

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, 22 mei 2008

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel Wijziging van enige
belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), nr.
31 459**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel nr. 31 459, Wijziging van enige belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen), hierna: het wetsvoorstel. Het wetsvoorstel geeft aanleiding tot de volgende reactie.

Inleiding

Met de Raad van State is de Orde van mening dat de regering onvoldoende heeft gemotiveerd waarom de voorgestelde maatregelen effectief zijn ter voorkoming van excessen in het beloningssysteem. Het blijft in het algemeen de vraag of fiscale maatregelen voor dit doel het meest geschikt zijn. De Orde is daarom ook geen voorstander van dit wetsvoorstel.

Hierna zal de Orde zuiver fiscaaltechnisch commentaar leveren. Het commentaar is als volgt opgebouwd. In paragraaf 1 wordt ingegaan op het voorstel excessieve vertrekvergoedingen te belasten met een eindheffing in de loonbelasting. In paragraaf 2 wordt commentaar geleverd op het voorstel excessieve backservicepremies te treffen met een eindheffing in de loonbelasting. Ten slotte wordt in paragraaf 3 ingegaan op het voorstel om voordelen uit zogenoemde lucratieve belangen te belasten als resultaat uit overige werkzaamheden in box 1 van de Wet IB 2001. Helaas werd de Orde bijzonder weinig tijd gegund om commentaar te leveren. Als gevolg daarvan kan dit commentaar nog niet als afgerond worden beschouwd. In een later stadium zal nog aanvullend commentaar worden geleverd.

1. Artikel 32bb Wet op de loonbelasting 1964, eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen

Algemeen

De Orde is met de Raad van State van mening dat de regering onvoldoende heeft gemotiveerd waarom het extra belasten van excessieve vertrekvergoedingen rechtvaardig is en waarom dit via het systeem van de pseudo-eindheffing dient plaats te vinden. De Orde meent net als de Raad van State dat de pseudo-eindheffing niet past in de structuur van de Wet op de loonbelasting 1964. Evenals de Raad van State mist ook de Orde een tegenbewijsregeling in het wetsvoorstel, aan de hand waarvan een werkgever in de gelegenheid wordt gesteld aannemelijk te maken dat een hoog loon in het jaar van ontslag of in het jaar dat daaraan vooraf gaat, geen relatie heeft met het ontslag van de werknemer. De Orde pleit er voor om als de voorgestelde regeling wordt gehandhaafd, de regeling in deze zin aan te passen.

Economisch dubbele heffing

De regeling is bijzonder complex en kan economisch gezien tot dubbele heffing leiden. Dit kan met een voorbeeld worden geïllustreerd. Stel een werknemer wordt ontslagen en valt onder de voorgestelde wetgeving met betrekking tot excessieve vertrekvergoedingen. Over de excessieve vertrekvergoeding wordt een pseudo-eindheffing geheven bij de werkgever van 30% (in het wetsvoorstel artikel 32bb Wet op de loonbelasting 1964). Het is niet uit te sluiten dat de vertrekvergoeding kan worden aangemerkt als een Regeling voor vervroegde uittreding (RVU) (thans art. 32aa Wet op de loonbelasting 1964, in het wetsvoorstel vernummerd tot artikel 32ba Wet op de loonbelasting 1964). Als de vertrekvergoeding kan worden aangemerkt als een RVU, dan is de werkgever een eindheffing verschuldigd van 26% (na 2010 is dat 52%). Kortom aan eindheffingen is de werkgever dan 56% (tot en met 2010) c.q. 82% (na 2010) verschuldigd. Niettegenstaande de eindheffingen bij de werkgever, betaalt de werknemer over de vertrekvergoeding ook nog eens 52% loonheffing. Het is derhalve mogelijk dat over een deel van de ontslagvergoeding maximaal 108% belasting verschuldigd is (en na 2010 134%!).

