

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

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

Amsterdam, 28 oktober 2010

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs op de nota naar aanleiding van het verslag en de
tweede nota van wijziging bij het wetsvoorstel tot ‘Wijziging van enkele
belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2010)’**

Geachte leden van de Commissie,

1 **Inleiding**

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de nota naar aanleiding van het verslag en de tweede nota van wijziging bij het wetsvoorstel tot ‘Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2010)’. De Orde heeft op 9 september 2010 haar commentaar gegeven op het wetsvoorstel en de eerste nota van wijziging. De nota naar aanleiding van het verslag geeft de Orde aanleiding om opnieuw voor een aantal punten de aandacht te vragen. De belangrijkste punten zijn:

- De Orde is van mening dat de voorgestelde wijzigingen in de terbeschikkingstellingsregeling tot ongewenste effecten leiden en voorziet praktische problemen. De Orde is niet overtuigd door de reactie van de staatssecretaris op haar eerdere commentaar en heeft een veel eenvoudiger manier dan de voorgestelde reparatie aangedragen om hetzelfde effect te bereiken.
- De Orde heeft fundamentele bezwaren tegen de verwijzing naar de hardheidsclausule voor nu al voorzienbare problemen; deze behoren door wetgeving te worden opgelost.
- De Orde vraagt de aandacht voor de complexe regelgeving die zal ontstaan als gevolg van de voorgestelde wijzigingen bij het vererven van aanmerkelijkbelangpakketten die tot een huwelijksgemeenschap worden gerekend. De Orde verzoekt om een integrale heroverweging van de regeling, en verwijst naar het alternatief wat zij in haar eerdere commentaar heeft aangereikt.

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 Orde stelt opnieuw voor de voorgestelde tijdsgelange herrekening van de box 3-belasting bij immigratie en emigratie gedurende een kalenderjaar te laten vervallen. Dit voorstel leidt tot vreemde uitkomsten, is naar de mening van de Orde onnodig en past niet binnen een robuuste box 3-heffing.
- De Orde blijft van mening dat de ‘reparatie’ van de overdrachtsbelasting onnodig is.
- De voorgestelde terugwerkende kracht van de wijziging van art. 25, lid 8, onderdeel a, IW 1990 tot 1 januari 2010 is in strijd met de regels die het ministerie daar zelf voor heeft opgesteld, en is daarom naar het oordeel van de Orde niet gerechtvaardigd.

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

De Orde heeft kennis genomen van hetgeen in de nota naar aanleiding van het verslag is opgemerkt in reactie op haar commentaar op de voorgestelde wetswijziging in art. 3.92 Wet IB 2001. Uit deze reactie blijkt vooral een diepgewortelde angst voor misbruik. De Orde meent dit te moeten nuanceren en meent dat het met het door de Staatssecretaris van Financiën gevreesde misbruik zo’n vaart niet zal lopen. Het misbruik betreft vooral de problematiek van de zogenoemde TBS-vorderingen die gemakkelijk op naam van de andere, naar de Orde begrijpt minstverdienende, echtgenoot kunnen worden gesteld. Ten eerste merkt de Orde op dat er een natuurlijke tegenkracht is, want een verlies op een TBS-vordering is dan ook ‘slechts’ aftrekbaar bij de andere, minstverdienende echtgenoot. Ten tweede wijst de Orde erop dat thans alleen wetswijziging wordt voorgesteld voor in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten. Niet in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten kunnen echter evenzeer een TBS-vordering op naam van de andere, minstverdienende echtgenoot stellen. Deze vorm van misbruik wordt niet bestreden met het wetsvoorstel. De Staatssecretaris van Financiën heeft hierop gereageerd in de nota naar aanleiding van het verslag door erop te wijzen dat dit misbruik voor niet in gemeenschap van goederen gehuwde echtelieden minder makkelijk zou zijn, want dan heeft “een wijziging van de gerechtigdheid tot (ter beschikking gestelde) vermogensbestanddelen juridische en economische gevolgen”, aldus de staatssecretaris. En even verderop: “Vanwege het ontbreken van economische gevolgen is reparatie van het arrest van de Hoge Raad voor in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten op zijn plaats.” De Orde wijst erop dat in veel huwelijkse voorwaarden verrekenbedingen zijn opgenomen op grond waarvan bij einde van het huwelijk wordt afgerekend tussen de echtgenoten alsof steeds sprake is geweest van een gemeenschap van goederen. Een dergelijk veel voorkomend verrekenbeding in huwelijkse voorwaarden werkt economisch precies hetzelfde uit als de wettelijke gemeenschap van goederen. Dus buiten gemeenschap gehuwde echtelieden met huwelijkse voorwaarden waarin een verrekenbeding is opgenomen, kunnen wel gebruikmaken van deze vermeende misbruikmogelijkheid en in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten na de voorgestelde wetswijziging niet, terwijl beide situaties economisch volstrekt vergelijkbaar zijn. De Orde meent derhalve dat deze argumentatie van de staatssecretaris ten faveure van de voorgestelde wetswijziging niet dragend is.

