

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 oktober 2007

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse
Orde van Belastingadviseurs op het Belastingplan 2008 (31205) en
Overige fiscale maatregelen 2008 (31206)**

Geachte leden van de Commissie,

Met belangstelling heeft de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) kennisgenomen van het wetsvoorstel Belastingplan 2008 en het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2008. Deze wetsvoorstellen geven de Orde aanleiding tot het plaatsen van enige kanttekeningen. In Deel A geven wij een samenvatting van de belangrijkste bevindingen. In deel B volgen de integrale inhoudelijke opmerkingen over deze wetsvoorstellen. Daarbij wordt om de leesbaarheid te bevorderen een aantal malen verwezen naar bijlagen. Deel B bestaat uit de volgende hoofdstukken:

1. Vennootschapsbelasting, waaronder de integrale belastingplicht van woningbouwcorporaties
2. Loonbelasting
3. Inkomstenbelasting
4. Dividendbelasting
5. Overdrachtsbelasting
6. Kansspelbelasting
7. Luchthavenbelasting
8. Verpakkingsbelasting
9. Verlaging BPM

A. Samenvatting van de belangrijkste bevindingen

1. De integrale belastingplicht voor woningbouwcorporaties

Het heeft de Orde verbaasd dat zo kort na de stelselwijziging voor corporaties nu alweer een zeer ingrijpende wijziging wordt voorgesteld, te weten de invoering van een integrale belastingplicht voor de vennootschapsbelasting van woningcorporaties.

Dit duidt niet op een stabiele koers van de overheid ten opzichte van deze branche. Maar afgezien daarvan roept de implementatie van het voorstel veel vragen en problemen op.

In het commentaar wordt onder meer aandacht gevraagd voor de volgende punten:

- de invoering van een integrale belastingplicht vraagt om een soepele toepassing van de VSO-afspraken;
- er wordt voor gepleit om in geval van zogenoemde nevenstructuren een fiscale eenheid mogelijk te maken met een stichting/vereniging (corporatie) als moedermaatschappij;
- de waardering van sociale huurwoningen op de openingsbalans zal naar verwachting aanleiding geven voor veel problemen. De Orde pleit ervoor om voor deze problemen een oplossing te vinden door te komen tot een eenduidige waarderingsgrondslag;
- het is onzeker of een herinvesteringsreserve kan worden gevormd als een deel van het bezit met korting wordt vervreemd aan de huurders. De Orde pleit ervoor dergelijke tussenvormwoning realisaties expliciet onder de herinvesteringsreserve te brengen;

2. *Loonbelasting*

De Orde dringt erop aan maatregelen te nemen in verband met de vrijstelling van inhouding van loonbelasting ten aanzien van dga's, in het bijzonder met betrekking tot de doorbetaaldloonregeling. De Orde is van mening dat sprake is van een administratieve lastenverzwaring in plaats van een lastenverlichting. De Orde dringt erop aan de volgende maatregelen te nemen:

- herinvoering mogelijkheid kwartaalaangiften;
- het terugdraaien van de uitsluiting van de inhoudingsplicht van de dga van de loonheffing. Als alternatief zou eventueel kunnen worden overwogen om een optingoutsysteem in te voeren: degenen die er wel de voorkeur voor hebben alleen in de inkomstenbelasting te worden betrokken kunnen daar dan voor kiezen. Naar de Orde meent zal het overigens een kleine groep zijn die daarvoor zou opteren.

3. *Dividendbelasting*

De Orde verzoekt om de teruggaafregeling van art. 10, lid 4, Wet op de dividendbelasting 1965 voor een in een andere lidstaat van EU gevestigde rechtspersoon uit te breiden naar aldaar gevestigde professionele pensioenfondsen zonder rechtspersoonlijkheid. Men kan daarbij denken aan *Alertumkassen* en de Engelse *Trust*.

4. *Overdrachtsbelasting*

De Orde constateert dat met de wijziging van art. 4 WBR ook in art. 4, leden 3 en 4, WBR het begrip 'belang' is geïntroduceerd. Dit onduidelijke begrip leidt in de praktijk tot onzekerheid over de belastbaarheid van een aandelentransactie omdat het begrip belang niet voldoende concreet is. De Orde acht dit onwenselijk en is van oordeel dat het begrip belang nader moet worden geconcretiseerd.

5. *Kansspelbelasting*

De Orde is zeer kritisch over de voorgestelde toepassing van de kansspelbelasting op gokautomaten. Naar de mening van de Orde toont deze voorgestelde regeling zoveel gelijkenis met de omzetbelasting dat deze daaraan gelijk moet worden gesteld. Daardoor zou de voorgestelde regeling in strijd komen met art. 401 BTW-richtlijn 2006/112/EG.

Voorts signaleert de Orde een onredelijke lastenverzwaring omdat een overgangsregeling op grond waarvan geen herziening van omzetbelasting plaatsvindt ontbreekt.

De Orde pleit voor een dergelijke overgangsregeling voor investeringen die voorafgaand aan de publicatie van dit wetsvoorstel zijn gedaan.

6. *Luchthavenbelasting*

De Orde is van mening dat het voorstel om een luchtvaartbelasting in te voeren zeer waarschijnlijk in strijd is het internationale recht, in het bijzonder met art. 15 van het Verdrag van Chicago en art. 49 van het EU-verdrag.

7. *Verpakkingenbelasting*

De Orde is van mening dat het voorstel om een verpakkingenbelasting in te voeren moet worden ingetrokken. Deze belasting heeft een administratieve lastenverhoging tot gevolg die in geen verhouding staat tot de geschatte opbrengsten.

8. *Verlaging BPM*

De Orde is van mening dat leasemaatschappijen financieel nadeel ondervinden van de voorgestelde verlaging van de BPM. In dat licht is de Orde van mening dat recht op een aanspraak op nadeelcompensatie bestaat. Als deze nadeelcompensatie niet wordt verleend, vreest de Orde dat leasemaatschappijen hun schade zullen trachten te verhalen op de Staat.

B. Inhoudelijke opmerkingen

1 Vennootschapsbelasting

1.1 Integrale vennootschapsbelastingplicht woningbouwcorporaties

De Orde heeft met verbazing kennisgenomen van het voorstel voor invoering van een integrale vennootschapsbelastingplicht voor woningbouwcorporaties (hierna: corporaties). De afgelopen jaren is uitvoerig gediscussieerd over de reikwijdte van de vrijstelling voor de corporaties wat uiteindelijk heeft geleid tot een geconditioneerde vrijstelling. Die houdt in dat in essentie de corporaties worden belast voor hun commerciële activiteiten en vrijgesteld blijven voor hun sociale kernactiviteiten. Een en ander is met ingang van 2006 geëffectueerd. De concrete invulling van de belastingplicht is na uitvoerige discussies met de branche gerealiseerd door middel van een convenant (VSO) waarin de spelregels rondom de huidige partiële belastingplicht zijn vastgelegd. Dit nog afgelopen voorjaar moeizaam tot stand gekomen convenant verliest ten gevolge van de nu voorliggende voorstellen de facto per 1 januari 2008 alweer zijn betekenis. De Orde is van mening dat deze ontwikkelingen in een zo kort tijdsbestek en betreffende zulke belangrijke maatschappelijke problematiek niet duiden op een stabiele koers van de overheid ten opzichte van deze branche en meer in het algemeen sterk afbreuk doen aan een eenduidig overheidsbeleid.