Tijdsevenredige herleiding van het vergelijkingsloon

De Orde verwacht dat ontslag van een werknemer in januari in veel gevallen tot een hogere eindheffing zal leiden ingevolge het voorgestelde artikel 32bb Wet op de loonbelasting 1964 dan ontslag in december. De oorzaak van dit verschil is gelegen in de methode waarop het vergelijkingsloon wordt berekend op de voet van het voorgestelde artikel 32bb, vierde lid, Wet op de loonbelasting 1964.

Een voorbeeld:

Een werknemer is tien jaar in dienst bij een inhoudingsplichtige en wordt ontslagen. Het vaste maandloon van de werknemer bedraagt vanaf het begin van jaar T-2 onveranderd € 30.000. De jaarlijkse bonus bedraagt onveranderd € 240.000. Het toetsloon van de werknemer bedraagt derhalve € 600.000. Er wordt een ontslagvergoeding toegekend van € 1 miljoen, maar in het jaar van ontslag wordt geen bonus toegekend.

Bij ontslag in januari bedraagt het vergelijkingsloon € 50.000 (dat is € 600.000 x 1/12). Via eindheffing wordt belast 'A' - het vergelijkingsloon, dat is € 1.030.000 - € 50.000, ofwel € 980.000.

Bij ontslag in december bedraagt het vergelijkingsloon € 600.000. Met eindheffing wordt belast 'A' - het vergelijkingsloon, dat is € 1.360.000 - € 600.000, ofwel € 760.000. De Orde vraagt om een nadere onderbouwing van de redelijkheid van dit verschil.

Internationaal

De Orde meent dat Nederland geen eindheffing op de voet van het voorgestelde artikel 32bb Wet op de loonbelasting 1964 kan toepassen, indien en voor zover Nederland geen heffingsrecht heeft over de ontslagvergoeding van de desbetreffende werknemer, met inachtneming van de toepasselijke verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Hierbij wordt verwezen naar de jurisprudentie van de Hoge Raad van 11 juni 2004, BNB 2004/344 en 345. De Orde verneemt graag de mening van de regering hieromtrent.

2. Artikel 32bc Wet op de loonbelasting 1964, eindheffing bij backservice voor hoge inkomens

Wanneer is sprake van een eindloonstelsel?

Krachtens het eerste lid van het voorgestelde artikel 32bc Wet op de loonbelasting 1964 is de eindheffing van 15% uitsluitend van toepassing indien er sprake is van een op het eindloonstelsel gebaseerde pensioenregeling. De eindheffing is dus niet van toepassing als sprake is van een pensioenregeling op basis van een middelloonstelsel of beschikbare premie. In de praktijk is het niet altijd duidelijk hoe een regeling moet worden gekwalificeerd omdat elementen uit meerdere systemen in een pensioenregeling kunnen worden gecombineerd. Is bijvoorbeeld sprake van een situatie als bedoeld in artikel 61, tweede lid, Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001, dan is naar het oordeel van de Orde niet duidelijk of het voorgestelde artikel 32bc Wet op de loonbelasting 1964 van toepassing is. De vraag is immers of, indien slechts een onderdeel van de pensioenregeling een eindloonkarakter heeft, dit leidt tot de volledige toepassing van voornoemd artikel.

Waarom uitgaan van een forfaitair vastgestelde waarde?

Het belang van de geschetste problematiek is groot gelet op de forfaitaire wijze waarop de belaste waarde wordt vastgesteld. Naar wij hebben begrepen is dit forfait gebaseerd op een aantal veronderstellingen. De belangrijkste daarvan luiden:

- fiscaal maximale eindloonregeling;
- leeftijd van betrokken werknemer; en
- achterliggende diensttijd.

De forfaitair vastgestelde waarde op basis van factor 4 kan zeer fors afwijken van de werkelijke waarde van de backserviceaanspraken. Zo kan immers sprake zijn van een niet fiscaal maximale regeling, een relatief jonge werknemer (jonger dan 45) en een beperkte hoeveelheid mee te nemen achterliggende diensttijd (bijvoorbeeld ten gevolge van artikel 61, vierde lid, Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001).

