faciliteit is dan niet langer van belang of de bij de overdrager achterblijvende vermogensbestanddelen nog een onderneming vormen. Onder die voorgestelde regeling zal het achterblijvende vermogensbestanddeel – niet zijnde een onderneming – de winstsfeer verlaten, zodat ter zake fiscale afrekening plaatsvindt. De Orde meent dat voor die afrekening een doorschuifregeling zou moeten gelden indien het achterblijvende vermogensbestanddeel onder de terbeschikkingstellingsregeling gaat vallen. Het voorstel is immers voornamelijk gericht op de situatie dat de overdrager het achterblijvende vermogensbestanddeel (bijvoorbeeld het bedrijfspand) aan de opvolger gaat verhuren. Als daarbij niet wordt toegestaan om heffing over de in het vermogensbestanddeel begrepen stille reserves naar de toekomst te verschuiven, zullen de betrokkenen alsnog met liquiditeitsproblemen geconfronteerd kunnen worden.

Voorts vraagt de Orde zich af of met betrekking tot de achterblijvende vermogensbestanddelen bijzondere voorwaarden gelden; mag dit bijvoorbeeld zowel een actief als passiefpost zijn, en dienen samenhangende reserves of voorzieningen eveneens achter te blijven?

1.2 Verkorting 36-maandstermijn

Voor de toepassing van de doorschuifregeling van art. 3.63 Wvta 2001 geldt als voorwaarde dat de overnemende belastingplichtige gedurende 36 maanden als ondernemer of werknemer aan de onderneming verbonden is geweest. Voorgesteld wordt om die termijn met ingang van 2005 te verkorten tot 24 maanden. Deze wijziging leidt tot een belangrijke versoepeling van de mogelijkheden voor fiscaal geruisloze bedrijfsopvolging, en wordt door de Orde dan ook van harte verwelkomd. Desondanks geeft de Orde in overweging om in dit kader tot een verdere versoepeling van bedrijfsoverdrachten te komen. De Orde is van mening dat het toepassen van een termijn in dezen geheel achterwege zou moeten blijven, evenals dat het geval was onder de voorheen geldende wetgeving. Er is naar het oordeel van de Orde geen goede reden om de overnemer en de overdrager te verplichten samen te werken. Het niet stellen van een termijn leidt niet tot onbedoelde effecten – hetgeen ook kan worden afgeleid uit de tot 2001 geldende regelgeving - mits maar de voorwaarde geldt dat de overnemer de onderneming continueert. De huidige en voorgestelde termijnstelling werkt eerder belemmerend, dan stimulerend voor bedrijfsopvolgingen.

Indien wordt vastgehouden aan het voorliggende voorstel merkt de Orde op dat de termijn een onwenselijke overlap vertoont met de voortzettingseis van drie jaren die art. 3.79, derde lid, Wvta 2001 stelt aan toepassing van de stakingsaftrek. Deze termijnen hebben immers een vergelijkbare achtergrond maar worden toch volgtijdelijk toegepast. De Orde bepleit om de twee termijnen in hun samenhang te bezien en hun lengte dienovereenkomstig te verkorten.

2. Vervallen dubbel spaarloon

Voorgesteld wordt om art. 31, eerste lid, onderdeel f, Wvta 1964 zodanig aan te passen dat het niet langer mogelijk is om in één kalenderjaar meermaals te profiteren van de vrijstelling voor spaarloon. In de nieuwe redactie kan een werknemer alleen bij de inhoudingsplichtige tot wie hij vanaf de eerste dag van het kalenderjaar in dienstbetrekking staat en die ten aanzien van hem sinds die dag de algemene heffingskorting toepast, spaarloon opbouwen tot een bedrag van maximaal € 613. Deze aanpassing impliceert dat voortaan geen gebruik meer van de spaarloonregeling zal kunnen worden gemaakt indien de belastingplichtige op 1 januari niet tot een inhoudingsplichtige in (fictieve) dienstbetrekking staat. Ook indien de werknemer op 1 januari tot een inhoudingsplichtige in (fictieve) dienstbetrekking staat die geen spaarloonregeling aanbiedt, kan de werknemer in dat kalenderjaar geen gebruik maken van de spaarloonregeling, ook al treedt hij daarna in dienst bij een inhoudingsplichtige die wel een spaarloonregeling kent.