De VSO is tot volle tevredenheid van de sector en de Belastingdienst tot stand gekomen, en is door 97% van de woningcorporaties ondertekend. De VSO is in april 2007 definitief tot stand gekomen, en kent een looptijd van vijf jaar, maar moet nu door de wetwijziging worden opgezegd. Dit in de fase dat de corporatiesector nog met de implementatie bezig is en daarvoor in de periode van september 2006 tot en met heden een groot aantal besluitvormingstrajecten heeft moeten doorlopen.

Het staat de politiek vrij om een dergelijke ingrijpende aanpassing van de fiscale regelgeving voor corporaties door middel van wetgeving tot stand te brengen. Wel roept de voorgestelde regeling veel vragen en problemen op. De Orde zal hierna daarvoor aandacht vragen.

1. Soepelheid bij uitvoering van de VSO-afspraken

De Orde pleit ervoor om soepelheid te betrachten bij de uitvoering van de VSO-afspraken. Immers, de partiële vennootschapsbelastingplicht zal slechts gelden voor twee jaren. Gegeven het feit dat deze periode bijna is verstreken, is het aanpassen van administratieve systemen en software niet opportuun meer. Het zal dan ook onvermijdelijk zijn dat de belastingpositie ex post aan de hand van de bestaande administratie en onder toepassing van meer globale verdeelsleutels zal worden vastgesteld. Naar de mening van de Orde dient in dat licht ook de zogenoemde 'bestuursverklaring' als bedoeld in artikel 6.3.3 van de VSO te vervallen. De Orde vraagt een reactie hierover van de Staatssecretaris van Financiën.

2. Uitholling redelijke termijn bij opzegging VSO

De Orde merkt verder op dat de VSO de bepaling bevat dat opzegging mogelijk is ingeval van een wetwijziging, mits rekening wordt gehouden met een redelijke opzegtermijn. Tot op heden heeft de Belastingdienst de VSO niet opgezegd; het ligt voor de hand dat hiermee wordt gewacht tot het moment waarop duidelijk is dat de integrale vennootschapsbelastingplicht ook parlementair draagvlak heeft. De redelijke termijn wordt hierdoor volledig uitgehold. Het moet niet uitgesloten worden geacht dat de corporaties de Belastingdienst aan de VSO zullen willen houden, wat mogelijk tot gerechtelijke procedures leidt.

De Orde is van mening dat de overheid rekening dient te houden met de gerechtvaardigde belangen van de corporaties en vraagt de Staatssecretaris van Financiën in te gaan op de vraag op welke wijze daarmee rekening zal worden gehouden in verband met de te verwachten opzegging.

3. *Achterstelling van corporaties ten opzichte van beleggende stichtingen en pensioenfondsen*

Door de invoering van deze specifieke bepalingen worden de corporaties achtergesteld bij 'beleggende' stichtingen en verenigingen. Die zijn immers - doordat zij zich beperken tot normaal vermogensbeheer - niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Corporaties worden volgens de voorstellen echter ook belast voor hun normaal vermogensbeheer. In het bijzonder voor kleine corporaties is dit zeer bezwaarlijk. De Orde acht dit een niet te rechtvaardigen onderscheid in fiscale behandeling. Daarnaast worden corporaties ten gevolge van de voorgenomen integrale belastingplicht achtergesteld bij professionele vastgoedbeleggers die gebruik kunnen maken van de fiscale beleggingsinstelling. Dit is volgens de Orde evenzeer onevenwichtig en verwerpelijk. Het argument geldt overigens niet voor professionele beleggers die niet aan de beurs zijn genoteerd of geen vrijgestelde aandeelhouders kennen. Tot slot wijst de Orde er op dat de corporaties ook ten opzichte van pensioenfondsen worden achtergesteld. Pensioenfondsen zijn volledig vrijgesteld van vennootschapsbelasting, waardoor deze partijen via het instrument van de fiscale beleggingsinstelling tegen 0% vennootschapsbelasting vastgoed kunnen exploiteren. Momenteel overwegen corporaties, als gevolg van de invoering van integrale vennootschapsbelastingplicht, de VSO niet langer toe te passen (opting out). De Orde vraagt zich af of dit een wenselijke ontwikkeling is en zou graag de mening van de Staatssecretaris van Financiën hierover vernemen.

4. *Problematiek corporaties wordt niet in breder kader geplaatst*

Doordat een deugdelijke onderbouwing van het volledig schrappen van de vrijstelling voor corporaties ontbreekt, wordt een principiële discussie over het (rechts)karakter van vrijstellingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de pas afgesneden. De Orde acht dit een weinig principiële benadering; een dergelijke discussie ligt onder meer op basis van het bestaande wetsvoorstel over de maatschappelijke onderneming zeer wel in de rede. Op basis van deugdelijke argumenten zou een zuivere afweging kunnen worden gemaakt over de toekomst van vrijstellingen in de vennootschapsbelasting. Daarbij moeten ook de sectoren zorg en onderwijs betrokken kunnen worden; sectoren die op verschillende terreinen raakvlakken hebben met de corporaties. De Orde dringt er daarom op aan de discussie over de belastingplicht van corporaties in een breder principiële kader te plaatsen.

5. *Nevenstructuren*

Zoals aangegeven kennen corporaties de rechtsvorm van een stichting of een vereniging. Een aantal corporaties heeft nevenstructuren opgezet (BV's, of NV's) of heeft het voornemen - ondermeer als gevolg van de uitwerking van de VSO - deze structuren in te richten. Achtergrond van deze herstructureringen is van zowel fiscale als van juridische aard en houdt verband met EU-regelgeving (staatssteundiscussie), alsmede met overwegingen omtrent transparantie en de techniek van administratie en financiering. Daarnaast moet niet uitgesloten worden geacht dat het ministerie van VROM de sector een juridische scheiding van kerntaken en nevenactiviteiten oplegt, wat leidt tot de oprichting van een nevenstructuur.

De vorming van deze structuren kan ertoe leiden dat de vennootschapsbelastingdruk niet overeenkomt met het commerciële resultaat omdat een BV of NV geen fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting met een stichting of vereniging kan vormen. Dit is uitvoeringstechnisch ook onwenselijk omdat er dan verrekenprijdiscussies in het verschiet liggen. Daarom pleit de Orde voor een uitbreiding van de regeling van de fiscale eenheid waardoor ook woningbouwcorporaties (stichting, vereniging) als moedermaatschappij deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid.

6. *Afwaardering naar lagere bedrijfswaarde*

Door invoering van art. 3.29c Wet inkomstenbelasting 2001 is de afwaardering naar lagere bedrijfswaarde onder omstandigheden niet meer mogelijk (de afboeking van de zogenoemde onrendabele top). De orde vraagt zich af of deze bepaling uitsluitend bedoeld is toepassing te vinden bij woningbouwcorporaties dan wel dat een ruimer toepassingsbereik is beoogd. In het laatste geval vraagt de Orde daarvan voorbeelden te geven. De bepaling is naar de mening van de Orde nu te onduidelijk voor de praktijk.