Het is de Orde niet duidelijk waarom niet is gekozen voor een heffing over de werkelijke backservicekoopsom zoals die door de pensioenuitvoerder veelal becijferd zal moeten worden. In dat geval zou sprake zijn van een meer rechtvaardige en reële belastingheffing.

Ook zou, aldus de Orde, nog een alternatief denkbaar zijn waarbij een gestaffelde forfaitaire factor wordt vastgesteld die voor wat betreft de hoogte afhankelijk is van de leeftijd van de werknemer en/of achterliggende diensttijd. De Orde zou graag een nadere toelichting hierover zien.

Regeling ook van toepassing bij gebruik van wettelijk recht op waardeoverdracht?

In het voorgestelde art. 32bc, tweede lid, Wet op de loonbelasting 1964 vindt een uitbreiding van de regeling plaats. Onder de regeling wordt tevens de situatie gebracht waarin iemand van dienstverband verandert en bij zijn nieuwe werkgever een hoger pensioengevend loon ontvangt. Wordt door de nieuwe werkgever een aanspraak toegekend ter zake van het verschil tussen het actuele loon en het loon in een eerder dienstverband dan is ook ten aanzien van dit verschil een factor 4 van toepassing. Hoewel de tekst van het wetsvoorstel naar het oordeel van de Orde op dit punt niet duidelijk is, mag worden aangenomen dat het voorgestelde artikel 32bc Wet op de loonbelasting 1964 niet van toepassing is als de werknemer enkel gebruik maakt van zijn wettelijk recht op waardeoverdracht. Besluit de werkgever in aanvulling daarop om extra fictieve dienstjaren toe te kennen dan zal de regeling wel van toepassing zijn. De Orde vraagt de regering om hierop nader in te gaan.

Negatief gevolg in geval van bijgeschreven indexaties en inkoop van extra pensioen door nieuwe werkgever

Het forfait kan ook in dit geval onevenredig afwijken van de werkelijke waarde van de backserviceaanspraken. Zo is het genoemde tweede lid ook van toepassing op dienstverbanden die al lange tijd geleden zijn beëindigd. Veelal zullen de daarin opgebouwde aanspraken vervolgens door indexatie waardevast zijn gehouden. Een nieuwe werkgever moet bij inkoop van extra pensioen met deze bijgeschreven indexaties rekening houden. De wettelijke regeling doet dat echter niet. Het pensioengevend loon in een eerdere dienstbetrekking wordt immers op het oorspronkelijke (niet geïndexeerde) niveau vastgesteld. Dat betekent dat de wettelijke regeling uitgaat van een hogere pensioenaanvulling dan feitelijk veelal het geval kan zijn. De Orde vindt dit onredelijk en verzoekt de regering op dit punt aan te passen.

Beperking heffing voor zover salaris meer stijgt dan de gemiddelde loonindex voor CAO-lonen

De regeling is alleen van toepassing indien en voor zover het pensioengevend loon meer bedraagt dan € 500.000. Jaarlijks zal dit bedrag worden aangepast met de tabelcorrectiefactor. Reguliere salarisstijgingen (in het kader van een algemene loonindex) vallen ook onder de regeling. Hoewel bij dergelijke salarisstijgingen bijvoorbeeld een middelloonregeling veelal meer pensioenaanspraken oplevert dan een eindloonregeling, leidt alleen de toepassing van de laatstgenoemde regeling tot een extra heffing ad 15%. Uit een oogpunt van rechtvaardigheid en gelijke behandeling stelt de Orde voor alleen een stijging van het pensioengevend loon te belasten voor zover het salaris meer stijgt dan de gemiddelde loonindex voor CAO-lonen vermeerderd met 2%. Op deze wijze kan bovendien worden aangesloten bij de reeds bestaande norm uit artikel 10b Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965, waardoor een meer uniforme regelgeving ontstaat.

