

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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

Amsterdam, 9 september 2010

**Betreft: Commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het
 wetsvoorstel en de nota van wijziging van ‘Wijziging van enkele
 belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2010)’,
 (kamerstuknr. 32401)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel en de nota van wijziging tot ‘Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2010)’. De Orde is verheugd over het tijdig indienen van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer waardoor een meer gedegen reactie mogelijk is. De Orde heeft het wetsvoorstel getoetst aan de door haar gehanteerde criteria voor fiscale wetsvoorstellen. Dit commentaar start met de belangrijkste conclusies.

Inkomstenbelasting

- De bijzondere regelingen voor immigratie en emigratie en aanvang en einde buitenlandse belastingplicht zijn onnodig in de visie van de Orde. Ook zonder deze bepalingen loopt de box 3-heffing goed en deze bijzondere bepalingen maken de wet onnodig ingewikkeld.

- De aanpassing van het tbs-regime naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad over de bestuursregeling, is naar de mening van de Orde eveneens overbodig. De huidige wet bevat namelijk voldoende waarborgen om misbruik te bestrijden. Tevens is de Orde principieel van mening dat een zo groot mogelijke gelijkschakeling wenselijk is tussen de tsb-er en de IB-ondernemer, alsmede tussen de tbs-ers ex art. 3.91 en tbs-ers ex art. 3.92 Wet IB 2001. De voorgestelde regeling zorgt juist voor verdere verschillen tussen IB-ondernemers en tbs-ers en tussen tbs-ers onderling. Dit noodzaakt op haar beurt weer tot invoering van aanvullende ingewikkelde schakelbepalingen bij rechtsvormwisselingen. De Orde bepleit handhaving van de door de Hoge Raad geformuleerde heldere regels.

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

- De voorgestelde wijzigingen van artt. 4.17 en 4.17a, lid 8 Wet IB 2001 geven niet alleen grote onduidelijkheid over de uitwerking van verschillende praktijkvoorbeelden, maar ook leidt dit ertoe dat gelijke eindsituaties verschillende fiscale gevolgen hebben. Naar de mening van de Orde moet de fiscale regeling bij vererving van aanmerkelijkbelangpakketten die tot een (beperkte) huwelijksgemeenschap behoren fundamenteel worden heroverwogen.

Overdrachtsbelasting

- De Orde is niet overtuigd van de noodzaak tot reparatie van de overdrachtsbelasting op het punt van de verkrijging van economisch eigendom. De door de wetgever gesignaleerde gevallen van misbruik komen de Orde nogal uitzonderlijk voor. Zowel qua aantal als qua omvang herkent de Orde deze gevallen in de praktijk niet. De Orde verzoekt om een heroverweging van de maatregel. Mocht de aanpassing van het begrip economische eigendom doorgang vinden, dan zou de Orde het op prijs stellen als via voorbeelden kan worden aangegeven wat wel en wat niet onder de nieuwe regeling valt. Met name bij huurdersinvesteringen bestaat hierover onduidelijkheid.

Successiewet

- De Orde bepleit terugwerkende kracht naar 1 januari 2010 van de verruiming van de eenmalige schenkingsvrijstelling van € 50 000 ten behoeve van de verwerving van een eigen woning door kinderen.

Naast deze punten heeft de Orde ook opmerkingen over de Invorderingswet en de Loonbelasting.

Uit het bovenstaande blijkt dat de Orde zoals gebruikelijk veel technische vragen heeft. Dit keer valt op dat de Orde ook erg kritisch is over de noodzaak van delen van de voorgestelde wetgeving. De ondertoon 'Waarom moet dit allemaal?' is echter ingestoken vanuit een oprechte bezorgdheid over de gevolgen van allerlei ingewikkelde (en opnieuw veel vragen oproepende) wetgeving, een zorg voor consistente en uitvoerbare wetgeving én onnodige administratieve lastenverzwaring.

1 Wet Inkomstenbelasting 2001

1.1 Terbeschikkingstellingsregeling (art. 3.92 e.v. Wet IB 2001)

1.1.1 Vergelijking ondernemersregime

De Orde twijfelt aan de noodzaak van de reparatie van het arrest HR 15 januari 2010, nr. 08/03923, BNB 2010/100. In de IB-ondernemerssfeer, waarmee de terbeschikkingstellingsregeling (hierna: tbs-regeling) nauw verwant is, kwalificeert de met een ondernemer in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot niet als ondernemer. Deze kwalificatie is voorbehouden aan de ondernemende echtgenoot zelf. Het is de Orde niet gebleken dat dit in de IB-ondernemerssfeer tot bijzondere problemen aanleiding heeft gegeven. Het ontgaat de Orde derhalve waarom in de tbs-regeling niet dezelfde lijn kan worden gevolgd als in de IB-ondernemerssfeer en waarom daar wel moet gelden dat de in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot moet worden aangemerkt als tbs-er.

Tevens noodzaakt het verschil met het IB-ondernemerschap tot het implementeren van de nodige aanvullende regelgeving bij huwelijk in gemeenschap van goederen en bij inbreng van de onderneming in een BV, respectievelijk terugkeer uit de BV, zie ook hierna.

1.1.2 Géén gevaar voor misbruik

Ook het vermeende misbruik vanwege de gemakkelijke wijziging van de tenaamstelling zal zich naar de mening van de Orde niet of nauwelijks voordoen in de praktijk. Wijziging van de tenaamstelling van een ter beschikking gesteld pand zal via de notaris moeten verlopen, hetgeen additionele kosten met zich brengt. Betwijfeld kan worden of veel belastingplichtigen dit ervoor over zullen hebben. Wijziging van de tenaamstelling van een vordering kan eenvoudiger, maar dit heeft een tegengesteld effect. Met betrekking tot de belastingheffing over de rente is een fifty-fifty-verdeling doorgaans het aantrekkelijkst, maar met betrekking tot een afwaarderingsverlies is dit juist niet het geval en is het aantrekkelijkst dit in aanmerking te nemen bij de belastingplichtige met het hoogste inkomen. Op voorhand kan niet worden aangegeven welke situatie zich daadwerkelijk voor zal doen in de praktijk, dus anticiperen lijkt lastig. Bovendien waakt het bestaande art. 3.98b Wet IB 2001 reeds tegen 'overdrachten' van afgewaardeerde vorderingen. Ook in die situaties is de claim van de fiscus veilig gesteld. De Orde meent derhalve dat het in de praktijk met het door de Minister gevreesde misbruik zo'n vaart niet zal lopen. In dit licht bezien komt de in de memorie van toelichting (artikelsgewijze toelichting) gesuggereerde belastingderving van € 10 miljoen de Orde nogal irrealistisch voor en de Orde verzoekt de Minister derhalve dit bedrag nader te onderbouwen.

1.1.3 Géén reparatie ongehuwden en gehuwden op huwelijkse voorwaarden

Verder wijst de Orde erop dat ongehuwde partners alsmede op huwelijkse voorwaarden gehuwde echtgenoten de belastingheffing over de tbs-inkomsten wel zodanig kunnen toedelen dat de belastingheffing plaatsvindt bij die partner of echtgenoot bij wie dat fiscaal gezien het beste uitkomt. Deze situaties worden in onderhavig wetsvoorstel niet gerepareerd. De Orde vraagt zich af waarom alleen de situatie van de in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten wordt gerepareerd. Dit sterkt de Orde des te meer in haar overtuiging dat er geen noodzaak is om BNB 2010/100 te repareren.

1.1.4 Onnodige introductie aanvullende regelgeving

Voorts blijkt uit het wetsvoorstel dat als gevolg van deze voorgestelde wijziging er aanvullende wetgeving noodzakelijk is teneinde te vermijden dat het huwen in gemeenschap van goederen (boedelmenging) dan wel het opheffen van huwelijkse voorwaarden leidt tot een afrekening in de tbs-sfeer. De IB-ondernemerssfeer kent een dergelijke regeling logischerwijs niet. De reparatie van HR BNB 2010/100 leidt dus tot aanvullende regelgeving die de wetgeving er niet eenvoudiger en overzichtelijker op maakt. Dit zou niet nodig zijn als de jurisprudentie van de Hoge Raad als leidraad zou worden genomen.

Verder vraagt de Orde aandacht voor de volgende situatie. Wanneer vanuit een situatie van gemeenschap van goederen huwelijkse voorwaarden worden aangegaan, wordt de huwelijksgemeenschap ontbonden. Deze huwelijksgemeenschap moet daarbij worden verdeeld, waarbij het ter beschikking gestelde vermogensbestanddeel wordt toegescheiden aan een van de echtelieden die daarmee de enige tbs-er wordt. De Orde vraagt de Minister te bevestigen dat hierbij de doorschuifregeling van art. 3.95 jo art. 3.59 Wet IB 2001 kan worden toegepast.