7. *Waardering sociale huurwoningen op openingsbalans*

In de memorie van toelichting wordt ten aanzien van de opstelling van de openingsbalans per 2008 aangegeven dat daarvoor de normale fiscale regels zullen gelden. Dit betekent dat de op 1 januari 2008 in de heffing te betrekken activiteiten tegen de waarde in het economische verkeer op de openingsbalans dienen te worden opgenomen. Dit leidt onvermijdelijk tot ingewikkelde discussies over de sociale huurwoningen, die tot op dat moment nog tot de vrijgestelde sfeer behoren. Rekening moet worden gehouden met mutatiegraad (huurwijziging of verkoop), toekomstige huurstijgingen, vervuiling, bestemmingsplannen, het al dan niet behoren tot een herstructureringswijk, probleemwijk, etc. Daarnaast rijst de vraag of uitgegaan moet worden van een individuele waardering of van een complexgewijze waardering. Bepleit kan worden (gelijk de regelingen in de VSO) om te komen tot een eenduidige waarderingsgrondslag, bijvoorbeeld 80% van de WOZ-waarde. Is de Staatssecretaris van Financiën bereid te komen tot een eenduidige waarderingsgrondslag?

8. *Waardering projectontwikkeling op openingsbalans*

De Orde merkt op dat de overgang naar de integrale vennootschapsbelastingheffing nog verder wordt bemoeilijkt door de specifieke waarderingsvoorschriften voor met name de projectontwikkeling. Onduidelijk is hoe deze waarderingsvoorschriften in het kader van de openingsbalans per 1 januari 2008 moeten worden toegepast. Het is van belang dat hier nader inzicht in wordt verkregen. In het bijzonder vraagt de Orde zich af of de VSO-regels blijven gelden voor de berekening van de resultaten van projecten die vóór 1 januari 2008 zijn gestart. De systematiek van de VSO is er immers op gebaseerd dat het resultaat op de grondexploitatie achteraf bij oplevering van het project wordt bepaald. Dit resultaat wordt vervolgens lineair toegerekend aan de vrijgestelde periode (voor 1 januari 2006) en de belaste periode (vanaf 1 januari 2006). Als gevolg van deze systematiek blijven de grondposities ook gedurende de bouw tot de vrijgestelde sfeer behoren. De invoering van de integrale vennootschapsbelastingplicht roept daardoor enerzijds de vraag op hoe deze grondposities vanaf 1 januari 2008 in de openingsbalans opgenomen moeten worden en anderzijds hoe vanaf 1 januari 2008 bij de winstbepaling rekening gehouden kan worden met de volgens de VSO-regels bepaalde fiscale kostprijs van een project dat reeds in ontwikkeling is genomen.

9. *Activeringsverbod goodwill*

Het activeringsverbod voor immateriële activa (waaronder goodwill) zoals vastgelegd in art. 33 Wet VpB 1969 wordt ook van toepassing op de corporatiesector. Dit is in tegenspraak met opmerkingen in de parlementaire behandeling rondom de invoering van de partiële vennootschapsbelastingplicht. Daarnaast is in de VSO geregeld dat goodwill op de openingsbalans kan worden geactiveerd voor zover deze meer bedraagt dan € 2,5 mln. Daarbij is afschrijving op deze goodwill overigens niet toegestaan. De Orde is van mening dat deze afspraak in elk geval gehandhaafd dient te blijven, doch dat nu integrale vennootschapsbelastingplicht ontstaat in feite goodwill tot een hoger bedrag moet kunnen worden geactiveerd en althans ten minste ten dele voor afschrijving in aanmerking moet komen.

10. *Toepassing herinvesteringsreserve*

Woningcorporaties stoten een deel van hun bezit af door dit met korting te verkopen aan de huurders. Dit zijn de zogenoemde tussenvormwoningen. Bij invoering van integrale vennootschapsbelasting zal de Belastingdienst mogelijk het standpunt innemen dat bij verkoop van de woning het resultaat niet aan een herinvesteringsreserve kan worden gedoteerd, omdat onderdeel van de afspraken is dat de tussenvorm bij vervreemding door de huurder aan de corporaties moet worden aangeboden. Van een vervanging is dan in de ogen van de fiscus geen sprake: het bedrijfsmiddel komt immers weer de corporatie toe. Voor een aantal corporaties kan deze visie aanzienlijke heffingseffecten met zich brengen. De Orde pleit er voor deze tussenvormwoningrealisaties expliciet onder de herinvesteringsreserve te brengen, zodat daarover geen discussie kan ontstaan.

11. *VSO – inbreng vastgoed met terugwerkende kracht*

In de VSO zijn uitvoeringsregelingen opgenomen waarbij vastgoed met terugwerkende kracht tot 1 januari 2006 in nevenstructuren kan worden ondergebracht, mits de feitelijke inbreng uiterlijk in het jaar 2008 plaatsvindt. Dit leidt ertoe dat een regeling die ziet op vastgoed in de periode van partiële belastingplicht in juridische zin en/of economische zin wordt ingebracht in de periode van integrale belastingplicht. De vraag die daarbij rijst is of een dergelijke implementatie in 2008 nog nodig is als de VSO per 1 januari 2008 wordt opgezegd. Voor de uitvoeringspraktijk is dit een wezenlijke vraag. De Orde verneemt hierover gaarne het standpunt van de staatssecretaris.

12. *Instandhouden VSO-bepalingen over BTW/overdrachtsbelasting*

Binnen (het addendum op) de VSO zijn bijzondere regelingen opgenomen ten aanzien van de BTW (zoals de inkadering van de economische verwevenheid met het oog op de vorming van een fiscale eenheid omzetbelasting tussen stichting/vereniging en nevenstructuur en het kunnen afzien van de integratieheffing omzetbelasting in de nevenstructuur) en ten aanzien van de overdrachtsbelasting (overdracht van vastgoed van stichting/vereniging naar nevenstructuur onder toepassing van de reorganisatievrijstelling). Deze faciliteiten vervallen bij het opzeggen van de VSO als gevolg van de invoering van de integrale vennootschapsbelastingplicht terwijl bij de opgezette of op te zetten structuren met deze faciliteiten rekening is gehouden. Naar de mening van de Orde dient dan ook geregeld te worden dat het addendum op de VSO in stand kan blijven. Graag een reactie hierop.

13. Overgang VSO naar integrale belastingplicht

Op dit moment is niet duidelijk hoe de overgang van VSO naar integrale belastingplicht moet plaatsvinden. Dit heeft gevolgen voor de modelkeuze die corporaties nog tot 1 december 2007 kunnen maken. Nadelige gevolgen op dit punt zijn nog niet in kaart gebracht. De Orde bepleit hier voor een soepele regeling.