3. Belastingheffing lucratieve belangen

Algemeen

De indieners van het wetsvoorstel geven aan dat de onderhavige voorstellen naar hun mening een zeer beperkte werking hebben. Volgens de Memorie van Toelichting wordt een groep van slechts 1.000 tot 2.000 personen door dit voorstel getroffen. Hierbij wordt in het bijzonder gedacht aan een zeer specifieke groep investment managers aan wie de mogelijkheid wordt geboden te participeren in de investeringen van hun werkgever via een zogenoemde carried interest structuur. Het is de Orde onduidelijk waarop de genoemde getallen zijn gebaseerd. De Orde is op basis van eigen ervaringen van oordeel dat de personele reikwijdte van het voorstel vele malen groter is dan het in de Memorie van toelichting vermelde aantal personen en verneemt dan ook graag hoe de indieners tot hun cijfermatige bevindingen zijn gekomen.

Vershil in reikwijdte

Het valt de Orde op dat de uitleg zoals die is opgenomen in de Memorie van Toelichting veel ruimer is dan de voorgestelde wettekst. Meer in het bijzonder kan hierbij worden gewezen op de reikwijdte van het voorgestelde art. 3.92b, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001. De Orde vraagt zich af of de indieners zich bewust zijn van het enorme uitstralings-effect dat de Memorie van Toelichting heeft, waardoor de gevolgen van het voorstel zich veel verder uitstrekken dan noodzakelijk is voor de te bereiken doelstelling.

Winst uit onderneming in plaats van resultaat uit overige werkzaamheden

De kern van de belastingheffing ter zake van lucratieve belangen is het voorgestelde artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001. Dit artikel bepaalt dat inkomsten uit lucratieve belangen moeten worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden en derhalve belastbaar zijn tegen het progressieve tarief van Box 1. De Orde vraagt zich nadrukkelijk af waarom is gekozen voor een toevoeging aan het regime van het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. De Orde zou ervoor willen pleiten de regeling toe te voegen aan het regime voor belastbare winst uit onderneming, en wel op een wijze dat de MKB-winstvrijstelling van toepassing kan zijn. Deze plaats in de Wet inkomstenbelasting 2001 zou veel meer recht doen aan het risicoprofiel van deze groep. Ook in hun persoonlijke beleving voelt men zich veeleer ondernemer. Toepassing van de MKB-winstvrijstelling zal naar verwachting een positief effect kunnen hebben op het acceptatieniveau van deze regeling. De Orde is er zich van bewust dat dit gevolg waarschijnlijk alleen met gebruikmaking van één of meerdere wettelijke ficties kan worden bereikt.

Definitie lucratief belang

In het eerste tot en met vierde lid van het voorgestelde artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001 wordt bepaald wanneer sprake is van een lucratief belang. Het eerste lid bepaalt wanneer bepaalde vermogenstitels onder de reikwijdte van de regeling vallen. In het tweede tot en met vierde lid wordt vervolgens een onderscheid gemaakt tussen de normaal belaste vermogenstitels en de lucratieve belangen.

De letterlijke tekst van het voorgestelde artikel 3.92b, tweede en derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 geeft zeer specifiek aan welke vermogenstitels onder welke voorwaarden moeten worden aangemerkt als een lucratief belang.

Het vierde lid van hetzelfde artikel is echter zeer ruim geschreven en brengt daarmee ook overige rechten onder de werking van het wetsvoorstel. De Memorie van Toelichting voegt hier vervolgens een zeer ruime, niet limitatieve opsomming aan toe, waardoor een ruim scala van werknemers- en managementparticipatie-instrumenten onder de werking van het wetsvoorstel wordt gebracht. De hierdoor opgerekte werking van het wetsvoorstel, alsmede de gecreëerde onzekerheid acht de Orde onwenselijk. Naar de mening van de Orde is een nadere (limitatieve) toelichting, dan wel een aangescherpte definitie gewenst. Zo vraagt de Orde zich af of onder “rechten” als bedoeld in het voorgestelde artikel 3.92b, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 bijvoorbeeld ook SAR rechten, restricted stock en phantom shares vallen. Valt een lening van de werknemer, waarvoor de werkgever zich garant stelt onder een “recht” als bedoeld in het vierde lid? Kan een aandeel zowel onder het tweede als onder het vierde lid van artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001 vallen? Leidt de combinatie van ‘gewone’ – dat wil zeggen niet-‘lucratieve’ – aandelen met ‘limited recourse’ financiering door de werkgever bij latere waardedaling van de aandelen tot een belaste vrijval van de schuld en een even groot niet-aftrekbaar verlies op de aandelen?