1.1.5 Vrije toerekening tbs-inkomsten

Nu de wetgever met betrekking tot de tbs-regeling, althans die van art. 3.92 Wet IB 2001, kennelijk de parallel opzoekt met de aanmerkelijkbelangregeling rijst de vraag of de wetgever bereid is dat ook te doen voor de toerekening van de tbs-inkomsten. Op dit moment geldt dat de tbs-inkomsten belast zijn bij die echtgenoot die ze in fiscale zin geniet. Thans is dat de bestuursbevoegde echtgenoot, na inwerkingtreding van onderhavig wetsvoorstel zijn dat beide echtelieden voor 50%. Naar de mening van de Orde ligt het voor de hand om dan ook de toerekeningsregels van art. 2.17 Wet IB 2001 zodanig te wijzigen dat de tbs-inkomsten vrij verdeelbaar zijn tussen de echtelieden. De Orde wijst erop dat de wet reeds sinds 1 januari 2001 een uitzondering kent op de algemene toerekeningsregels voor tbs-inkomsten. Immers, in geval van minderjarige kinderen worden hun tbs-inkomsten belast bij de ouder die het gezag uitoefent en niet bij het minderjarige kind zelf, wat de hoofdregel is voor zogenoemd resultaatsinkomen (zie art. 2.15 lid 2 Wet IB 2001). De Orde verzoekt de Minister dit door te trekken naar art. 2.17 Wet IB 2001 en tbs-inkomsten als gemeenschappelijk inkomen aan te merken dat vrij tussen de echtelieden kan worden verdeeld, net als bijvoorbeeld het inkomen uit eigen woning, het inkomen uit aanmerkelijk belang en het inkomen uit sparen en beleggen.

De nieuwe doorschuifregeling voor boedelmenging van het voorgestelde art. 3.98c Wet IB 2001 kent een anti-sfeerovergangsmaatregel. Hoewel die in zijn algemeenheid kan worden gebillijkt, gaat deze naar de mening van de Orde te ver. Vereist is namelijk dat de andere echtgenoot binnenlands belastingplichtig is. Veel tbs-gevallen betreffen in Nederland gelegen onroerende zaken. Het heffingsrecht over deze onroerende zaken is volgens internationaal gebruik toegewezen aan de bronstaat Nederland. Volgens de voorgestelde wettekst geldt geen doorschuifregeling in de casus van een buiten Nederland woonachtig DGA die zijn in Nederland gelegen bedrijfspand verhuurt aan zijn in Nederland gelegen bv en in gemeenschap van goederen huwt met een eveneens in het buitenland woonachtige echtgenoot. Het ontgaat de Orde waarom ook in een geval als dit de tbs-claim niet kan worden doorgeschoven naar de krachtens huwelijksvermogensrecht verkrijgende echtgenoot. Na de boedelmenging blijft Nederland immers heffingsbevoegd over het Nederlandse bedrijfspand, zodat er geen belastingclaim verloren gaat. De Orde erkent dat dit voor de andere tbs-vermogensbestanddelen van lid 2 van art. 3.92 Wet IB 2001 anders ligt.

1.1.6 Creëren verschillen art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001

Het is de Orde verder opgevallen dat de voorgestelde reparatie van BNB 2010/100 beperkt blijft tot de tbs-regeling van art. 3.92 Wet IB 2001 en niet ook geldt voor de tbs-regeling van art. 3.91 Wet IB 2001. De Orde ziet niet in waarom de voorgestelde reparatie zich niet ook uitstrekt tot art. 3.91 Wet IB 2001. De Orde wijst erop dat de problematiek van de in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten ook speelt bij art. 3.91 Wet IB 2001, bijvoorbeeld in de casus van een vader die in gemeenschap van goederen is gehuwd met een moeder en die een pand verhuurt of een lening heeft verstrekt aan de eenmanszaak van zijn (meerderjarige) zoon. Kwalificeert deze terbeschikkingstelling als een zogenoemde in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke tbs, dan is de tbs-regeling van art. 3.91 Wet IB 2001 van toepassing. Ook dan doet de vraag zich voor wie van beide echtelieden deze huurpenningen geniet. Volgens BNB 2010/100 is dit de bestuurbevoegde echtgenoot. De Orde vraagt waarom in deze casus niet ook de fifty-fifty-verdeling zou moeten gelden, zoals thans wordt voorgesteld voor de tbs-regeling van art. 3.92 Wet IB 2001.

Voorts wijst de Orde erop dat, door art. 3.91 Wet IB 2001 niet aan te passen, er vreemde effecten kunnen ontstaan bij rechtsvormwijzigingen, waarbij een eenmanszaak wordt omgezet in een bv of omgekeerd. Dat is bijvoorbeeld het geval in bovengenoemde casus waarbij de zoon vervolgens zijn eenmanszaak – ruisend of geruisloos – omzet in een bv. Alsdan switcht men van de tbs-regeling van art. 3.91 Wet IB 2001 naar die van art. 3.92 Wet IB 2001. Aangezien voor art. 3.92 Wet IB 2001 geldt dat beide echtelieden de tbs-er zijn en voor art. 3.91 Wet IB 2001 alleen de bestuursbevoegde echtgenoot, staakt deze laatste zijn werkzaamheid voor 50% en zal deze dus over de helft van de meerwaarde in het pand moeten afrekenen. Hetzelfde geldt in de omgekeerde situatie waarin vader, in gemeenschap van goederen gehuwd met moeder, een pand verhuurt of een lening heeft verstrekt aan de bv van zijn zoon (en er sprake is van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke tbs) en de zoon vervolgens – ruisend of geruisloos - terugkeert uit de bv. Alsdan vindt de omgekeerde switch plaats van art. 3.92 Wet IB 2001 naar art. 3.91 Wet IB 2001, waarbij de niet-bestuursbevoegde echtgenoot zijn of haar werkzaamheid staakt en derhalve over de meerwaarde in zijn of haar helft van het pand zal moeten afrekenen. Het komt de Orde voor dat voor deze beide gevallen in elk geval een doorschuifregeling zou moeten worden gecreëerd, wat niet nodig zou zijn als voor art. 3.91 Wet IB 2001 net als voor art. 3.92 Wet IB 2001 de fifty-fifty-verdeling en niet de bestuursbevoegdheid zou gelden. De Orde kan er in beginsel begrip voor hebben dat in het in de memorie van toelichting (artikelsgewijze deel) genoemde geval van een pand dat keuzevermogen is en door de ondernemer tot zijn privévermogen wordt gerekend, het vervolgens niet wenselijk is dat dit pand voor de helft deel uitmaakt van de tbs-regeling van art. 3.91 Wet IB 2001 bij de echtgenoot. Maar de Orde meent dat de Minister er dan beter aan doet de fifty-fifty-verdeling in zijn algemeenheid ook te laten gelden voor art. 3.91 Wet IB 2001 en vervolgens voor dit specifieke geval een uitzondering te maken. Overigens wijst de Orde erop dat deze in de memorie van toelichting genoemde problematiek niet uniek is: deze geldt bijvoorbeeld ook voor buiten gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten of ongehuwde partners, van wie er één de ondernemer is, en die gezamenlijk een pand hebben aangeschaft (er is dan sprake van een eenvoudige gemeenschap ex boek 3 BW) dat ter beschikking wordt gesteld aan de onderneming van de ondernemende echtgenoot. Alsdan geldt nu al dat beide echtelieden voor de helft fiscaal eigenaar zijn van het pand en het pand derhalve voor de helft toebehoort aan de niet-ondernemende echtgenoot of ongehuwde partner op wie vervolgens de tbs-regeling van toepassing is. De andere helft van het pand behoort fiscaal tot het vermogen van de ondernemende echtgenoot waarvoor de vermogensetiketteringsregels uit de ondernemerssfeer gelden. Als dit thans reeds geldt voor de eenvoudige gemeenschap van boek 3 BW, vermag de Orde niet in te zien waarom dit voor de huwelijksgemeenschap van boek 1 BW opeens tot onoverkomelijke bezwaren zou leiden, gelet op het feit dat de Minister kennelijk de economische gerechtigdheid tot het tbs-vermogensbestanddeel belangrijker vindt dan de civielrechtelijke bestuursregeling.