14. Vrijstelling vennootschapsbelasting stadsherstellichamen

Met het vervallen van de vrijstelling ex art. 5, lid 1, onderdeel d, Wet Vpb 1969 zou ook de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor stadsherstellichamen vervallen. Deze lichamen zijn werkzaam ter behoud van het Nederlands cultureel erfgoed. In de regel worden deze lichamen op initiatief van de gemeente in het leven geroepen teneinde monumenten binnen de gemeente te beschermen. Vanaf 1 januari 2005 zijn stadsherstellichamen niet alleen vrijgesteld indien zij werkzaam zijn in het belang van de volkshuisvesting (het behoud van woningmonumenten), maar ook indien zij werkzaam zijn in het belang van de monumentenzorg (het behoud van monumenten, niet zijnde woningen). In 2006 is door de Europese Commissie bevestigd dat deze verruimde vrijstelling voor stadsherstellichamen niet als staatssteun wordt aangemerkt. De Orde acht de wijziging in het beleid van een verruiming van de vrijstelling voor stadsherstellichamen in 2005 naar een afschaffing van dezelfde vrijstelling in 2008 zonder nadere motivering onwenselijk. De Orde vraagt zich tevens af of met het vervallen van de vrijstelling het behoud van het Nederlands cultureel erfgoed niet in gevaar wordt gebracht. In dat kader pleit de Orde voor het handhaven van de bestaande vrijstelling voor lichamen die werkzaam zijn in het belang van de monumentenzorg.

1.2 Schijfoprekking VPB-tarieven en tariefsverlaging

De Orde heeft met belangstelling kennisgenomen van de voorgestelde oprekking van de eerste en tweede tariefschijf in de VpB naar € 40.000 resp. € 200.000. De Orde neemt aan dat ook met zo'n lange tweede tariefschijf er geen problemen zullen ontstaan met Japan dat landen met een belastingtarief van 25% of lager als een belastingparadijs beschouwt. De Orde roept wat dit betreft de parlementaire behandeling van de wet Werken aan Winst in herinnering en vraagt zich af in hoeverre op dit punt afstemming met de Japanse Kamer van Koophandel heeft plaatsgevonden dan wel anderszins duidelijkheid is verkegen over de Japanse visie op dit punt.

De Orde heeft in samenhang met de voorgestelde schijfoprekking en tariefsverlaging in de VpB een aanpassing gemist van de sinds 1 januari 2007 ingevoerde MKB-winstvrijstelling in de IB voor IB-ondernemers die voldoen aan het urencriterium. Door de verlaging van met name de twee 'MKB-schijven' in de VpB zal de vraag naar de juiste rechtsvorm weer actueel worden. De nu voorgestelde tariefsmaatregelen zullen als consequentie hebben dat de BV weer aantrekkelijker wordt als ondernemingsvorm, waar sinds 2007 juist de IB-sfeer aantrekkelijker was geworden door introductie van de MKB-winstvrijstelling. Het lijkt de Orde wenselijk dat belastingplichtigen op lange termijn de afweging tussen VpB- en IB-onderneming moeten kunnen maken en dat niet, zoals momenteel het geval lijkt te zijn, deze afweging jaarlijks tot een andere uitkomst leidt. De Orde geeft derhalve in overweging - om een vlucht in de BV te voorkomen - als tegenmaatregel tevens de bestaande MKB-winstvrijstelling van 10% te verhogen, zodat het sinds 2007 bereikte evenwicht niet opnieuw en zo snel alweer wordt verstoord.

2 Loonbelasting

2.1 *Artikel 13bis Wet LB 1964 (bijtelling auto van de zaak)*

In het Belastingplan 2008 wordt voorgesteld om de regeling voor de bijtelling c.q. onttrekking auto van de zaak te herzien. Het voorstel is om het bijtellingspercentage voor 'reguliere auto's' te verhogen van (ten minste) 22% naar (ten minste) 25%. De Orde constateert echter dat het bijtellingspercentage voor 'milieu vriendelijke auto's' wordt gesteld op een vast percentage van 14%, ongeacht de werkelijke mate van privé-gebruik. Dit onderscheid in de wettekst kan ertoe leiden dat bij een 'reguliere auto' die ter beschikking is gesteld en die volledig voor privé-doeleinden wordt gebruikt een hoger bijtellingspercentage wordt gehanteerd dan 25%, terwijl bij een 'milieu vriendelijke auto' die ter beschikking is gesteld en die eveneens volledig voor privé-doeleinden wordt gebruikt het bijtellingspercentage 14% blijft. De Orde vraagt zich af op grond van welke overwegingen de regering voor deze laatste categorie auto's heeft gekozen voor een vast bijtellingspercentage en niet – net als bij reguliere auto's – voor een percentage van ten minste 14%. Overigens doet de Orde het voorstel het huidige 'ten minste'-criterium te laten vervallen nu dat feitelijk geen enkele betekenis heeft.

2.2 *Artikel 18ga Wet LB 1964 (aftopping pensioenopbouw)*

Voorgesteld wordt om de omkeerregel niet langer van toepassing te laten zijn op pensioenregelingen waarbij de pensioenopbouw plaatsvindt op basis van een hoger pensioengevend loon dan € 185.000. Voor zover met ingang van 1 januari 2009 pensioen zal worden opgebouwd over een hogere grondslag dan deze € 185.000 zal er een splitsing in de pensioenregeling moeten plaatsvinden.

De wetgever geeft als belangrijkste argument dat in de praktijk blijkt dat in voorkomende gevallen pensioenopbouw over een dermate hoge grondslag plaatsvindt dat deze niet meer als hoofddoel het bieden van een oudedagsvoorziening heeft, maar er sprake is van vermogensopbouw.

De Orde vindt het opmerkelijk dat onderhavige regeling beperkt is tot de pensioenopbouw in de tweede pijler. Om een evenwichtig oudedagsmodel te creëren geeft de Orde de regering in overweging om bij de invulling van onderhavige regeling ook de oudedagsfaciliteiten in de derde pijler (lijfrenten) en de levensloopregeling in de beschouwing te betrekken.

2.3 *Artikel 11, lid 1, onderdeel t, Wet LB 1964 (OV-kaart)*

Werknemers kunnen bij dreigende verkeershinder door wegwerkzaamheden tijdelijk een vervoerskaart ontvangen zonder fiscale gevolgen, terwijl ze daarnaast een onbelaste reiskostenvergoeding van hun werkgever ontvangen voor het reguliere woon-werkverkeer. De Orde juicht het voorstel van de regering toe om de termijn waarvoor deze vervoerskaart kan worden verstrekt te verlengen van zes naar vierentwintig maanden.

2.4 *Inhoudingsvrijstelling*

Met ingang van 2008 vindt geen inhouding van loonheffing plaats bij de dga als in de vennootschap geen andere werknemers werkzaam zijn dan dga's. De regeling is tot stand gekomen ingevolge de Wet van 16 december 2006, Stb. 2006, 682 (Belastingplan 2007) en ingaande 2008 opgenomen in art. 6, zesde lid, Wet LB 1964.

De Orde constateert dat daar waar de inhouding van loonheffingen bij de dga tot op heden fiscaal vrijwel geruisloos is verlopen, er ten gevolge van de onderhavige regeling en de doorbetaaldloonregeling een onnodig complexe situatie is ontstaan die bovendien op een groot aantal punten onduidelijk is en administratief bewerkelijk. Deze lastenverzwaring is nog eens vergroot doordat ten gevolge van de operatie Walvis de kwartaalaangiften zijn vervangen door maandaangiften. Er is derhalve, anders dan beoogd, geen sprake van een lastenverlichting maar van een lastenverzwaring.