Zoals de Orde opmerkte in haar commentaar, en de Staatssecretaris van Financiën in de nota naar aanleiding van het verslag erkent, ontstaan er door de voorgestelde wetswijziging in art. 3.92 Wet IB 2001 problemen als er wordt geswitcht van art. 3.91 Wet IB 2001 naar art. 3.92 Wet IB 2001 of vice versa. Dit doet zich voor in geval van rechtsvormwijzigingen. Volgens de nota naar aanleiding van het verslag komt dit in de praktijk naar verwachting niet vaak voor.

De Orde vraagt de staatssecretaris waar hij deze wetenschap op baseert. Het is de Orde namelijk uit eigen wetenschap bekend dat rechtsvormwijzigingen juist heel vaak voorkomen in het MKB. Zeer regelmatig worden in het MKB eenmanszaken of firma's en maatschappen ingebracht in een of meerdere BV's of wordt er teruggekeerd uit de BV (dit laatste overigens vaak niet met behulp van de terugkeerfaciliteit van art. 14c Wet VpB 1969 maar op andere wijze).

Voorts meent de Orde dat het niet getuigt van zorgvuldige wetgeving als de belastingplichtige in een dergelijk geval een beroep moet doen op de hardheidsclausule. De hardheidsclausule is er voor onverwachte gevallen van onbillijke aard die tijdens het wetgevend proces niet zijn voorzien. Deze kwestie is echter wel voorzien, dus het is geen onverwacht geval meer.

Juridisch is een beroep op de hardheidsclausule dan niet meer mogelijk. Maar storender acht de Orde dat een dergelijk beroep op de hardheidsclausule en de uitvoering hiervan zich geheel onttrekt aan parlementaire controle. De Tweede Kamer staat hierbij buiten spel, terwijl het hier reëel en regelmatig voorkomende problemen betreft. Belasting wordt krachtens art. 104 GW geheven uit kracht ener wet, niet uit kracht ener (niet toegepaste) hardheidsclausule! De Orde geeft derhalve dringend in overweging af te zien van de voorgestelde wetswijziging en op andere wijze in het vermeende misbruik te voorzien. Dit laatste kan eenvoudiger door wijziging van de regeling voor toerekening van inkomensbestanddelen tussen echtelieden van art. 2.17 Wet IB 2001 (net zoals destijds in 2001 is geschied in art. 2.15 Wet IB 2001 met betrekking tot de minderjarige kinderen), zoals de Orde in haar eerdere commentaar heeft voorgesteld. En een dergelijke wijziging van art. 2.17 Wet IB 2001 kan zich dan tevens uitstrekken tot de TBS-regeling van art. 3.91 Wet IB 2001. Het systeem van art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001 blijft dan onaangetast en dat vindt de Orde een groot goed.