1.1.7 Geruisloze terugkeer

In het huidige voorgestelde art. 3.98 (in het wetsvoorstel hernummerd tot lid 1) Wet IB 2001 is geregeld dat, als een DGA een vermogensbestanddeel ter beschikking stelt aan zijn bv en vervolgens geruisloos terugkeert uit de bv met toepassing van art. 14c, Wet VpB 1969 waardoor de tbs-werkzaamheid eindigt, het tbs-bestanddeel geruisloos tot zijn ondernemingsvermogen kan worden gerekend. In het voorgestelde lid 2 en 3 is voorzien in een regeling voor de echtgenoot die een vermogensbestanddeel ter beschikking stelt aan de bv en na terugkeer uit de bv, dat vermogensbestanddeel wordt toegerekend aan de onderneming van de andere echtgenoot.

Alsdan kan een geruisloze doorschuiving plaatsvinden naar die andere ondernemende echtgenoot. De voorgestelde regeling werkt echter alleen bij in gemeenschap van goederen gehuwden. De voorgestelde regeling lijkt beperkter dan de regeling in de huidige standaardvoorwaarde 10 bij de geruisloze terugkeer (Besluit 20 februari 2003, nr. CPP2002/3267M). De voorgestelde regeling lijkt immers alleen de gevallen te regelen waarbij één van de echtgenoten de gehele onderneming voortzet en de andere géén ondernemer wordt. Standaardvoorwaarde 10 lijkt ook ruimte te bieden voor gevallen, waarin de andere echtgenote voor bijvoorbeeld 25% ondernemer wordt. Alsdan zou slechts een partiële verschuiving van het tbs-vermogensbestanddeel aanwezig zijn. De Orde vraagt te bevestigen dat het voorgestelde art. 3.98, lid 2 en 3, Wet IB 2001 eveneens kan worden toegepast in dergelijke gevallen. Meer algemeen pleit de Orde voor een algemene doorschuifregeling voor alle gevallen waarin een tbs-vermogensbestanddeel op enig moment gaat behoren tot het vermogen van een onderneming van de belastingplichtige of van zijn partner. Zie ook hierna.

Zijn de echtgenoten op huwelijkse voorwaarden getrouwd, dan speelt de problematiek niet. Hooguit switcht men van art. 3.92 naar art. 3.91 Wet IB 2001, hetgeen geen afrekening tot gevolg heeft. De Orde vraagt de Minister te bevestigen dat dit inderdaad het geval is.

1.1.8 Conclusie keuze reparatie HR 15 januari 2010, BNB 2010/100

Meer fundamenteel geeft dit soort voorbeelden naar de mening van de Orde aan dat reparatie van HR BNB 2010/100 een heilloze weg is. Telkens stuit men op onverwachte en ingewikkelde vraagstukken die dan weer om een eigen oplossing vragen. De Orde wijst bij wijze van laatste voorbeeld ook op het voorgestelde art. 3.98, lid 2 en lid 3, Wet IB 2001 die eveneens noodzakelijk zijn omdat in de IB-ondernemerssfeer een ander toerekeningsprincipe geldt dan na onderhavige reparatie in de tbs-sfeer (zie ook hierna). De Orde voorziet derhalve dat er zich in de praktijk gevallen zullen gaan voordoen die in de wetsgeschiedenis niet zijn onderkend en waarin derhalve niet is voorzien, zodat de tbs-claim geheel of gedeeltelijk zal moeten worden afgerekend. Voor die gevallen verzoekt de Orde de Minister te bevestigen dat, mocht onderhavige reparatie van HR BNB 2010/100 worden doorgezet, in voorkomende gevallen op ruimhartige wijze de hardheidsclausule zal worden toegepast.

1.1.9 Pleidooi algemene doorschuifregeling

Tot slot maakt de Orde van de gelegenheid gebruik de invoering van een algemene doorschuifregeling te bepleiten voor alle gevallen waarin een overgang plaatsvindt van de tbs-sfeer naar de IB-ondernemerssfeer en vice versa. Tbs-vermogensbestanddelen en ondernemingsvermogen worden sinds 2001 in de Wet IB 2001 zoveel mogelijk gelijk behandeld. Overgangen van de ene naar de andere sfeer zouden derhalve naar de mening van de Orde zonder belastingheffing moeten plaatsvinden, nu geen belastingclaim verloren gaat. Thans bevat de Wet IB 2001 een dergelijke algemene doorschuifregeling niet. Met name is het huidige art. 3.99 Wet IB 2001 niet van toepassing in situaties als deze. Een dergelijke doorschuifregeling zou bijvoorbeeld nuttig zijn in het geval waarin de ene ongehuwde partner een pand ter beschikking stelt aan de onderneming van de andere ongehuwde partner en beide partners vervolgens gaan huwen in gemeenschap van goederen.

Alsdan dient het pand volledig tot het vermogen van de ondernemende echtgenoot te worden gerekend – het pand gaat door het huwelijk over van de tbs-sfeer bij de ongehuwde partner naar de ondernemerssfeer bij de ondernemende echtgenoot – en staakt de andere echtgenoot haar tbs-werkzaamheid en zal dus moeten afrekenen over de meerwaarde in het pand.

1.1.10 Samenhang met art. 3.99a Wet IB 2001

Voorgestelde datum van inwerkingtreding van de wijziging van art. 3.92 Wet IB 2001 is 1 januari 2011. Dit betekent dat voor het jaar 2010 de hoofdregel van BNB 2010/100 geldt van de bestuursregeling. De Orde vraagt zich af hoe dit zich verhoudt tot de alleen voor het jaar 2010 geldende eenmalige inbrengvrijstelling van art. 3.99a Wet IB 2001 en de in lid 2 voor gevallen van mede-eigendom getroffen regeling. Onder de mede-eigendom valt blijkens de wetsgeschiedenis ook de gemeenschap van goederen. De vraag rijst of in geval van in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten wel kan worden voldaan aan de voorwaarde dat de inbrenger ten minste 90% van de aandelen verkrijgt in de vennootschap, nu er fiscaal van moet worden uitgegaan dat ook de andere, in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot, voor de helft als aandeelhouder heeft te gelden. De Orde vraagt zich derhalve af of de thans voorgestelde wijziging, in elk geval voor de toepassing van art. 3.99a Wet IB 2001, geen terugwerkende kracht zou moeten hebben naar 1 januari 2010. Alsdan kan art. 3.99a lid 2 Wet IB 2001 ‘gewoon’ toepassing vinden.

1.2 Eigen woning

De Orde onderschrijft de voorgestelde wijziging in art. 3.119 lid 2 Wet IB 2001, waardoor de financieringskosten van een verbouwingsschuld gelijk worden behandeld met de financieringskosten van een verwervingsschuld. Hierdoor is de rente die is verschuldigd over de meegefinancierde financieringskosten, steeds aftrekbaar, ongeacht of het een verwervingsschuld dan wel een verbouwingsschuld betreft.

1.3 De voorgestelde artt. 4.17 en 4.17a, lid 8 Wet IB 2001 (nota van wijziging)

1.3.1 Gevolgen van het voorgestelde art. 4.17 Wet IB 2001 (nota van wijziging)

In het huidige art. 4.17 Wet IB 2001 wordt bij nota van wijziging voorgesteld de woorden “anders dan door overlijden” toe te voegen. Begrijpt de Orde het goed dat, indien aanmerkelijkbelangaandelen in geval van overlijden van een van de echtgenoten worden toegescheiden aan de langstlevende echtgenoot in het kader van de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap, altijd sprake is van een vervreemding waarop de doorschuifregeling van art. 4.17 Wet IB 2001 niet van toepassing is, nu de huwelijksgoederengemeenschap wordt ontbonden door overlijden? En begrijpt de Orde het voorts goed dat dan geen gebruik kan worden gemaakt van de doorschuifregeling van art. 4.17a Wet IB 2001, nu deze bepaling alleen van toepassing is op de overgang krachtens erfrecht en het voorgestelde nieuwe achtste lid uitsluitend ziet op situaties waarin de aanmerkelijkbelangaandelen worden toegescheiden aan de nalatenschap? Het volgende voorbeeld kan een en ander verduidelijken.

Voorbeeld

A en B zijn in wettelijke gemeenschap van goederen gehuwd. Zij hebben een kind (C). Tot de huwelijksgemeenschap behoort een aanmerkelijkbelangpakket bestaande uit 1000 aandelen met een werkelijke waarde van 1000. Hiervan is 700 toe te rekenen aan het ondernemingsvermogen en 300 aan het beleggingsvermogen (hierbij is al rekening gehouden met de 5%-beleggingsmarge van artikel 4.17a, lid 6 ten tweede Wet IB 2001). De verkrijgingsprijs is 100. C is enig erfgenaam. Bij verdeling van de huwelijksgemeenschap/nalatenschap worden alle aandelen toegescheiden aan langstlevende echtgenoot B.

Stap 1: Toepassing artikel 4.16, lid 1 onderdeel e Wet IB 2001 ter zake van 50% van de aandelen, i.e. het aandeel van de overledene in de huwelijksgemeenschap op het moment van overlijden.