De Orde heeft vastgesteld dat deze lastenverzwaringen in de praktijk volop wordt onderkend en onwenselijk wordt geacht. Op grond van informeel onderzoek concludeert de Orde dat dga's er niet op zitten te wachten om de uit de loonbelasting te geraken. Het indienen van de aangifte en afdracht van de loonheffingen wordt - uitzonderingen daargelaten - niet als bezwaarlijk ervaren.

In dit verband dringt de Orde aan de volgende maatregelen te nemen:

- herinvoering mogelijkheid kwartaalaangiften;
- het terugdraaien van de uitsluiting van de inhoudingsplicht van de dga van de loonheffing. Als alternatief zou kunnen worden overwogen om een optingoutsysteem in te voeren: degenen die er wel de voorkeur voor hebben alleen in de inkomstenbelasting te worden betrokken kunnen daar dan voor kiezen. Hiervoor zal volgens de Orde overigens een kleine opteren.

Indien de staatssecretaris bovenstaande suggesties niet op voorhand zou willen overnemen, suggereert de Orde de invoering van de regeling met een jaar uit te stellen en nader onderzoek te doen naar de vormgeving en de wenselijkheid van het afschaffen van inhoudingsplicht in de loonbelasting waarbij dan ook het alternatief van de optingoutvariant kan worden onderzocht.

2.5 *Art. 32d Wet LB 1964 (doorbetaaldloonregeling)*

De Orde juicht het toe dat de doorbetaaldloonregeling wordt verplaatst van de Uitvoeringsregeling naar de Wet op de loonbelasting.

Het eerste lid stelt als voorwaarde dat de werknemer uit hoofde van zijn dienstbetrekking elders werkzaam moet zijn. Dit zal materieel worden getoetst. De wetgever merkt op dat een zuivere management-BV niet onder deze regeling valt, omdat het lichaam dat de manager in dienst neemt dat ook zou doen wanneer de manager zijn diensten rechtstreeks aanbiedt en dit niet via zijn BV zou doen. Daarnaast meent de wetgever dat de doorbetaaldloonregeling mogelijk is bij een BV waarin de werknemer een aanmerkelijk belang heeft, ingeval sprake is van gedeeld ondernemerschap met andere aanmerkelijkbelanghouders via een praktijk-BV.

Deze toelichting lijkt er volgens de Orde op neer te komen dat de doorbetaaldloonregeling niet kan worden toegepast in geval van een zuivere holdingstructuur waarbij de aandelen uiteindelijk worden gehouden door één aandeelhouder. In de nu gebruikelijke situatie dat de werkmaatschappij een managementfee betaalt aan de holdingvennootschap, die vervolgens het salaris aan de directeur-enig-aandeelhouder betaalt, zou daardoor niet langer gebruik gemaakt kunnen worden van de doorbetaaldloonregeling. De toelichting op artikel 59 Wfsv lijkt overigens te suggereren dat in dergelijke situaties de doorbetaaldloonregeling wel kan worden toegepast. De Orde vraagt zich af of dit is bedoeld en vraagt om een verduidelijking op dit punt. Naar de mening van de Orde dient ook in de situatie van directeur-enig-aandeelhouder de mogelijkheid om gebruik te maken van de doorbetaaldloonregeling in stand te blijven.

Indien zowel de hoofdbetrekking als de nevenbetrekking kwalificeren voor de werknemersverzekeringen is de doorbetaaldloonregeling op grond van artikel 59 Wfsv voor de premies werknemersverzekeringen van overeenkomstige toepassing. De Orde vraagt zich af of de betrokken werkgevers in de hoofd- en nevenbetrekking in dat geval niettemin de keuze hebben om de doorbetaaldloonregeling uitsluitend toe te passen voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

De Orde verzoekt ten slotte om de toepassingsmogelijkheden van de doorbetaaldloonregeling - zowel voor de loonheffing en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet als de premies werknemersverzekeringen - nader te verduidelijken en de werking en (administratieve) gevolgen hiervan uit te leggen aan de hand van veelvoorkomende praktijksituaties. Het is wenselijk dat hierbij zowel situaties aan de orde worden gesteld waarbij per 2008 op het niveau van de hoofdbetrekking de inhoudingsplicht vervalt als situaties waarin dit niet het geval is. De Orde zou in dit kader onder meer de mening van de staatssecretaris willen vernemen over de praktische complicaties in situaties van ‘gesplitste verloning’ (doorbetaaldloonregeling wel van toepassing voor loonbelasting/premie volksverzekeringen, niet voor de premies werknemersverzekeringen) als gevolg van de nu nog bestaande afwijkingen in de grondslagen tussen het fiscale en SV-loon. De Orde vraagt in dit verband hoe bij de inhouding op het niveau van de hoofd- en nevenbetrekking op een voor de praktijk hanteerbare wijze rekening kan worden gehouden met inhoudingen die door de andere partij worden gedaan (WW-premie, pensioenpremie, etc.).

3 Inkomstenbelasting

3.1 Meewerkaftrek

De meewerkaftrek is een al jaren in de Wet IB 1964 en Wet IB 2001 bestaande eenvoudige regeling waarmee fiscaal rekening kan worden gehouden met de meewerkende partner. Afschaffing van deze eenvoudige regeling zal ertoe leiden dat wellicht vaker dan nu wordt gekozen voor de reële arbeidsbeloning of voor de man/vrouw-firma. De Orde vraagt zich daarom af waarom deze eenvoudige regeling moet worden afgeschaft. Het argument van het EIM - dat heeft geadviseerd de regeling af te schaffen – te weten dat deze regeling nauwelijks wordt toegepast, kan ook worden omgekeerd. Als de meewerkaftrek nauwelijks wordt toegepast, waarom kan die dan niet blijven bestaan? Baat de regeling niet, ze schaadt kennelijk ook niet. De kleine groep ondernemers die wel gebruikmaakt van de meewerkaftrek kan dat dan blijven doen.

3.2 Uitbreiding van art. 3.64 Wet IB 2001

De Orde juicht uitbreiding van de regeling van art. 3.64 Wet IB 2001 zeer toe. Al jaren is ervoor gepleit de regeling van de herinvesteringsreserve uit te breiden tot over de stakingsgrens heen. Nu wordt hetzelfde bereikt door de regeling van art. 3.64 Wet IB 2001 uit te breiden tot vrijwillige bedrijfsbeëindigingen en de beperking tot bedrijfsbeëindigingen door overheidsingrijpen te laten vervallen.

Wel is de regeling van de herinvesteringsreserve van art. 3.54 Wet IB 2001 blijkens het tweede lid van overeenkomstige toepassing. Dit doet bij de Orde de vraag rijzen of hierdoor moet zijn voldaan aan de eis dat de nieuwe onderneming economisch dezelfde functie vervult als de oude, gestaakte onderneming.

In dit verband pleit de Orde voor een uitbreiding van art. 3.54, negende en tiende lid Wet IB 2001 naar alle stakingsgevallen die vallen onder het gewijzigde art. 3.64 Wet IB 2001. Voorts vraagt de Orde of de boekwaarde-eis hierbij relevant is. Wat is op dit punt de visie van de staatssecretaris?