De Orde acht het onredelijk dat groepen belastingplichtigen hierdoor tijdelijk geheel verstoken blijven van de spaarloonfaciliteit. De Orde acht de hiervoor in het Nader rapport gegeven motivering ontoereikend en verzoekt het voorstel op dit punt te versoepelen. De Orde geeft in overweging hiervoor aansluiting te zoeken bij de toekenning van de heffingskorting.

3. Werknemersopties

Met betrekking tot de loonbelastingheffing van opties toegekend aan werknemers wordt voorgesteld het keuzeregime te beëindigen en voortaan alleen nog te heffen op het tijdstip waarop de opties daadwerkelijk worden uitgeoefend. Op dat moment wordt het daadwerkelijk gerealiseerde voordeel progressief belast als loon. De Orde onderschrijft dat deze methodiek met name beter aansluit bij de Angelsaksische wijze van heffing (maar ook bij die van een aantal andere landen) hetgeen met name aantrekkelijk is voor uitgezonden werknemers. Niettemin plaats de Orde bij dit voorstel enkele kanttekeningen.

In de eerste plaats is de Orde van oordeel dat de methode van heffing bij uitoefening niet aansluit bij de systematiek van de Wet LB 1964. Een eventuele koersstijging van de onderliggende aandelen heeft immers hoegenaamd niets van doen met de dienstbetrekking zodat aan de voorwaarde van art. 10, eerste lid, Wet LB 1964 niet is voldaan en mitsdien geen sprake kan zijn van loon. Dit laat zich nadrukkelijk illustreren indien men de werknemer die de optie verkrijgt vergelijkt met de belegger die dezelfde optie – onder overigens dezelfde omstandigheden - verwerft maar geen werknemer is. De laatste wordt – buiten de heffing volgens box 3 – niet belast; de werknemer wordt voor het reële voordeel belast tegen het progressieve tarief.

In de tweede plaats sluit het huidige wettelijke systeem naadloos aan bij de systematiek die de OESO voorstaat ter voorkoming van dubbele belasting over werknemersopties in grensoverschrijdende situaties. Immers, daar wordt het onvoorwaardelijk worden van de optierechten als uitgangspunt genomen voor de toerekening van het voordeel over de verschillende staten. De Orde vraagt zich overigens in dit kader af hoe de wetgever de allocatie voorstaat na invoering van dit regime.

Gezien deze bezwaren is de Orde van oordeel dat het voorgestelde regime zowel in theoretisch opzicht, als in principieel opzicht onevenwichtig is. De Orde geeft in verband hiermee in overweging om het huidige regime te handhaven dan wel het voordeel tegen een bijzonder tarief te belasten; immers het voordeel zal betrekking hebben op een periode van een aantal jaren zodat een tariefmatiging terecht is.

Tevens geeft de Orde in overweging om invorderingsuitstel te verlenen van de verschuldigde belasting tot het tijdstip van vervreemding van de met de opties verworven aandelen. Een dergelijke tegemoetkoming sluit aan bij het aan de Wet LB 1964 en Wet IB 2001 ten grondslag liggende stelsel waarbij inkomsten pas effectief worden belast bij realisatie. Dit komt tegemoet aan het liquiditeitsprobleem dat ten gevolge van de uitoefening ontstaat en bewerkstelligt onder omstandigheden een effectieve tariefverlaging, zij het niet over de voorliggende periode. Een combinatie van beide hiervoor genoemde voorstellen zou dan ook naar de mening van de Orde het meest wenselijk zijn.

Overigens acht de Orde het onjuist dat niet alleen de waarderingmethodiek in de uitvoerings sfeer wordt geregeld, maar zelfs het heffingstijdstip; een heffingstijdstip moet voor elk type voordeel wettelijk worden geregeld en niet in de uitvoerings sfeer. Een dergelijke aanpak staat ook haaks op de Wet LB 1964 waar in art. 13a expliciet is geregeld welk heffingstijdstip geldt en wel voor alle loonbestanddelen. Het heffingstijdstip dient naar het oordeel van de Orde niet bepaald te worden in de uitvoerings sfeer.