Ondernemingsvermogen	350
Beleggingsvermogen	<u>150</u>
Totaal vermogen	500 (1/2 van de aandelen)
Verkrijgingsprijs A	50

Uitgangspunt: geen doorschuiving over beleggingsvermogen (artikel 4.17a Wet IB 2001).

$150 - 50 = 100 * 25\% = 25$ inkomstenbelastingsschuld van erflater A.

Verkrijgingsprijs C = 150

Stap 2: Toedeling aandelenpakket waartoe erflater A op basis van huwelijksvermogensrecht gerechtigd was aan langstlevende B.

Uitgangspunt: afrekenen door C (als erfgenaam van A) ter zake van deze vervreemding zonder doorschuiving (artikel 4.17 Wet IB 2001 zoals voorgesteld biedt geen mogelijkheid). Ook toepassing van artikel 4.17a, lid 8 Wet IB 2001 lijkt geen toepassing te vinden.

Ondernemingsvermogen	350
Beleggingsvermogen	<u>150</u>
Totaal vermogen	500 (1/2 van de aandelen)
Verkrijgingsprijs C	150 (als gevolg van eerdere toepassing artt. 4.16, lid 1 onderdeel e jo. 4.17a Wet en 4.39a IB 2001 bij de erflater)

Uitgangspunt: afrekenen aangezien een doorschuifmogelijkheid ontbreekt $500 - 150 = 350$

Totaal: Inkomstenbelasting = 87,5

Verkrijgingsprijs B = 500 (voor de bij de verdeling van de huwelijksgemeenschap extra verkregen aandelen)

Zoals uit het voorbeeld blijkt, moet er dus voor het deel van de aandelen waartoe de erflater was gerechtigd op grond van het huwelijksvermogensrecht (50%), altijd worden afgerekend over de aanmerkelijkbelangclaim, ongeacht of sprake is van ondernemingsvermogen, indien dit deel wordt toegescheiden aan de langstlevende echtgenoot. Naar de mening van de Orde gaat dit te ver. In lijn met de doorschuifregeling van art. 4.17a Wet IB 2001 ligt het naar de mening van de Orde voor de hand in elk geval een doorschuifregeling te bieden voor zover er sprake is van ondernemingsvermogen.

1.3.2 Gevolgen van het voorgestelde art. 4.17a Wet IB 2001 (nota van wijziging)

Bij (eerste) nota van wijziging wordt voorgesteld een nieuw art. 4.17a, lid 8 Wet IB 2001 in te voeren. Deze wijziging beoogt meer duidelijkheid te verstrekken aangaande de fiscale behandeling van de verdeling van een huwelijksgemeenschap waartoe een aanmerkelijkbelangpakket behoort, als gevolg van het overlijden van een van de echtgenoten. In het bijzonder gaat het om de situatie waarbij de langstlevende bij verdeling van de nalatenschap/huwelijksgemeenschap meer aandelen toebedeelt aan de nalatenschap dan waartoe de overleden echtgenoot gerechtigd zou zijn op grond van het huwelijksvermogensrecht.

De Orde is van mening dat de huidige redactie van artikel 4.17a, lid 8 Wet IB 2001 in de praktijk tot onduidelijkheid leidt en is dan ook verheugd om op dit punt meer duidelijkheid te verschaffen. De Orde is evenwel van mening dat de per 1 januari 2010 ingevoerde regelgeving in artikel 4.17, 4.17a en 4.17b Wet IB 2001 tezamen met de nu voorgestelde wetswijziging een regeling oplevert die zeer complex is. De Orde vreest dat de fiscale begeleiding bij overgang van aanmerkelijkbelangpakketten in geval van overlijden met het invoeren van deze regeling niet eenvoudiger (c.q. duidelijker) is geworden.

Dientengevolge geeft de Orde dringend in overweging de gehele fiscale regeling bij vererving van aanmerkelijkbelangpakketten die tot een (beperkte) huwelijksgemeenschap behoren, te onderwerpen aan een fundamentele heroverweging. Hierbij stelt de Orde het volgende uitgangspunt voor. Indien het gaat om een overgang tussen echtgenoten/geregistreerde partners van aanmerkelijkbelangaandelen die behoren tot een (beperkte) huwelijksgemeenschap, dient deze overgang naar de mening van de Orde zonder fiscale belemmeringen plaats te vinden, ongeacht of de overgang tijdens het leven plaatsvindt dan wel als gevolg van het overlijden van een van de deelgenoten. Anders gezegd indien de eindsituatie bij overlijden van een van de echtgenoten zodanig is dat de langstlevende eigenaar is van alle aandelen die tot de huwelijksgemeenschap werden gerekend (als gevolg van kwalificatie als enig erfgenaam en/of toedeling van alle aandelen aan de langstlevende bij verdeling van de nalatenschap/huwelijksgemeenschap) dient afrekening voor toepassing van het aanmerkelijkbelangregime achterwege te zijn gebleven. Dit impliceert toepassing van een doorschuifregeling zonder onderscheid naar het beleggingsvermogen en ondernemingsvermogen dat door de aandelen wordt vertegenwoordigd, maar impliceert tevens dat toepassing van de fictieve vervreemding van artikel 4.16, lid 1 onderdeel e Wet IB 2001 achterwege blijft indien en voor zover de erflater gerechtigd was tot aandelen die in een huwelijksgemeenschap vielen en welke toekomen aan de langstlevende echtgenoot. Rechtvaardiging voor dit uitgangspunt vindt de Orde in de verzorgingsgedachte richting de langstlevende.

Op het moment dat de aandelen overgaan naar de volgende generatie (door middel van vererving) stelt de Orde voor om toepassing van de doorschuifregeling vervolgens te beperken tot het ondernemingsvermogen.

Een tweede argument voor de Orde om te pleiten voor een fundamentele heroverweging van de regeling ligt in het feit dat de voorgestelde aanpassingen leiden tot een verschillende uitkomst afhankelijk van de inrichting van het testament en de daaropvolgende verdeling van de nalatenschap en huwelijksgemeenschap, terwijl uiteindelijk juridisch en economisch eenzelfde eindresultaat wordt bereikt. De Orde acht dit onwenselijk.

Met de volgende voorbeelden ligt de Orde dit nader toe, waarbij de Orde zoveel mogelijk is aangesloten bij het voorbeeld uit de nota van wijziging.

Uitgangspunten

A en B zijn in wettelijke gemeenschap van goederen gehuwd. Zij hebben een kind (C). Tot de huwelijksgemeenschap behoort een aanmerkelijkbelangpakket bestaande uit 1.000 aandelen met een werkelijke waarde van 1.000. Hiervan is 700 toe te rekenen aan het ondernemingsvermogen en 300 aan het beleggingsvermogen (hierbij is al rekening gehouden met de 5%-beleggingsmarge van artikel 4.17a lid, 6 ten tweede Wet IB 2001). De verkrijgingsprijs is 100. Uitgangspunt van A en B is dat alle aandelen bij het overlijden van de eerststervende door middel van testament en/of verdeling van de huwelijksgemeenschap/nalatenschap direct toekomen aan C. A overlijdt.

Situatie 1: In testament is bepaald dat kind C enig erfgenaam is.

Stap 1: Toepassing artikel 4.16, lid 1 onderdeel e Wet IB 2001 ter zake van 50% van de aandelen, i.e. het aandeel van de overledene in de huwelijksgemeenschap.

Ondernemingsvermogen	350
Beleggingsvermogen	<u>150</u>
Totaal vermogen	500 (1/2 van de aandelen)
Verkrijgingsprijs	50

Uitgangspunt: geen doorschuiving over beleggingsvermogen (artikel 4.17a Wet IB 2001).

$150 - 50 = 100 * 25\% = 25$ inkomstenbelastingsschuld van erflater A.

Verkrijgingsprijs C = 150

Stap 2: Toedeling aandelenpakket waartoe B op basis van huwelijksvermogensrecht gerechtigd is tot de nalatenschap (lees C).

Uitgangspunt: afrekenen ter zake van deze vervreemding zonder doorschuiving (artikel 4.17 Wet IB 2001 zoals voorgesteld), tenzij toepassing van artikel 4.17a, lid 8 Wet IB 2001.

Ondernemingsvermogen	350
Beleggingsvermogen	<u>150</u>
Totaal vermogen	500
Verkrijgingsprijs	50

Uitgangspunt: afrekenen over beleggingsvermogen o.g.v. artikel 4.17a Wet IB 2001

$150 - 50 = 100 * 25\% = 25$ inkomstenbelastingsschuld van langstlevende B

Verkrijgingsprijs C = 150

Totaal: Inkomstenbelasting = 50

Verkrijgingsprijs C = 300

Situatie 2: In testament is bepaald dat B en C erfgenaam zijn voor gelijke delen

Stap 1: Toepassing artikel 4.16, lid 1 onderdeel e Wet IB 2001 ter zake van 50% van de aandelen i.e. het aandeel van de overledene in de huwelijksgemeenschap.