Als de Orde de regeling van art. 3.64 Wet IB 2001 goed begrijpt, is het een kwestie van alles of niets. Óf de ondernemer neemt de hele stakingswinst bij vrijwillige bedrijfsbeëindigingen in aanmerking óf de ondernemer verzoekt om toepassing van art. 3.64 Wet IB 2001 voor de gehele stakingswinst. Een partiële toepassing van art. 3.64 Wet IB 2001 is thans niet mogelijk. De Orde vraagt hiervan bevestiging. Mocht het inderdaad een ‘alles-of-niets’-benadering zijn, dan geeft de Orde in overweging de regeling te verruimen door deze ook partieel te kunnen toepassen. Dit kan voor de praktijk met name van belang zijn als er compensabele verliezen zijn die dreigen te verdampen door de sinds 2007 geldende beperkte carry-forwardtermijn van negen jaren en deze verliezen minder bedragen dan de totale stakingswinst. Een partiële toepassing van art. 3.64 Wet IB 2001 op slechts een deel van de stakingswinst zou dan wenselijk zijn. De Orde is van mening dat degene die het meerdere mag – de gehele stakingswinst buiten aanmerking laten – ook het mindere mag: een deel van de stakingswinst buiten aanmerking laten. Er bestaat in dit verband een parallel met de herwaarderingsmogelijkheid van art. 20a, twaalfde lid, Wet VPB 1969 die ook geheel ter vrije keuze van de belastingplichtige kan worden toegepast. Ook dit is een keuzeregeling tegen de achtergrond van de compensabele verliezen die door de verkoop van de verlies-BV verdampen.

4 Dividendbelasting

4.1 Artikel 10 Wet op de dividendbelasting 1965

De Orde verzoekt te verduidelijken op welke wijze de formule van artikel 10, eerste lid, Wet op de dividendbelasting 1965 moet worden toegepast wanneer meerdere beleggingsinstellingen boven elkaar zijn gestructureerd, en ten laste van de onderste beleggingsinstelling buitenlandse bronheffing wordt ingehouden.

De definitie van ‘Dt’ in de formule van het gewijzigde artikel 10 eerste lid Wet op de dividendbelasting 1965 lijkt ongelukkig geformuleerd. De voorgestelde tekst spreekt over ‘de af te dragen dividendbelasting ten tijde van de vermindering’. Dit suggereert dat factor Dt de feitelijk afgedragen dividendbelasting na toepassing van 11a moet zijn. Zoals ook blijkt uit het voorbeeld dat is opgenomen in de artikelsgewijze toelichting, moet Dt de verschuldigde dividendbelasting zijn vóór een eventuele vermindering. De Orde verzoekt de definitie van Dt op dit punt aan te passen.

4.2 Artikel 11a Wet op de dividendbelasting 1965

Met de introductie van de afdrachtvermindering in het nieuwe artikel 11a Wet op de dividendbelasting 1965 komen artikel 6 Besluit beleggingsinstellingen (tegemoetkoming voor ingehouden buitenlandse bronbelasting) en artikel 10 lid 2 Wet op de dividendbelasting 1965 (teruggaaf van ingehouden Nederlandse dividendbelasting) te vervallen. De voorgestelde afdrachtvermindering geldt alleen voor een inhoudingsplichtige die wordt aangemerkt als beleggingsinstelling voor de vennootschapsbelasting als bedoeld in artikel 28 Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In artikel 4, vijfde en zesde lid van de Wet op de dividendbelasting 1965 zijn twee inhoudingsvrijstellingen opgenomen.

Deze inhoudingsvrijstellingen hebben betrekking op uitdelingen door zogenoemde ‘groenfondsen’ en door beleggingsinstellingen in verband met de ‘levensloopregeling’. Door de inhoudingsvrijstelling pakt de voorgestelde afdrachtsvermindering voor deze categorie beleggingsinstellingen niet goed uit. Zonder nadere regelgeving zal de ingehouden Nederlandse dividendbelasting en buitenlandse bronbelasting niet kunnen leiden tot een afdrachtvermindering. De Orde verzoekt dit gesignaleerde knelpunt voor de groenfondsen en levensloopbeleggingsinstellingen weg te nemen. Gedacht kan worden aan een tegemoetkoming/teruggaaf specifiek voor deze categorie beleggingsinstellingen ten bedrage van de ingehouden Nederlandse dividendbelasting en ingehouden buitenlandse bronheffing met een maximum van 15% van de opbrengst waarop zij drukt.

In het voorgestelde artikel 11a Wet op de dividendbelasting 1965 wordt niet expliciet gesproken over een zogenoemde ‘stallingsregeling’ voor onverrekenende Nederlandse dividendbelasting en buitenlandse bronbelasting ingeval de beleggingsinstelling de gemaximeerde 15% niet in mindering heeft kunnen brengen op de af te dragen belasting. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer de bruto opbrengsten waarop de Nederlandse dividendbelasting of buitenlandse bronbelasting drukt niet één op één terugkomt in de fiscale uitdelingsverplichting van de beleggingsinstelling als gevolg van bijvoorbeeld aftrekbare rente, kosten dan wel aftrekbare beleggingsverliezen. Wel kan uit het navolgende citaat uit het tweede lid van dit artikel ‘...*en deze belastingen nog niet eerder in mindering zijn gekomen.*’ worden afgeleid dat de wetgever een dergelijke stallingsregeling als doel heeft. De Orde verzoekt te bevestigen dat eventuele onverrekenende belasting onbeperkt in de tijd kan worden verrekend.

De Orde verzoekt aan het tweede lid van artikel 11a Wet op de dividendbelasting 1965 ter verduidelijking ‘Nederlandse’ toe te voegen, zodat de zin zal luiden: ‘...*van de ten laste van de inhoudingsplichtige ingehouden Nederlandse dividendbelasting en buiten Nederland ingehouden en drukkende belastingen...*’.

De Orde verzoekt te verduidelijken of het maximum van de buitenlandse bronbelasting van 15% van de opbrengst waarop zij drukt (i) per individuele opbrengst, of (ii) als maximum van de gesaldeerde opbrengsten per land in een jaar, of (iii) als maximum van de totale opbrengst van de gehele portefeuille van de beleggingsinstelling in een jaar moet worden bepaald.

Voorts verzoekt de Orde te bevestigen dat indien ten laste van de beleggingsinstelling meer dan 15% buitenlandse bronheffing is ingehouden die niet terugvorderbaar is in het bronland, de beleggingsinstelling dit meerdere in mindering kan brengen op de fiscale winst en uitdelingsverplichting.

De Orde verzoekt te bevestigen dat een beleggingsinstelling volledig gebruik kan maken van de afdrachtsvermindering wanneer zij onverplicht een hoger dividend uitkeert dan de fiscale uitdelingsverplicht. Daarnaast vraagt de Orde te bevestigen dat indien de beleggingsinstelling tijdens het boekjaar een interimdividend uitkeert, de tot de datum van dit interim dividend ingehouden Nederlandse dividendbelasting en buitenlandse bronbelasting in aanmerking kunnen worden genomen voor de afdrachtsvermindering van het voorgestelde artikel 11a Wet op de dividendbelasting 1965.