De definitie van lucratieve belangen leidt bij de Orde bovendien tot de vraag hoe moet worden omgegaan met belangen die bestaan uit diverse soorten vermogenstitels. Indien een werknemer bijvoorbeeld uitsluitend kan participeren indien hij een aantal verschillende vermogensbestanddelen tezamen aanschaft (een strip, bijvoorbeeld een aantal soort aandelen en een lening voor een bepaald bedrag): wordt dan de gehele strip als lucratief belang aangemerkt, of dient men per vermogensbestanddeel te beoordelen of sprake is van een lucratief belang? Het zou de Orde redelijk voorkomen indien ieder vermogensbestanddeel afzonderlijk moet worden gekwalificeerd.

Totaalwinst

Door de opname van de regeling voor lucratieve belangen in de resultaatsfeer vindt de resultaatbepaling op dezelfde wijze plaats als voor overige onderdelen van de bron resultaat uit overige werkzaamheden. Op grond van artikel 3.94 Wet inkomstenbelasting 2001 is het totaalwinstprincipe uit de winstsfeer van overeenkomstige toepassing. Voorts volgt uit artikel 3.95 Wet inkomstenbelasting 2001 dat een groot aantal bepalingen uit de winstsfeer, waaronder goed koopmansgebruik, tevens gelden voor de resultaatbepaling van het lucratief belang. Het resultaat uit met een werkzaamheid verband houdende lucratieve belangen volgt echter vreemd genoeg niet op alle punten het winstregime zoals dat van toepassing is voor het overige resultaat uit werkzaamheden.

De Orde vraagt zich in dit verband af waarom in het voorgestelde artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001 de frase “daaronder begrepen de schulden die rechtstreeks samenhangen met die vermogensbestanddelen” ontbreekt, terwijl deze in het huidige artikel 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001 wel is opgenomen. Door het ontbreken van deze frase in het regime voor de belastingheffing over inkomsten uit lucratieve belangen, lijkt het voor de belastingplichtige niet mogelijk een eventuele financiering onder de reikwijdte van het winstregime te brengen en financieringskosten in aftrek te brengen. Dit komt de Orde onredelijk voor.

De Orde vraagt bovendien meer expliciet aan te geven welke kosten in aanmerking kunnen worden genomen in Box 1, als samenhangend met de lucratieve belangen. Indien de regering geen overgangsregeling introduceert, zouden, naar de mening van de Orde, de kosten uit de periode vóór 1 januari 2009 eveneens aftrekbaar moeten zijn in Box 1.

Uit de Memorie van Toelichting blijkt voorts dat door het gebruik van de woorden 'is geheven' in het voorgestelde artikel 3.95b, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001 de historische kostprijs van het lucratieve belang slechts mag worden verhoogd met de daadwerkelijk als grondslag voor de heffing van loonbelasting in aanmerking genomen waarde van het lucratieve belang. In zoverre is naar de mening van de Orde sprake van een inbreuk op het totaalwinstprincipe. Op grond van het totaalwinstprincipe zouden vermogensbestanddelen op dat tijdstip zonder meer dienen te worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Bijvoorbeeld valt te denken aan de situatie waarin de inspecteur in het (verre) verleden een ambtelijk verzuim heeft begaan en de situatie waarin de termijnen voor naheffing en navordering reeds zijn verstreken. Met name in dergelijke situaties komt de uitwerking van de eerder genoemde inbreuk op het totaalwinstprincipe de Orde zeer onredelijk voor.