Tot zijn spijt constateert de Orde dat de voorgestelde systematiek niet zal gaan gelden voor de vennootschapsbelasting, de kapitaalsbelasting en de dividendbelasting. Dit betekent onder andere dat de aftrek in de vennootschapsbelasting plaatsvindt op het moment dat de optie onvoorwaardelijk wordt, en dat de omvang van die aftrek bij benadering wordt berekend naar de waarderingsregels die momenteel voor de loonbelasting gelden. De Orde meent dat deze afwijking sterk afbreuk doet aan de voor de loonsfeer voorgestelde vereenvoudiging; immers, alle discussiepunten die momenteel terzake bestaan blijven aldus gehandhaafd. Dit klemt temeer door de invoering van nieuwe jaarverslaggevingregels per 2005. Bij een ongewijzigde doorvoering van het wetsvoorstel zullen afwijkende waarderingsregels en tijdstippen gelden voor de loonsfeer (uitcofentijdstip), de vennootschapsbelasting c.d. (tijdstip onvoorwaardelijk worden) en de jaarrekening (toekenningstijdstip). Dit leidt niet tot de gewenste vereenvoudiging en strookt bovendien niet met de regels die internationaal gangbaar zijn. De Orde pleit er dan ook sterk voor om het afrekkijdstip en de waardering voor de onderscheiden belastingen (maar met name de vennootschapsbelasting) aan te laten sluiten bij de regels voor de loonsfeer, dan wel de nieuwe regels van het jaarrekeningenrecht. Zonder een dergelijke onderlinge afstemming komt aan het argument van vereenvoudiging geheel geen betekenis toe; bovendien is het in theoretisch opzicht onjuist dat loon niet ten volle als loonkosten in aanmerking genomen kan worden. De Orde is tot slot van oordeel dat daar waar bijvoorbeeld bij het voorstel van tariefverlaging van de VpB de concurrentiepositie van Nederland als belangrijk element in beeld wordt gebracht, dat op deze plaats niet het geval is. De Orde is van oordeel dat deze afrekbepanking afbreuk doet aan de positie van Nederland als aantrekkelijk vestigingsland.

Ten slotte kan nog worden opgemerkt dat in veel landen de mogelijkheid bestaat om voor een bepaald bedrag zonder belastingheffing werknemersopties of werknemersaandelen toe te kennen aan werknemers, teneinde aandelenbezit in de werkgever te stimuleren. Het zou het vestigingsklimaat van Nederland ten goede komen indien een dergelijke faciliteit ook in de Wet op de loonbelasting zou worden opgenomen. Tevens zou daardoor het verschil in netto-inkomen voor de werknemers van een wereldwijd opererend concern dat een universeel werknemersparticipatieplan aanbiedt worden gemitigeerd.

4. Verlaging VpP-tarief

De Orde spreekt haar waardering uit over de verlaging van tarieven van de Wet VpB 1969. Met de staatssecretaris is de Orde van oordeel dat de tariefverlaging de concurrentie positie van Nederland kan verbeteren, dan wel Nederland niet in (verdere) achterstandpositie brengt. Uiteraard wacht de Orde de concrete voorstellen voor de belastingherziening 2007 met spanning af en hoopt dat het Nederlandse vestigingsklimaat daardoor een serieuze impuls zal krijgen.

De Orde constateert dat de voorschriften voor de berekening van de terugkeerreserve van art. 3.54a Wet IB 2001 niet aan de voorgestelde tariefswijziging worden aangepast. Door de in art. 3.54a, derde lid, Wet IB 2001 genoemde factor van 65% ongewijzigd te handhaven, zullen belastingplichtigen die vanaf 1 januari 2005 gebruikmaken van de terugkeerciliteit, een verhoudingsgewijs grote terugkeerreserve vormen. Dit vormt een belemmering voor de toepassing van de terugkeerciliteit van art. 14c Wet VPB 1969. Naar de mening van de Orde dient de genoemde factor van 65% dan ook overeenkomstig de verlaging van het VPB-tarief te worden verhoogd.