Ondernemingsvermogen	350
Beleggingsvermogen	<u>150</u>
Totaal vermogen	500
Verkrijgingsprijs	50

Uitgangspunt: afrekenen over beleggingsvermogen o.g.v. het voorgestelde artikel 4.17a Wet IB 2001

$150 - / - 50 = 100 * 25\% = 25$ inkomstenbelastingsschuld van erflater A.

Verkrijgingsprijs C = 75¹

Verkrijgingsprijs B = 75

Stap 2: Toedeling van alle aandelen (750 = 500 (eigen aandelen) en 250 (van A geërfde aandelen) van B aan de nalatenschap (lees C).²

Uitgangspunt: afrekenen ter zake van de vervreemding van het deel van de aandelen waartoe B op basis van huwelijksvermogensrecht gerechtigd is (500). Doorschuiving niet mogelijk (artikel 4.17 Wet IB 2001 zoals voorgesteld), tenzij toepassing van het voorgestelde artikel 4.17a, lid 8 Wet IB 2001. Voor het deel van B dat afkomstig is uit erfrechtelijke verkrijging (250) is algehele doorschuiving mogelijk op grond van artikel 4.17b Wet IB 2001. In 4.17b Wet IB 2001 wordt geen onderscheid gemaakt tussen beleggingsvermogen en ondernemingsvermogen.

Stap 3: Afrekenen deel uit de huwelijksgemeenschap van B dat word toegedeeld aan C.

Ondernemingsvermogen	350
Beleggingsvermogen	150
Verkrijgingsprijs ³	$75 + 50 = 125 = 0,16667$ per aandeel

Uitgangspunt: geen doorschuiving beleggingsvermogen o.g.v. artikel 4.17a Wet IB 2001

$150 - / - 83,3 (500 * 0,166667) = 66,67 * 25\% = 16,67$ inkomstenbelastingsschuld van langstlevende B.

Verkrijgingsprijs C = 150

¹ De verkrijgingsprijs bij toepassing van de doorschuifregeling van artikel 4.17a, lid 8 Wet IB 2001 voor het pakket dat tot de nalatenschap behoort, bedraagt 150 maar wordt over beide erfgenamen naar evenredigheid verdeeld.

² In een dergelijk geval betekent toedeling van alle aandelen door de langstlevende aan het kind twee afzonderlijke vervreemdingen. De eerste vervreemding komt namelijk voort uit een verdeling van de huwelijksgemeenschap en de tweede vervreemding wordt veroorzaakt door de verdeling van de nalatenschap. Beide vervreemdingen worden in de fiscale regeling ook verschillend behandeld.

³ Gemiddelde verkrijgingsprijs wordt hier genomen, aangezien de langstlevende de volgende twee aandelenpakketten bezit met een verschillende verkrijgingsprijs: (1) helft van de aandelen (500) op grond van huwelijksvermogensrecht met een verkrijgingsprijs van 50, (2) kwart van de aandelen (250) op grond van erfrechtelijke verkrijging met een verkrijgingsprijs van 75. Artikel 4.21, lid 2 Wet IB 2001 geeft aan dat bij verschillende verkrijgingprijzen de gemiddelde verkrijgingsprijs geldt.

Totaal: Inkomstenbelasting = 66,67
Verkrijgingsprijs C = $250 * 0,166667 =$ 41,67 (doorschuiving o.g.v. 4.17b Wet IB 2001)
150 (stap 2)
75 (stap 1)
266,67

Situatie 3: In testament is bepaald dat B nagenoeg enig erfgenaam is en C voor een te verwaarloosbaar deel erfgenaam is.

Stap 1: Toepassing artikel 4.16, lid 1, onderdeel e Wet IB 2001 ter zake van 50% van de aandelen i.e. het aandeel van de overledene in de huwelijksgemeenschap.

Ondernemingsvermogen	350
Beleggingsvermogen	150
Verkrijgingsprijs	50

Uitgangspunt: geen doorschuiving beleggingsvermogen o.g.v. artikel 4.17a Wet IB 2001
 $150 - / - 50 = 100 * 25\% = 25$ inkomstenbelastingsschuld van erflater A.
Verkrijgingsprijs B = 150

Stap 2: Toedeling van alle aandelen door B aan de nalatenschap (lees C).
Uitgangspunt: afrekenen ter zake van de vervreemding van het deel van de aandelen, waartoe B op basis van huwelijksvermogensrecht gerechtigd zou zijn. Doorschuiving niet mogelijk (artikel 4.17 Wet IB 2001 zoals voorgesteld), tenzij toepassing van het voorgestelde artikel 4.17a, lid 8 Wet IB 2001. Voor deel van B dat afkomstig is uit erfrechtelijke verkrijging algehele doorschuiving op grond van artikel 4.17b Wet IB 2001.

Stap 3: Afrekenen deel uit de huwelijksgemeenschap van B dat wordt toegeedeeld aan C.

Ondernemingsvermogen	350
Beleggingsvermogen	150
Verkrijgingsprijs $150 + 50 = 200/1000 =$	0,2 per aandeel

Uitgangspunt: geen doorschuiving beleggingsvermogen o.g.v. artikel 4.17a Wet IB 2001
 $150 - / - (500 * 0,2) = 50 * 25\% = 12,5$ inkomstenbelastingsschuld van langstlevende B
Verkrijgingsprijs C = 150

Totaal: Inkomstenbelasting = 38,5
Verkrijgingsprijs C = $500 * 0,2 =$ 100 (doorschuiving o.g.v. 4.17b Wet IB 2001)
150
250

De Orde vraagt allereerst te bevestigen of bovenstaande voorbeelden juist zijn. Als dit zo is, dan blijkt hieruit dat de uiteindelijke fiscale behandeling en de te betalen aanmerkelijkbelangheffing afhankelijk is van de inrichting van het testament en de daaropvolgende verdeling, terwijl de eindsituatie in alle gevallen gelijk is, namelijk C als de uiteindelijke eigenaar van alle aandelen. Vergelijking van de twee uiterste situaties (situatie 1 en situatie 3) laat een verschil zien in verschuldigde inkomstenbelasting van 12,5. Voorts laten bovenstaande voorbeelden zien dat het uiterst ingewikkeld is om voortaan vast te stellen wat rechtens juist is, hoeveel aanmerkelijkbelangheffing moet worden afgerekend en hoe groot de verkrijgingsprijs is bij de uiteindelijke verkrijger van de aandelen.

Iedere notaris en belastingadviseur zal voortaan met dit ingewikkelde systeem worden geconfronteerd en zal pas na een ruime studie die belastingplichtige veel tijd en geld kost, in staat zijn de verschuldigde aanmerkelijkbelangheffing te bepalen. Met name zal dit niet beperkt zijn tot enkele gevallen in de praktijk, omdat het een wetmatigheid is dat iedere aanmerkelijkbelanghouder ooit een keer overlijdt. Het gaat naar de mening van de Orde niet aan zo velen met een dergelijk ingewikkeld systeem te confronteren waar nauwelijks nog uit te komen is. De Orde geeft daarom dringend in overweging een eenvoudiger systeem te hanteren, waarbij naar de mening van de Orde de verzorgingsbehoefte van de langstlevende echtgenoot leidend zou moeten zijn.

1.3.3 Verdere opmerkingen bij art. 4.17 en 4.17a, lid 8 Wet IB 2001

Indien een fundamentele aanpak zoals hiervóór bepleit niet tot de mogelijkheden behoort, maakt de Orde graag nog een aantal opmerkingen met betrekking tot de voorliggende tekst en toelichting bij het voorgestelde art. 4.17 en art. 4.17a, lid 8 Wet IB 2001.