Emigratie/immigratie

De mobiliteit van de arbeidsmarkt wordt naar de mening van de Orde ernstig beperkt. Bij uitzending van werknemers naar het buitenland eindigt de werkzaamheid veelal en dient een eindafrekening bij de werkzaamheid plaats te vinden zonder dat er een feitelijk realisatiemoment optreedt. Een regeling analoog aan die bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder - het 'fictieve' inkomen wordt aangemerkt als te conserveren inkomen - ligt voor de hand. Voorts merkt de Orde op dat een eindafrekening op gespannen voet staat met het Europese recht.

Bij immigratie (naar Nederland) verkrijgt een houder van de vermogenstitels als bedoeld in artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001 geen step up naar de waarde in het economische verkeer op het moment van emigratie, ook niet in de situatie dat Nederland nooit een heffingsrecht heeft gehad. Ook hier ligt invoering van een regeling analoog aan de aanmerkelijkbelangregeling volgens de Orde voor de hand.

Middellijk gehouden lucratief belang

Ook een resultaat uit een middellijk gehouden lucratief belang dient op basis van het voorgestelde artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001 te worden belast als resultaat uit overige werkzaamheden. De wettekst lijkt echter niet beperkt tot via een 'aanmerkelijkbelangvennootschap' gehouden middellijke belangen. Hierdoor is de reikwijdte van de regeling niet duidelijk. De Orde vraagt dan ook een nadere toelichting op de reikwijdte van het middellijk gehouden lucratieve belang.

Omzetting middellijk in onmiddellijk en onmiddellijk in middellijk lucratief belang

De regeling van het voorgestelde artikel 3.95b, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 waarbij zowel bij omzetting van een onmiddellijk belang in een middellijk belang als bij omzetting van een middellijk belang in een onmiddellijk belang de fiscale claim moet worden afgerekend, dient volgens de toelichting om dubbele belastingheffing c.q. dubbele verliesneming te voorkomen.

De Orde merkt op dat de voorgestelde regeling bij overgang van een middellijk gehouden lucratief belang naar een onmiddellijk gehouden lucratief belang juist tot dubbele heffing kan leiden wanneer de waarde van het belang in het economische verkeer hoger is dan de geldende boekwaarde. In dat geval moet immers zowel de desbetreffende vennootschap (op grond van het totaalwinstbegrip), als de houder van het middellijke lucratieve belang (op grond van de onderhavige regeling) afrekenen over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde. De Orde acht dit onwenselijk.

Negatief resultaat bij middellijk gehouden lucratief belang

In het voorgestelde artikel 3.95b, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 is opgenomen dat ter zake van een middellijk gehouden lucratief belang geen negatief resultaat in aanmerking genomen mag worden. Volgens de Memorie van Toelichting strekt de regeling ertoe te voorkomen dat een verlies uit een dergelijk belang tweemaal zou kunnen worden vergolden, te weten als verlies in de vennootschapsbelastingssfeer en als negatief resultaat uit een werkzaamheid. De Orde merkt hierbij op dat er geen evenwicht bestaat in de regeling omdat geen voorstel is opgenomen dat strekt tot het voorkomen van dubbele belasting over positieve resultaten. De Orde dringt erop aan deze symmetrie alsnog te herstellen.

Optie doorstoten van ten minste 95% van het jaarlijkse voordeel

Het voorgestelde artikel 3.95b, vijfde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 bepaalt dat een middellijk gehouden lucratief belang onder voorwaarden niet zonder meer onder de regeling van het resultaat uit overige werkzaamheden valt. Hierbij wordt aangegeven dat één van de voorwaarden hiervoor is dat ten minste 95% van het voordeel jaarlijks wordt doorgestoten naar de houder van het belang en aldus in de heffing in Box 2 wordt betrokken. Aangezien een nadere toelichting ontbreekt, verzoekt de Orde om een nadere invulling te geven van de voorwaarden en bedoeling van de wetgever. Hierbij vraagt de Orde specifiek aandacht voor de behandeling van ongerealiseerde waardeinstijgingen en de termijn waarbinnen aan de uitdelingsverplichting dient te worden voldaan alsmede situaties waarin vanwege bijvoorbeeld vennootschapsrechtelijke beperkingen niet aan de uitdelingsverplichting kan worden voldaan.