5. Grije kentekens

De Orde heeft kennis genomen van de wijziging van de oorspronkelijke voorstellen inzake de fiscale behandeling van bestelauto's. De Orde onderschrijft dat het oorspronkelijke voorstel geen doorgang moet vinden; nu dit voorstel ook daadwerkelijk is gewijzigd besteedt de Orde daaraan verder geen aandacht. Ten aanzien van het gewijzigde voorstel is het de Orde op dit moment niet geheel duidelijk hoe dit precies luidt. De Orde begrijpt dat voorwaarde voor vermindering van de BPM/MRB is dat deze alleen verleend kan worden aan ondernemers en mits deze in het desbetreffende jaar winst behalen. Nog los van de administratieve lastenverzwaring die aan het alternatief is verbonden, acht de Orde het ten principale onjuist dat het beoogde doel – tegengaan van oneigenlijk privé-gebruik van bestelauto's – wordt afgemeten aan het al dan niet behalen van fiscale winst in een jaar.

De Orde vraagt zich af of en zo ja op welke wijze de verticale verliescompensatie op dit punt nog van betekenis is. De Orde geeft in overweging de tegemoetkoming te verbinden aan de status van ondernemerschap voor de Wet OB 1968.

Voorts vraagt de Orde zich af hoe de voorgestelde wijziging doorwerkt naar de autokostenfictie in de inkomstenbelasting. Naar de mening van de Orde dient de huidige omschrijving van het waardebegrip van bestelauto's gehandhaafd te blijven (art. 3.20 en 3.145, vijfde lid, onderdeel b, Wet IB 2001). Voorts meent de Orde dat de auto in de meerderheid der gevallen ter beschikking wordt gesteld door een ondernemer, zodat de forfaitaire onttrekking of bijtelling in die situaties zal worden berekend naar de waarde exclusief BPM. De fiscale status van de gebruiker van de bestelauto dient derhalve niet van invloed te zijn op het voor de autokostenfictie te gebruiken waardebegrip.

Voorts zou de Orde graag een nadere toelichting krijgen op de toezegging dat de wijzigingen met betrekking tot de BPM niet gelden voor bestelauto's waarvoor het kentekenbewijs vóór 1 januari 2005 is afgegeven. Klopt het dat de autokostenfictie ter zake van die auto's steeds berekend zal worden naar het waardebegrip exclusief BPM? Geldt die toezegging ook indien de bestelauto na 1 januari 2005 van eigenaar wisselt?

Uit de dekkingsvoorstellen die samenhangen met de hiervoor opgenomen aanpassing blijkt dat het voornemen bestaat dat de autokostenfictie voortaan in de Wet LB 1964 in aanmerking wordt genomen. De Orde is van oordeel dat de daartegen in het verleden aangedragen argumenten – mogelijke aantasting van de privacy en administratieve lastenverzwaring voor werkgevers – nog onverkort gelden – zodat doorvoering van dit voornemen onwenselijk is. Mocht niettemin het voornemen bestaan dit voornemen tot uitvoering te brengen dan verdient het aanbeveling dat de mogelijkheid tot tegenbewijs geheel in de verhouding tussen werknemer en fiscus wordt afgewikkeld. Het systeem van de (negatieve) voorlopige aanslag zou daarin kunnen voorzien.

6. Tarief algemeen nut-instellingen schenkings- en successierecht

De Orde spreekt haar waardering uit voor de verlaging van het bijzondere tarief in de Successiewet voor algemeen nutbeogende instellingen van 11% naar 8%. Niettemin zou er naar het oordeel van de Orde reden moeten zijn dit tarief terug te brengen tot nihil. De desbetreffende verwervingen worden in alle gevallen volledig ingezet voor goede doelen en beogen op geen enkele wijze tot een bevoordeling te komen van individuele personen en/of instellingen. Het past niet daar dan belasting over te heffen.

N | O | B |

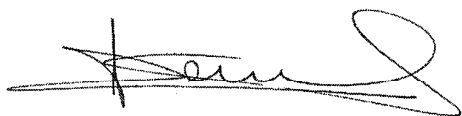
Het is naar het oordeel van de Orde wenselijk op dit punt tot een heroverweging te komen. Het budgettaire beslag daarvan is toch betrekkelijk beperkt. Eventueel kan worden overwogen tot een afschaffing ervan in twee of drie tranches van een jaar te komen.

7. Tot slot

Een kopie van deze brief heeft de Orde heden verzonden aan de Staatssecretaris. Uiteraard is de Orde gaarne bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze



prof. dr. A.H.M. Daniels