De Orde maakt van de gelegenheid gebruik om aandacht te vragen voor de met het Belastingplan 2010 ingevoerde eenmalige alleen voor het kalenderjaar 2010 geldende inbrengfaciliteit voor tbs-onroerende zaken van art. 3.99a Wet IB 2001 en van art. 15, lid 1, onderdeel z Wet BRv. Voor toepassing van deze inbrengfaciliteit dient de inbreng juridisch vóór het einde van dit jaar te zijn afgerond. Het blijkt de Orde thans uit de praktijk dat in menig geval de tijd te krap is om dergelijke inbrengen tijdig af te ronden. De Orde pleit er derhalve voor deze eenmalige inbrengfaciliteit met een jaar te verlengen. Liever ziet de Orde dat deze inbrengfaciliteit structureel wordt gemaakt, want de Orde voorziet namelijk dat ook in latere jaren behoefte zal blijven bestaan aan deze inbrengfaciliteit.

3 Aanmerkelijk belang (art. 4.17 en art. 4.17a, achtste lid, Wet IB 2001)

De Orde is verheugd over de uitgebreide behandeling van de voorbeelden zoals die in het eerdere NOB-commentaar waren opgenomen. Tegelijkertijd vormt deze uitgebreide uiteenzetting van de voorbeelden voor de Orde aanleiding om nogmaals uitdrukkelijk aandacht te vragen voor de complexe regelgeving die thans is ontstaan voor wat betreft het vererven van aanmerkelijkbelangpakketten die tot een huwelijksgemeenschap worden gerekend. De voorbeelden tonen aan dat concrete toepassing niet eenvoudig is en tevens tot verschillende uitkomsten kan leiden, afhankelijk van de inrichting van het testament en de daaropvolgende verdeling van de maatschap/huwelijksgemeenschap.

Deze complexiteit en de mogelijkheid van verschil in uitkomst, heeft tot gevolg dat het zonder 'professionele' bijstand van een adviseur voor belastingplichtigen welhaast onmogelijk is om alle fiscale aspecten goed te overzien en aldus een mede in fiscaal opzicht optimale situatie te bewerkstelligen voor wat betreft het aanmerkelijkbelangpakket dat tot de huwelijksgemeenschap wordt gerekend. Dit ingewikkelde systeem vereist voor iedere notaris en belastingadviseur een ruime studie teneinde inzicht te verkrijgen in de regeling. Dit gaat gepaard met aanzienlijke tijdbesteding en dito hoge (adviseurs)kosten voor de betrokken belastingplichtige(n). De Orde acht dit onwenselijk. In de Nota naar aanleiding van het verslag is evenwel niet ingegaan op dit complexiteitsvraagstuk. De Orde vraagt hier dringend alsnog aandacht voor en geeft dringend in overweging een eenvoudiger systeem te hanteren. Hierbij heeft de Orde een mogelijk alternatief globaal geschetst, gebaseerd op de verzorgingsgedachte van de langstlevende echtgenoot.

In de nota naar aanleiding van het verslag wordt wel op het alternatief ingegaan, welk alternatief vervolgens is afgewezen, maar helaas is niet op de voorvraag van de enorme complexiteit ingegaan. Op deze plaats vraagt de Orde derhalve nogmaals aandacht voor de complexiteit van de regeling en verzoekt om een integrale heroverweging van de regeling. Hierbij dient dan in het bijzonder te worden gekeken naar de mogelijke meer eenvoudige methoden.

Naast de vorenstaande opmerking heeft de Orde nog de volgende concrete vraagpunten:

- Eerder is verzocht om een beschrijving van de gevolgen van vererving en verdeling van de nalatenschap en huwelijksgemeenschap waartoe een aanmerkelijkbelangpakket behoort voor toepassing van de Successiewet 1956, waarbij in het bijzonder wordt ingegaan op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit van hoofdstuk IIIA SW 1956. Een dergelijke beschrijving is niet gegeven in de nota naar aanleiding van het verslag. De Orde zou toch graag een dergelijke uitwerking zien.
- Uit de nota naar aanleiding van het verslag leidt de Orde af dat de onderhavige wetwijziging naar de mening van de staatssecretaris een verduidelijking betreft van hetgeen thans reeds geldend recht is sinds invoering van artikel 4.17 en 4.17a Wet IB 2001 per 1 januari 2010. De Orde meent echter dat dit niet juist is. Naar de mening van de Orde biedt de huidige wettekst onvoldoende basis voor de uitleg die de wetgever nu voor ogen staat.