De Orde ziet niet in waarom een belastingplichtige die *onmiddellijk* vermogensbestanddelen houdt die zowel tot een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001 als tot een aanmerkelijk belang behoren, niet de keuze heeft om effectief onder het aanmerkelijkbelangregime te worden belast.

Administratieve lasten

De Orde is van mening dat dit wetsvoorstel een onevenredig hoge last legt op belastingplichtigen (en hun werkgevers), aangezien het wetsvoorstel nadrukkelijk niet de heffing van loonbelasting bij verkrijging van de lucratieve belangen ter zijde schuift. Voorts leidt de administratieplicht voor houders van lucratieve belangen tot een verdere verzwaring van de administratieve lasten voor de getroffen belastingplichtigen.

Het gewijzigde artikel 52, tweede lid, onderdeel d, Algemene wet inzake rijksbelastingen regelt bovendien dat houders van een lucratief belang administratieplichtig zijn, hetgeen een verdere (naar het oordeel van de Orde onwenselijke) lastenverzwaring betekent.

Overgangsrecht

Voorgesteld wordt om de invoering van de werkzaamheidsheffing van maximaal 52% over lucratieve belangen in werking te laten treden met ingang van 1 januari 2009. Dat betekent dat bestaande lucratieve belangen die nu onderdeel uitmaken van de rendementsgrondslag van Box 3 overgaan naar Box 1. Deze materieel terugwerkende kracht heeft een confiscerend karakter, omdat de overgang niet "accessible, precise and foreseeable" is. Onder verwijzing naar onder meer het arrest M.A. versus Finland van het EVRM van 10 juni 2003 is dan sprake van strijd met artikel 1, eerste protocol van het EVRM. Met name de voorzienbaarheid van een maatregel weegt zwaar voor het EVRM. Dit probleem kan naar de mening van de Orde worden voorkomen door een goede overgangsregeling in de wet op te nemen. De Orde stelt voor om "lucratieve belangen" die in Box 3 worden gehouden per 13 mei 2008, volledig van de werking van het wetsvoorstel uit te sluiten.

Voor wat betreft de ná 13 mei 2008 toegekende lucratieve belangen dient volgens de Orde ten minste te worden voorzien in een step-up naar de waarde in het economische verkeer van het lucratieve belang op 1 januari 2009 (step-up). Hetzelfde geldt voor vóór die datum toegekende lucratieve belangen indien de regering deze niet volledig eerbiedigt (zie hiervoor). Door middel van een step-up wordt dubbele heffing, te weten op forfaitaire wijze in Box 3 in het verleden en op reële basis in Box 1 in de toekomst, voorkomen. Voorts ontnemt een step-up aan het wetsvoorstel een materieel oneindige terugwerkende kracht.

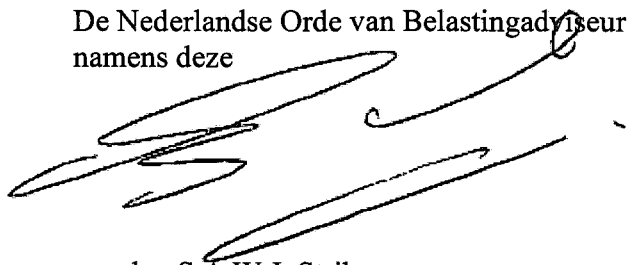
Voorts valt het de Orde op dat in het wetsvoorstel geen aandacht wordt besteed aan de situatie waarin het lucratieve belang thans een aanmerkelijk belang vormt in Box 2. De Orde vraagt zich af of als gevolg van de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel per 1 januari 2009 een sfeerovergang kan plaatsvinden van Box 2 naar Box 1 die leidt tot een afrekening van de aanmerkelijkbelangclaim. Indien dit het geval is, is er naar de mening van de Orde extra reden voor het toestaan van een step-up op de openingsbalans van de werkzaamheid. Zonder step-up wordt immers tweemaal geheven over de daadwerkelijke waardeverhoging.

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