De Orde verzoekt de Minister om de reeds gegeven voorbeelden aan te vullen op de volgende onderwerpen:

1. Een beschrijving van de gevolgen van vererving en verdeling van de nalatenschap en huwelijksgemeenschap voor de toepassing van de Successiewet 1956 en vooral de daarin opgenomen bedrijfsopvolgingsregeling van hoofdstuk IIIA SW 1956;
2. Een voorbeeld waarin tot de huwelijksgemeenschap geen gewone aandelen behoren maar cumulatief preferente aandelen die het resultaat zijn geweest van een omzetting in het kader van de bedrijfsopvolging. Hierbij zou de Orde graag vernemen op welke wijze artikel 26, lid 2 Uitvoeringsregeling IB 2001 dient te worden toegepast. Met name vraagt de Orde zich af of de versoepeling die artikel 26, lid 2 Uitvoeringsregeling Wet IB 2001 wenst te bereiken, betrekking heeft op de aandelen die de langstlevende uit de nalatenschap heeft verkregen en/of betrekking heeft op de aandelen die afkomstig zijn uit het gedeelte uit de huwelijksgemeenschap waartoe de langstlevende gerechtigd is;
3. Op welke wijze het voorgestelde artikel 4.17a, lid 8 Wet IB 2001 dient te worden toegepast indien sprake is van een waardeinstijging/-daling van de aandelen tussen het moment van ontbinding van de huwelijksgemeenschap als gevolg van het overlijden en de daaropvolgende verdeling. Hierbij geeft de Orde expliciet in overweging om tussentijdse waardemutaties voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.17a, lid 8 Wet IB 2001 niet in aanmerking te nemen.

Tot slot vraagt de Orde zich af of de onderhavige wetwijziging meer is dan een verduidelijking van hetgeen reeds geldend was per 1 januari 2010.

De onderhavige voorgestelde aanpassing van artikel 4.17a, lid 8 Wet IB 2001 bewerkstelligt dat toedeling van de aandelen aan de nalatenschap waartoe de langstlevende op grond van het huwelijksvermogensrecht is gerechtigd, een vervreemding is die bij fictie wordt aangemerkt als een overgang krachtens erfrecht waarbij de langstlevende als erflater wordt aangemerkt. De Orde maakt uit de in de nota van wijziging voorgestelde tekst en toelichting op dat het uitgangspunt is dat bij een dergelijk verdeling sprake is van een vervreemding door de langstlevende aan de nalatenschap. Dit levert derhalve een inkomstenbelastingsschuld op van zowel de langstlevende als belastingplichtige (erflater) voor zover de aandelen beleggingsvermogen vertegenwoordigen.

Uit het artikelsgewijze commentaar in de memorie van toelichting bij het Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen⁴ lijkt evenwel onder het huidige recht een ander stappenplan te volgen. Uitgangspunt lijkt te zijn dat bij een dergelijke verdeling van de huwelijksgemeenschap en nalatenschap eerst sprake is van een vervreemding door de langstlevende aan de erflater waarop artikel 4.17 Wet IB 2001 van toepassing is, gevolgd door een fictieve vervreemding van de erflater aan de erfgenamen. Een dergelijke handelwijze impliceert dat aldus een inkomstenbelastingsschuld ontstaat ter zake van het beleggingsvermogen dat de aandelen vertegenwoordigen waarbij de erflater (postuum) de belastingplichtige is.

De Orde zou graag vernemen of een dergelijke systeemwijziging inderdaad is bedoeld. Hierbij geeft de Orde in overweging dat de beantwoording van deze vraag onder meer van belang is voor de berekening van de omvang van de nalatenschap. Immers, indien sprake is van een inkomstenbelastingsschuld van de erflater, wordt de nalatenschap met eenzelfde bedrag verlaagd. De Orde geeft tot slot aan dat het voor de hand ligt om hierbij de huidige wet te volgen.

1.4 Box 3, waaronder buitenlandse belastingplicht box 3

De Orde onderschrijft dat bij onderhavig wetsvoorstel de omissie, zo daar al sprake van was, wordt hersteld die in box 3 is ontstaan bij de louter tekstuele herziening van art. 5.2 Wet IB 2001 die bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 heeft plaatsgevonden.

Het voorgestelde art. 5.2, lid 3 en art. 7.7, lid 4 Wet IB 2001 schrijven expliciet voor dat bij immigratie en emigratie voor de aanvang en respectievelijk het einde van de buitenlandse belastingplicht als peildatum blijft gelden 1 januari van het kalenderjaar, zij het dat belastingheffing plaatsvindt naar tijdsgelang. Deze tekst heeft de Orde verbaasd, aangezien met ingang van 1 januari 2011 als hoofdregel al geldt de peildatum van 1 januari van het kalenderjaar. Het komt de Orde derhalve voor dat dit een overbodige tekst is en verzoekt de Minister nader toe te lichten waarom deze expliciete vermelding toch noodzakelijk is en niet kan worden volstaan met de tijdgelange herrekening die ook in genoemde bepalingen is opgenomen. Voorts constateert de Orde met betrekking tot deze twee voorgestelde bepalingen een vreemde anomalie. Als de Orde de memorie van toelichting goed begrijpt, is het zo dat in geval van immigratie naar Nederland gedurende het kalenderjaar – zonder hieraan voorafgaande buitenlandse belastingplicht – belastingheffing plaatsvindt in box 3 naar de rendementsgrondslag van de immigrant op 1 januari van het immigratiejaar. Dat is verrassend, omdat op dát moment de aspirant-immigrant nog niet belastingplichtig is in Nederland.

⁴ Tweede Kamer, vergaderjaar 2009–2010, 32 129, nr. 3 blz. 44

Uit de memorie van toelichting blijkt dat dit anders is als de buitenlandse belastingplicht gedurende het kalenderjaar aanvangt. Ook dan bepaalt het voorgestelde art. 7.7, lid 4 Wet IB 2001 dat 1 januari blijft gelden als de peildatum, maar belastingheffing vindt dan niet plaats, aangezien de belastingplichtige op 1 januari van dat jaar nog geen voor Nederland relevante box 3-bezittingen bezit. De Orde vraagt zich af waarom dit laatste ook niet geldt voor de immigrant die op 1 januari van het immigratiejaar ook niet belastingplichtig was.

Verder is het de Orde opgevallen dat in het voorgestelde art. 5.2, lid 3 en art. 7.7, lid 4 Wet IB 2001 de woorden “anders dan door geboorte” niet meer voorkomen. In het thans geldende maar nog niet in werking getreden art. 5.3, lid 4 en art. 7.7, lid 4 Wet IB 2001, zoals tot stand gebracht bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2010, komen deze woorden nog wel voor. In de memorie van toelichting heeft de Orde hierover niets aan getroffen.

De Orde verzoekt de Minister derhalve het vervallen van deze woorden nader toe te lichten en aan te geven wat rechtens is, indien de belastingplichtige gedurende het kalenderjaar wordt geboren. Geldt dan, net als in geval van immigratie, 1 januari van het kalenderjaar als de peildatum, met tijdsgelange herrekening? Het voorgestelde art. 5.2, lid 3 Wet IB 2001 maakt deze uitleg namelijk mogelijk. Of geldt dat de belastingplichtige in het geboortjaar niet wordt belast in box 3, omdat hij/zij op 1 januari van het geboortjaar nog niet belastingplichtig was in Nederland. Als de tweede lezing de juiste is, rijst bij de Orde de vraag waarom dit dan in geval van immigratie anders is. Graag verzoekt de Orde hierover een nadere verduidelijking.

Meer fundamenteel vraagt de Orde zich af of het noodzakelijk is dat in box 3 specifieke bepalingen worden opgenomen voor immigratie en emigratie respectievelijk aanvang en einde van de buitenlandse belastingplicht. Het komt de Orde voor dat deze bepalingen kunnen vervallen. De oude Wet op de vermogensbelasting 1968 die ook met één peildatum van 1 januari van het kalenderjaar werkte, kende niet dergelijke bepalingen en niet gebleken is dat hieruit bijzondere problemen voortvloeiden. Graag verzoekt de Orde de Minister nader aan te geven waarom naar zijn mening voor immigratie en emigratie respectievelijk aanvang en einde van de buitenlandse belastingplicht bijzondere bepalingen noodzakelijk zijn en niet kan worden volstaan met de algemene hoofdregels in box 3. In elk geval meent de Orde dat genoemde bepalingen niet noodzakelijk zijn om aansluitende perioden van binnenlandse en buitenlandse belastingplicht (of vice versa) in goede banen te leiden. Ook wanneer men in deze situaties blijft aansluiten bij de hoofdregel van één peildatum, te weten 1 januari van het kalenderjaar, zonder tijdsgelange herrekening resulteert dit naar de mening van de Orde een juiste belastingheffing. Volgt de immigratie namelijk op een periode van buitenlandse belastingplicht, dan is de belastingplichtige op 1 januari van het immigratiejaar belast geweest in box 3 – voor de volle 12 maanden – voor zijn Nederlandse bezittingen, doorgaans de in Nederland gelegen onroerende zaken; zijn overige bezittingen, bijvoorbeeld de effectenportefeuille, zijn buiten de heffing gebleven, omdat die op 1 januari van het kalenderjaar geen deel uitmaken van zijn rendementsgrondslag op grond van art. 7.7 Wet IB 2001. Wordt de emigratie gevolgd door een periode van buitenlandse belastingplicht, dan is de belastingplichtige op 1 januari van het emigratiejaar belast geweest voor al zijn box 3-bezittingen – voor de volle 12 maanden – op basis van hoofdstuk 5 Wet IB 2001, dus zowel de in Nederland gelegen onroerende zaken als de effectenportefeuille. 1 januari van het kalenderjaar volgend op het jaar van emigratie wordt hij nog slechts in Nederland belast voor zijn box 3-bezittingen voor zover die worden genoemd in art. 7.7 Wet IB 2001, doorgaans dus de in Nederland gelegen onroerende zaken.