De Orde verzoekt te bevestigen dat de goedkeuring van onderdeel 5 van het Besluit van 22 december 2006 (nr. IFZ 2006 / 1016 M, Stcrt nr.5) eveneens van kracht blijft voor de toepassing van ‘...een ingehouden en drukkende belasting aan de bron...’ zoals verwoord in artikel 11a, tweede lid Wet op de dividendbelasting 1965. Voorts verzoekt de Orde te bevestigen dat een tax sparing credit zoals die in bepaalde verdragen is opgenomen eveneens wordt aangemerkt als ingehouden buitenlandse bronbelasting.

In het buitenland komt het voor dat bij verkoop van bijvoorbeeld aandelen een koerswinstbelasting (Capital Gains Tax) wordt ingehouden op de verkoopopbrengst. De Orde verzoekt te bevestigen dat een dergelijke ingehouden Capital Gains Tax wordt aangemerkt als ingehouden buitenlandse bronbelasting voor de toepassing van het voorgestelde artikel 11a Wet op de dividendbelasting 1965.

Tot slot vraagt de Orde zich af op welke wijze de voorgestelde wijzigingen van artikel 10 eerste lid Wet op de dividendbelasting 1965, het nieuwe artikel 11a Wet op de dividendbelasting 1965 en het laten vervallen van de tegemoetkoming van artikel 6 Besluit beleggingsinstellingen, zich verhouden tot de aanhoudende geruchten over de algehele afschaffing van de Nederlandse dividendbelasting. De Orde verzoekt te bevestigen dat beleggingsinstellingen en/of haar aandeelhouders in de toekomst kunnen blijven rekenen op een tegemoetkoming/teruggaaf van ingehouden buitenlandse bronbelasting, ongeacht het voortbestaan van de Nederlandse dividendbelasting.

4.3 Teruggaafregeling voor lichamen zonder rechtspersoonlijkheid

De Orde maakt graag van de gelegenheid gebruik om te wijzen op de volgende dividendbelastingkwestie die in de praktijk is gesignaleerd. Artikel 10 lid 4 Wet op de dividendbelasting 1965 voorziet sinds 1 januari 2007 in een teruggaafregeling voor een in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde rechtspersoon die aldaar niet aan een belastingheffing naar de winst is onderworpen en die, ware hij in Nederland gevestigd geweest, ook alhier niet aan de heffing van de vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen.

Zoals uit de parlementaire geschiedenis van de wet Werken aan Winst blijkt, is deze bepaling met name bedoeld voor in de overige lidstaten van de EU gevestigde professionele pensioenfondsen. In dit kader merkt de Orde op dat in verschillende EU lidstaten de aldaar gevestigde professionele pensioenfondsen géén rechtspersoonlijkheid hebben. Dit betekent dat dergelijke professionele pensioenfondsen op grond van de letterlijke tekst van artikel 10 lid 4 niet in aanmerking komen voor de teruggaafregeling. Als voorbeelden noemt de Orde de Duitse *Altertumskasse* en de Engelse *Trust*.

De Orde stelt daarom voor in het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2008 de werkingsfeer van artikel 10 lid 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965 uit te breiden naar buitenlandse lichamen zonder rechtspersoonlijkheid.

5 Overdrachtsbelasting

5.1 Belang

De Orde constateert dat met de wijziging van art. 4 WBR ook in art. 4, leden 3 en 4, WBR het begrip ‘belang’ is geïntroduceerd. Dit onduidelijke begrip leidt in de praktijk tot onzekerheid over de belastbaarheid van een aandelentransactie omdat het begrip belang niet voldoende concreet is.

De Orde acht dit onwenselijk en is van oordeel dat het begrip belang nader moet worden geconcretiseerd. De Orde verneemt met name graag de bevestiging dat, voor de toepassing van het derde en vierde lid, ‘belang’ uitsluitend betrekking heeft op een belang in het aandelenkapitaal van een vennootschap, en niet bijvoorbeeld ook kan ontstaan door het verstrekken van een lening aan die vennootschap. Voorts zou de Orde graag toegelicht zien of opties en converteerbare obligatieleningen voor de toepassing van genoemde leden een belang kunnen geven in het aandelenkapitaal. De Orde ziet graag toegelicht hoe de omvang van een belang wordt gemeten wanneer naast gewone aandelen bijvoorbeeld ook prioriteitsaandelen aanwezig zijn, met andere woorden, hoe stemrechten meewegen. Het laten bestaan van onduidelijkheden over de vraag wanneer sprake is van een belang zal ook tot problemen kunnen leiden bij het passeren van notariële aktes, aangezien de notaris zich er zelf van zal willen overtuigen dat bij een bepaalde transactie geen belang in een onroerendgoedlichaam wordt verkregen.

In het voorgestelde art. 4, lid 5, onderdeel c, WBR wordt onderscheid gemaakt tussen een ‘belang’ en een ‘middellijk belang’. Dit schept naar het oordeel van de Orde verwarring. Betekent dit onderscheid dat bij het belangbegrip in de rest van het artikel niet is bedoeld het middellijk belang (bijv. in het voorgestelde art. 4, lid 3, WBR en art. 4, lid 4, WBR)? Dit lijkt niet de bedoeling van de wetgever, maar een onderscheid tussen belang en middellijk belang in art. 4, lid 5, onderdeel c, WBR zaait in dat opzicht wel verwarring. Kortom, mocht het begrip ‘belang’ ook het middellijk belang omvatten, dan is een wijziging van de (voorgestelde) wettekst noodzakelijk.

5.2 Samenloopbepaling middellijk en onmiddellijk belang

De voorgestelde tekst van art. 4, lid 5, onderdeel c, WBR houdt geen rekening met de situatie dat een verkrijger tevens via een verbonden lichaam (de dochtervennootschap van de verkrijger) reeds een belang in het onroerendezaaklichaam kan hebben. Volgens de voorgestelde tekst treedt een dubbeltelling op: het bestaande middellijke belang van de verkrijger in de onroerendezaaklichaam, en het bestaande onmiddellijke belang van het verbonden lichaam (de dochtervennootschap van de verkrijger). Deze dubbeltelling is naar de mening van de Orde eenvoudig te verhelpen door in de voorgestelde wettekst van art. 4, lid 5, onderdeel c, eerste gedachtestreepje, vóór het eerstgenoemde ‘het verbonden lichaam’ de zinsnede ‘de verkrijger of’ te plaatsen.

5.3 Ingangsmoment relevantie ‘belang’

In de MvT is beschreven dat de maatstaf van heffing bij de verkrijging van aandelen voortaan wordt aangepast en wel zodanig dat het verkregen belang in de vennootschap doorslaggevend is en niet meer het verkregen percentage in het geplaatste aandelenkapitaal van de vennootschap. Door het gebruik van het woord ‘voortaan’ is in de praktijk onduidelijkheid ontstaan over de vraag wanneer de maatstaf van heffing bij de verkrijging van aandelen wijzigt: ten tijde van publicatie van de MvT, dan wel vanaf het moment dat het wetsvoorstel is geïmplementeerd (1 januari 2008). Het laatste lijkt de Orde het meest aannemelijk, maar bevestiging hiervan is voor de praktijk wenselijk.