4 Box 3, inclusief buitenlandse belastingplicht box 3

De Orde is niet overtuigd door de antwoorden van de staatssecretaris op de door de Orde gestelde vragen. De Orde meent dat haar alternatief, te weten het schrappen van het voorgestelde art. 5.2 derde lid en art. 7.7 vierde lid Wet IB 2001 fiscaaltheoretisch zuiverder is en beter past in de robuuste benadering van de box 3-heffing. Maar het meest bijzondere acht de Orde wel dat in het thans in het wetsvoorstel voorgestelde systeem de belastingplichtige die zijn overlijden voelt naderen, er verstandig aan doet vóór dit overlijden te emigreren naar het buitenland. Aldus verkrijgt de belastingplichtige namelijk tijdsgelange herrekening van zijn box 3-belasting, welke tijdsgelange herrekening hij niet krijgt als hij, zonder te emigreren, in Nederland overlijdt. Dit acht de Orde een vreemd effect van de thans voorgestelde wijziging. Komen beide voorgestelde bepalingen te vervallen, zoals de Orde voorstelt, dan doet dit vreemde effect zich niet voor.

De Orde betwist ook dat zich, zonder wettelijke maatregel voor buitensituaties, onredelijke resultaten worden bereikt, zoals in de nota naar aanleiding van het verslag wordt opgemerkt. Dit is namelijk niet het geval. In het voorstel van de Orde vindt namelijk geen belastingheffing plaats in het jaar van immigratie resp. aanvang van de buitenlandse belastingplicht. In geval van emigratie en einde van de buitenlandse belastingplicht blijft de box 3-heffing ongewijzigd, net zoals het geval is als een belastingplichtige gedurende het jaar overlijdt dan wel zijn onroerende zaak verkoopt. Vergelijkt men de situatie van emigratie met die van overlijden, dan is naar de mening van de Orde juist sprake van een onredelijk resultaat dat door de voorgestelde wetswijziging wordt gecreëerd. In geval van overlijden vindt immers geen tijdsgelange herrekening van de box 3-heffing plaats en in geval van emigratie wel. Dat maakt dus dat belastingplichtigen er in geval van een aanstaand overlijden verstandig aan doen eerst te emigreren uit Nederland en in het buitenland te overlijden (zie ook eerder in dit commentaar). Blijft dit ongewijzigd, dan meent de Orde dat ook in geval van overlijden een tijdsgelange herrekening van de box 3-heffing moet plaatsvinden.

Tot slot moet het de Orde van het hart dat de opmerking in de nota naar aanleiding van het verslag dat de box 3-heffing geen vermogensbelasting is doch een inkomstenbelasting toch echt getuigt van een gebrek aan inzicht in de box 3-heffing. Hoewel juridisch een inkomstenbelasting, kan niet voor discussie vatbaar zijn dat de box 3-heffing feitelijk een vermogensbelasting is die belasting heft naar een bepaald moment, te weten de peildatum van 1 januari. Feitelijk heeft de wetgever in 2001 met de box 3-heffing een kat tot een hond geëtiketteerd, maar daarmee is de kat nog geen hond geworden; de kat is gewoon een kat gebleven die miauwt, en niet een hond geworden die blaft. Zo is het ook met de box 3-heffing. Juridisch geëtiketteerd als een inkomstenbelasting, maar feitelijk in zijn uitwerking een vermogensbelasting. Alle wijzigingen die zich voordoen na het moment van de ene peildatum zijn fiscaal in box 3 immers niet meer relevant; die komen pas aan de orde op de eerstvolgende peildatum, precies zoals dat het geval is in een vermogensbelasting. En dan rijst de vraag waarom destijds onder de oude vermogensbelasting die ook met de ene peildatum van 1 januari werkte, geen bijzondere bepalingen nodig werden geacht voor emigratie en immigratie respectievelijk aanvang en einde van de buitenlandse belastingplicht en nu in box 3 wel. Deze argumentatie van de staatssecretaris in de nota naar aanleiding van het verslag acht de Orde een staatssecretaris derhalve onwaardig.