Volgens het thans in het voorgestelde art. 5.2, lid 3 en art. 7.7, lid 4 Wet IB 2001 voorgestelde systeem is dat de belastingheffing in het immigratie- respectievelijk emigratiejaar vanwege de tijdsgelange herrekening wordt verdeeld over de buitenlandse-belastingplichtperiode en de binnenlandse-belastingplichtperiode. De immigratie- respectievelijk emigratiemaand zelf telt hierbij trouwens niet mee, zodat feitelijk belastingheffing plaatsvindt over 11 maanden (tenzij de immigratie en emigratie precies op de eerste van de maand plaatsvindt, zoals ook blijkt uit het in de memorie van toelichting opgenomen voorbeeld).

Hier komt bij dat genoemde bepalingen uiterst gecompliceerd zijn om te bevatten. De Orde is van mening dat dergelijke uitzonderingsbepalingen, als ze niet echt nodig zijn, zoveel mogelijk moeten worden vermeden. Laat men deze bepalingen vervallen, dan worden alle gevallen van immigratie en emigratie, aanvang en einde van de buitenlandse belastingplicht en geboorte en overlijden alsmede aankoop en verkoop van box 3-vermogensbestanddelen door binnenlandse of buitenlandse belastingplichtigen op dezelfde wijze behandeld en dat lijkt de Orde terecht.

De Orde vermag niet in te zien, om een voorbeeld te geven, waarom een binnenlandse belastingplichtige die zijn in Nederland gelegen vakantiewoning gedurende het kalenderjaar vervreemdt, wel op 1 januari van dat jaar volledig belast is geweest voor deze vakantiewoning – voor de volle 12 maanden – zonder dat die naar tijdsgelang wordt herrekend, terwijl de buitenlandse belastingplichtige die hetzelfde doet, maar waardoor tevens zijn buitenlandse belastingplicht eindigt in Nederland, wel een naar tijdsgelange herrekening krijgt van zijn box 3-belasting.

De overige voorgestelde wijzigingen in box 3 geven de Orde geen aanleiding tot nader commentaar.

2 Invorderingswet 1990

Eenzijds onderschrijft de Orde de wens om de wettelijke regelingen voor voortzetting van het uitstel van betaling van de conserverende aanslag in geval van een aandelenfusie, splitsing en juridische fusie gelijk te trekken. Anderzijds onderschrijft de Orde niet de keuze die de Minister hierbij maakt om voortaan ook voor de splitsing en juridische fusie te verwijzen naar art. 3.56 en art. 3.57 Wet IB 2001. Naar de mening van de Orde had het veel meer voor de hand gelegen om de verwijzing naar art. 3.55 Wet IB 2001 voor de aandelenfusie te laten vervallen. Waar het om gaat bij de mogelijkheden tot voortzetten van het uitstel van de conserverende aanslag is dat weliswaar een vervreemding plaatsvindt doch de belastingplichtige in deze gevallen geen liquiditeiten in handen krijgt om de belastingaanslag daadwerkelijk te voldoen. Door de verwijzing naar art. 3.56 Wet IB 2001 voor de splitsing en art. 3.57 Wet IB 2001 voor de juridische fusie worden alle voorwaarden die in deze bepalingen worden gesteld, ook van toepassing voor art. 25, lid 8 IW 1990, terwijl die voorwaarden daarvoor niet zijn geschreven. Er zullen zich in de praktijk derhalve aandelenfusies, splitsingen en juridische fusies voordoen die niet voldoen aan de voorwaarden van art. 3.55, art. 3.56 respectievelijk art. 3.57 Wet IB 2001, maar waarbij het daadwerkelijk voldoen van de belastingaanslag bezwaarlijk is vanwege het ontbreken van de noodzakelijke liquiditeiten. Bij wijze van voorbeeld noemt de Orde een aandelenfusie waarbij een in Nederland gevestigde vennootschap tegen uitreiking van aandelen wordt ingebracht in een buiten de Europese Unie gevestigde vennootschap. Deze vorm van een aandelenfusie is niet geregeld in art. 3.55 Wet IB 2001 en wordt derhalve niet gefacilieerd. Het uitstel van betaling kan derhalve niet worden voortgezet.

Desalniettemin verkrijgt de inbrenger geen liquiditeiten, waardoor betaling van de belastingaanslag bezwaarlijk is. De Orde meent derhalve dat, anders dan in het wetsvoorstel wordt voorgesteld, voor de splitsing en juridische fusie niet naar art. 3.56 en art. 3.57 Wet IB 2001 moet worden verwezen doch, omgekeerd, de verwijzing naar art. 3.55 Wet IB 2001 voor de aandelenfusie ongedaan moeten worden gemaakt. Voorts wijst de Orde erop dat de voortzettingmogelijkheid van het uitstel van de conserverende aanslag in geval van splitsing en juridische fusie al zo sinds 2001 in de Invorderingswet 1990 is opgenomen en tot op heden van bijzondere problemen niet is gebleken. Nu wordt een regeling die al ruim tien jaren zo bestaat en naar het de Orde voorkomt steeds naar tevredenheid heeft gefunctioneerd, gewijzigd en aangepast aan een regeling die nog geen jaar bestaat. Dat lijkt de omgekeerde wereld.

Mocht de verwijzing naar art. 3.56 respectievelijk art. 3.57 Wet IB 2001 gehandhaafd blijven, dan verzoekt de Orde de Minister te bevestigen dat het uitstel van betaling van de conserverende aanslag kan worden voortgezet, ook als in de inkomstenbelasting geen beroep wordt gedaan op deze bepalingen, bijvoorbeeld vanwege het ontbreken van enige meerwaarde in de aandelen of vanwege de aanwezigheid van verrekenbare verliezen. Tot slot verzoekt de Orde dan tevens duidelijker dan nu in de tekst van de wet tot uitdrukking te brengen dat met de zinsnede “een aandelenfusie als bedoeld in art. 3.55 van de Wet inkomstenbelasting 2001”, “een splitsing als bedoeld in art. 3.56 van die wet” en “een juridische fusie als bedoeld in art. 3.57 van die wet” bedoeld is dat aan alle voorwaarden van art. 3.55, art. 3.56 respectievelijk art. 3.57 Wet IB 2001 moet zijn voldaan. De Orde denkt dan aan woorden als “een aandelenfusie die voldoet aan de voorwaarden van art. 3.55 van de Wet inkomstenbelasting 2001”, “een splitsing die voldoet aan de voorwaarden van art. 3.56 van die wet” en “een juridische fusie die voldoet aan de voorwaarden van art. 3.57 Wet IB 2001”. De nu voorgestelde tekst acht de Orde voor meerderlei uitleg vatbaar.

De overige voorgestelde wijzigingen in de Invorderingswet 1990 geven de Orde geen aanleiding tot nader commentaar.

3 Overdrachtsbelasting

De Orde heeft de volgende opmerkingen bij de voorgestelde reparatie van HR 11 december 2009, 08/05312, BNB 2010/67.

a. Het arrest maakt duidelijk dat het huidige concept van economische eigendom in de overdrachtsbelasting onnodig ingewikkeld is en feitelijk niemand meer weet welke gevallen belast moeten worden en welke niet. Zeker na de diverse reparaties van de economische eigendom - in 1999 en nu per 1 januari 2011 – en na de invoering van nieuwe juridische wetgeving (wetsvoorstel personenvennootschappen) wordt het steeds moeilijker om te bepalen wat nu wel en wat niet onder economische eigendom moet worden verstaan voor de overdrachtsbelasting. Ook het feit dat de verkrijging van slechts de juridische eigendom (zonder economische eigendom) nog steeds leidt tot volledige heffing van overdrachtsbelasting, maakt het bepalen van de overdrachtsbelastinggevolgen van onroerendezaaktransacties onnodig ingewikkeld en dit belemmert dientengevolge het economisch handelen.

De Orde bepleit daarom een algemene heroverweging van de belastbaarheid van de verkrijging van economische eigendom van onroerende zaken.