5 Overdrachtsbelasting

In haar commentaar betwijfelde de Orde de noodzaak van de aanpassing van het begrip 'economische eigendom', ter reparatie van het arrest HR 11 december 2009, nr. 08/05312, BNB 2010/67. De reden was dat de Orde niet is gebleken dat het vermeende misbruik zich op grote schaal zou voordoen en al zeker niet in niet-gelieerde verhoudingen. De Orde constateert verheugd dat ook de staatssecretaris inmiddels deze mening is toegedaan, want het aantal gevallen waarin vermoed wordt dat vermeend misbruik aan bod zou komen, is gedaald van minimaal duizend (in de memorie van toelichting) tot een voorzichtige 'kan oplopen tot honderden gevallen per jaar' (in de nota naar aanleiding van het verslag). In de nota naar aanleiding van het verslag wordt naar de mening van de Orde terecht opgemerkt: "Overigens zal een zakelijk handelende partij ter bescherming van zijn investering en ter voorkoming van de gevolgen van natrekking bij voorkeur een opstalrecht vestigen of op andere wijze zekerheid willen krijgen met betrekking tot de kantoorruimte."

De Orde leidt hier uit af dat ook de staatssecretaris in niet-gelieerde situaties weinig praktisch misbruik ziet. Tot heroverweging van de voorgestelde wetswijziging heeft dit nieuwe gezichtspunt bij de staatssecretaris echter niet geleid en evenmin tot aanpassing van de budgettaire opbrengst. De Orde herhaalt haar betoog om deze voorgestelde wetswijziging te heroverwegen.

De Orde is verheugd met het antwoord op de vraag over de huurdersinvesteringen. Dit voorkomt veel onduidelijkheid in de praktijk. De vraag over het verkrijgen van een recht op een aantal huurtermijnen (securisatie) is echter niet beantwoord in de nota naar aanleiding van het verslag. De Orde zou het zeer op prijs stellen als op deze kwestie alsnog wordt ingegaan.

6 Invorderingswet 1990

De voorgestelde terugwerkende kracht van de wijziging van art. 25, lid 8, onderdeel a, IW 1990 tot 1 januari 2010 is naar het oordeel van de Orde niet gerechtvaardigd. Het betreft hier de voorgestelde wijziging dat voor de voortzetting van het uitstel van betaling voor een conserverende aanslag voor een aanmerkelijk belang bij een juridische fusie of splitsing als voorwaarde gaat gelden dat is voldaan aan de anti-misbruikseisen uit de Wet IB 2001.

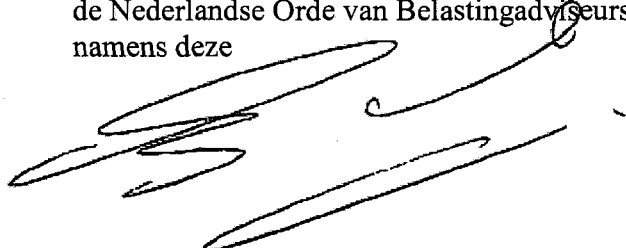
Voor het invoeren van wetwijzigingen met terugwerkende kracht gelden strikte voorwaarden als een dergelijke wetswijziging nadelig is voor belastingplichtigen. Terugwerkende kracht tot het tijdstip van bekendmaking – dit is zelfs nog minder vergaand dan terugwerkende kracht zoals in casu tot 1 januari 2010! – mag slechts worden toegepast "in gevallen waarin aankondigingseffecten kunnen optreden en bij maatregelen tot het tegengaan van oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening". Zie wijziging van de AWR en AWDA in verband met de Bekendmakingswet (memorie van antwoord Eerste Kamer 1989-1990, 21 152, nr. 53 b, blz. 3). De Orde is van mening dat aan deze voorwaarden niet is voldaan en dringt er derhalve op aan de terugwerkende kracht naar 1 januari 2010 uit dit voorstel te halen.

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