Gedacht kan worden aan een safe harbourregeling voor gevallen waarin de juridische eigendom binnen een bepaalde tijd geleverd worden na de economische verkrijging (transacties in de handelsfase worden daarmee veel gemakkelijker).

b. De Orde zou graag een betere onderbouwing zien van mogelijk misbruik. De Orde is namelijk van oordeel dat het vermeende gesignaleerde misbruik zich niet snel zal voordoen buiten het uitzonderlijke geval dat in het arrest is beschreven. Commerciële partijen zullen immers niet snel overgaan tot een transactie als zij geen rechten hebben op de opstal. Ook de financierbaarheid van dergelijke transacties is vrijwel onmogelijk. Constructies ziet de Orde niet goed voor zich, misbruik doet zich dus niet voor en reparatie is naar de mening van de Orde dan ook niet nodig.

Nu de uitzonderlijke situatie van het arrest zich naar de inschatting van de Orde weinig voor zal doen, lijkt ook de door de Minister ingeschatte budgettaire derving van 'tientallen miljoenen euro's' de Orde volstrekt onrealistisch. De Orde verzoekt de Minister dan ook een nadere onderbouwing te geven van deze belastingderving.

c. De reparatie schiet zijn doel voorbij. Immers niet alleen de gevallen uit HR BNB 2010/67 worden bestreken, maar ook alle zaken waarop geen beperkt zakelijk recht is gevestigd, maar waar dat wel zou kunnen, vallen mogelijk onder de in onderhavig wetsvoorstel voorgestelde definitie. In de praktijk is daarover de nodige onrust ontstaan met name met betrekking tot huurdersinvesteringen. De Orde zou graag het oordeel van de Minister vernemen in geval een verhuurder bij het einde van het huurcontract de huurdersinvesteringen toevallen. Naar de mening van de Orde is geen sprake van een belaste verkrijging. Dit ongeacht of de werkelijke waarde, de boekwaarde of géén vergoeding wordt betaald. Ook meent de Orde dat bij de verkrijging van een recht op een aantal huurtermijnen (securisatie) geen sprake is van de verkrijging van economische eigendom. Graag verneemt de Orde of de Minister deze mening deelt.

4 Successiewet 1956

Het voorgestelde artikel VI onderdeel B van de onderhavige Fiscale Verzamelwet 2010 bevat een uitbreiding op de aanvullende eenmalig verhoogde vrijstelling voor de schenkbelasting. Voorgesteld wordt deze vrijstelling ook mogelijk te maken indien de begiftigde de schenking aanwendt ter dekking van kosten voor verbetering of onderhoud van de eigen woning, afkoop van een recht van erfpacht, opstal of beklemming en aflossing van de eigenwoningschuld. Uit artikel XXV van de fiscale verzamelwet 2010 volgt dat vorenstaande uitbreiding gaat gelden met ingang van 1 januari 2011. Terugwerkende kracht ontbreekt derhalve. Dit heeft de Orde verbaasd, omdat deze extra schenkingsvrijstelling bij amendement per 1 januari 2010 nieuw aan de SW 1956 is toegevoegd. Het ligt naar de mening van de Orde derhalve voor de hand om deze verruiming terugwerkende kracht te geven naar 1 januari 2010 teneinde te vermijden dat er één jaar is, waarin de extra schenkingsvrijstelling een beperktere reikwijdte heeft dan de jaren erna. Hierbij zij opgemerkt dat de Orde verwacht dat het budgettaire belang van deze terugwerkende kracht nihil zal zijn.

5 Wet Loonbelasting 1964

De Orde constateert dat een groot deel van de voorgestelde wijzigingen in de loonbelasting betrekking heeft op een (verdere) verduidelijking van de wettelijke bepalingen inzake de werkkostenregeling. De Orde heeft ten aanzien van deze verduidelijkingen geen inhoudelijke opmerkingen. Ten aanzien van de volgende twee punten heeft de Orde echter wel een aantal opmerkingen.

5.1 Doelmatigheidsbepaling loon uit vroegere dienstbetrekking in loonsom

Op grond van het voorgestelde art. 31a, achtste lid, onderdeel a, Wet LB 1964 wordt bij de bepaling van de loonsom voor de werkkostenregeling buiten toepassing gelaten het loon uit vroegere dienstbetrekking, indien de inhoudingsplichtige in meer dan bijkomstige mate loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt.

De Orde juicht deze doelmatigheidsbepaling toe. De Orde interpreteert deze bepaling zo, dat indien een inhoudingsplichtige maximaal 10% van de loonsom aan loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt, de gehele loonsom (inclusief het verstrekte loon uit vroegere dienstbetrekking) in de grondslag voor het bepalen van de forfaitaire ruimte voor de werkkostenregeling wordt opgenomen. De voorgestelde bepaling lijkt volgens de Orde tot gevolg te hebben dat deze doelmatigheidsbepaling niet kan worden toegepast indien een inhoudingsplichtige bijvoorbeeld 11% van de loonsom in de vorm van loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt. In dat geval lijkt het volledige bedrag aan loon uit vroegere dienstbetrekking buiten de grondslag geplaatst te moeten worden, hetgeen een aanzienlijke beperking van de grondslag tot gevolg heeft. Immers, indien de inhoudingsplichtige 10% van zijn loonsom in de vorm van loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt wordt zijn gehele loonsom in aanmerking genomen, terwijl een inhoudingsplichtige die 11% van zijn loonsom in de vorm van loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt voor het volledige bedrag aan loon uit vroegere dienstbetrekking wordt gekort. Om dit schokeffect te voorkomen, stelt de Orde voor om de bepaling zodanig te wijzigen dat loon uit vroegere dienstbetrekking voor de werkkostenregeling buiten toepassing moet worden gelaten, voor zover het loon uit vroegere dienstbetrekking 10% van de loonsom overstijgt.

5.2 Fictieve dienstbetrekking bestuurders beursgenoteerde vennootschappen

De arbeidsrelatie van bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen zullen in het Burgerlijk Wetboek niet langer als civielrechtelijk arbeidsovereenkomst worden aangemerkt, indien het wetsvoorstel nr. 31.763 wordt aangenomen (betreft wetsvoorstel Wijziging van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in verband met de aanpassing van regels over bestuur en toezicht in naamloze en besloten vennootschappen). Om de huidige rechtspositie van deze bestuurders voor de loonbelasting te continueren, wordt voorgesteld om deze bestuurders bij fictie als werknemer in de zin van de Wet LB 1964 aan te merken. Onduidelijk is waarom men een wettelijke bepaling nodig acht in plaats van de gelijkgesteldenregeling van artikel 2c van het Uitv.Besluit LB 1965.

De Orde merkt in dit verband op dat deze wijzigingen zonder nadere bepalingen tot gevolg zullen hebben dat de bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen niet als werknemer in de zin van de werknemersverzekeringen zullen worden aangemerkt.

Hierdoor ontstaat een in de ogen van de Orde niet te rechtvaardigen ongelijke behandeling tussen bestuurders van vennootschappen die wel respectievelijk die niet beursgenoteerd zijn.

Daarbij komt dat deze discoördinatie niet verenigbaar is met het streven van de wetgever om de personenkring werknemersverzekeringen zoveel mogelijk aan te laten sluiten bij de kring van personen die onder het bereik van de Wet LB 1964 valt (zie SER vervolgadvisie – herziening personenkring werknemersverzekeringen – nr. 2006/07). Daarnaast zal ook de positie ten aanzien van de inkomensafhankelijke Zvw-bijdrage een regeling dienen te krijgen

Ook in internationale verhoudingen leidt de voorgestelde situatie mogelijk tot een onevenwichtige uitkomst. Een in het buitenland wonende bestuurder van een in Nederland gevestigde beursgenoteerde vennootschap zal zonder nadere bepaling niet verzekerd zijn voor de volksverzekeringen. Art. 6, eerste lid, onderdeel b AOW is immers niet van toepassing op fictieve dienstbetrekkingen.

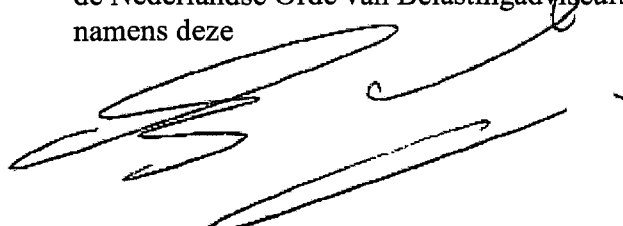
Ook hier ontstaat een ongelijke behandeling ten opzichte van de in het buitenland woonachtige bestuurder van een niet beursgenoteerde vennootschap. Tot slot heeft de huidige voorgestelde rechtspositie van deze bestuurders tot gevolg dat zij onder EU Vo. 883/2004 als zelfstandige kwalificeren. De Orde vraagt de Minister daarom te overwegen de bestuurder van beursgenoteerde vennootschappen ook onder de werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke Zvw regeling te brengen.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de minister 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