5.4 Verrijking aandelen vennootschap met natuurgrond

Wat betreft de wijzigingen inzake de NSW verzoekt de Orde te bevestigen dat ook indirecte verkrijgingen van natuurgronden (aandelen in een vennootschap met natuurgrond) in aanmerking komen voor de nieuwe vrijstelling onder art. 15, lid 1, onderdeel s, WBR.

Met de voorgestelde wettekst kan analoog aan het arrest HR 23 februari 2007, nr. 41 591, BNB 2007/167 over de monumentenvrijstelling al worden betoogd dat ook de indirecte verkrijging voor de vrijstelling in aanmerking komt. Een expliciete bevestiging hiervan zou de onzekerheid als gevolg van een afwijkende voorgestelde wettekst wegnemen.

6 BTW Medische dienstverlening

Blijkens artikel XII, onderdeel A (artikel 11 Wet op de omzetbelasting 1968) van het wetsvoorstel wordt de vrijstelling medische dienstverlening voortaan beperkt tot de verrichtingen ten behoeve van de gezondheid van de mens met een therapeutisch doel. Het gaat dan niet alleen om de instandhouding daarvan, maar ook bescherming en herstel. Dit is richtlijnconform. Volgens de Orde zijn er geen argumenten aan te voeren waarom sportkeuringen daar niet onder vallen; ook deze zijn immers gericht op de voorkoming van blessures en dus op de bescherming van de gezondheid (zie ook de door de staatssecretaris aangehaalde uitspraak van het Hof van Justitie C-307/01).

Voorts dient duidelijkheid te komen over de zogenoemde leeftijdskeuringen, zoals bij het verlengen van rijbewijzen. Van deze keuringen kan worden verondersteld dat ze – ter voorkoming van ongelukken - de bescherming van de gezondheid dienen en dus nog steeds kunnen worden vrijgesteld. Bovendien moet volgens de Orde rekening worden gehouden met het feit dat het bij deze keuringen met name gaat om personen van 65 jaar of ouder, van welke groep moeilijk kan worden gesteld dat zij de sterkste schouders hebben.

Een ander aandachtspunt zijn de cosmetische handelingen. Veel daarvan dienen een therapeutisch doel, maar de Orde vraagt zich af waar het onderscheid moet worden gemaakt. Eventuele doktersverwijzingen of vergoedingen zijn naar onze mening geen goede criteria, zodat wellicht het best kan worden aangesloten bij de kwalificaties van degene die de verrichtingen uitvoert. De toelichting geeft geen of onvoldoende duidelijkheid. De Orde geeft in overweging alle cosmetische handelingen, mits uitgevoerd door een gekwalificeerd persoon, onder de vrijstelling te houden. Mocht zulks niet wenselijk zijn dan geeft de Orde in overweging nader aan te geven voor welke gevallen de vrijstelling niet meer geldt en wie dat beoordeelt en op welke manier.

De Orde onderschrijft dat het volgens de BTW-richtlijn moet cq mag gaan om beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG en de dienst derhalve in principe moet worden verricht door een BIG-geregistreeerde. Echter, vanwege het neutraliteitsbeginsel, zouden andere ‘medici’ volgens de Orde ook van de vrijstelling gebruik moeten kunnen maken, mits zij vergelijkbare diensten verrichten en zij in vergelijkbare mate zijn gekwalificeerd. De toelichting sluit deze doelgroep echter uit van de vrijstelling. Het is in lijn met de BTW-richtlijn als een huisarts, die in het buitenland een opleiding tot acupuncturist heeft gevolgd, gebruik zou mogen maken van de vrijstelling. Als voor deze diensten de vrijstelling niet meer zou mogen gelden dan voorziet de Orde vele procedures - tot aan het Hof van Justitie. Dit zou in het licht van de rechtszekerheid geen goede zaak zijn. De Orde geeft daarom in overweging de vrijstelling ook voor anderszins gekwalificeerden open te stellen.

7 Kansspelbelasting

7.1 Toepassing kansspelbelasting gokautomaten

Op dit moment worden fysieke kansspelautomaten voor de kansspelbelasting uitgezonderd van het begrip 'kansspel', zodat ter zake geen kansspelbelasting wordt geheven. Over de opbrengst van het spelen met deze kansspelautomaten wordt omzetbelasting geheven. Door middel van artikel XXI van het Belastingplan 2008 worden de kansspelautomaten met ingang van 1 januari 2009 onder de kansspelbelasting gebracht en wordt voor de heffingssystematiek aangesloten bij het bestaande regime voor casinospelen met als heffingsmaatstaf het bruto spelresultaat.

Met computersimulaties kan worden vastgesteld dat de kans dat een speler per speelperiode op een speelautomaat een nettowinst behaalt van meer dan € 454 (het vrijstellingsbedrag van art. 4, eerste lid, Wet op de kansspelbelasting), verwaarloosbaar klein is. De Orde twijfelt dan ook aan de effectiviteit van deze wetwijziging.

7.2 Strijd met EU-recht

Een kansspelbelasting zoals voorgesteld ter zake van de exploitatie van speelautomaten, kan naar de mening van de Orde haar rechtsgrond niet vinden in het buitenkansbeginsel en vertoont daarmee zoveel gelijkenis met een omzetbelasting dat zij daarmee gelijkgesteld moet worden. Daardoor zou de voorgestelde belasting naar de mening van de Orde in strijd komen met artikel 401 BTW-richtlijn 2006/112/EG (artikel 33 van de vroegere Zesde richtlijn (77/388/EEG)). Voor een meer gedetailleerde onderbouwing hiervan wordt verwezen naar de bijlage Kansspelbelasting.

De Orde verneemt graag de mening van de staatssecretaris over de EU-bestendigheid van dit voorstel.

Graag verneemt de Orde ook of de staatssecretaris het onderhavige wetsvoorstel op het punt van de kansspelbelasting niet ziet als een extra argument voor de stelling dat er sprake is van verboden staatssteun richting Holland Casino, aangezien er allerlei (wettelijke) voorschriften voor kansspelautomaten in de horeca en speelautomatenhallen van kracht zijn, die niet gelden voor Holland Casino. In dat kader stelt de Orde het ook op prijs als een reactie wordt gegeven op het artikel van C.P.M. van Houte in WFR 2007/258, met de titel 'Verboden staatssteun aan Holland Casino?'

7.3 Overgangsregeling herziening BTW op gokautomaten

Daarnaast signaleert de Orde het volgende punt. In het huidige wettelijke systeem vallen de gokautomaten onder de omzetbelasting. Dit betekent ook dat bij investeringen in gokautomaten de desbetreffende ondernemer recht heeft op vooraftek van de hierover verschuldigde omzetbelasting. De overgang naar het regime van de kansspelbelasting brengt met zich dat de desbetreffende ondernemers niet langer recht hebben op deze aftrek van omzetbelasting. De memorie van toelichting noemt in dit verband dat herziening dient plaats te vinden zolang nog geen vijf boekjaren zijn verstreken sinds ingebruikname. Dit laatste leidt ertoe dat ondernemers die geïnvesteerd hebben in dergelijke gokautomaten niet alleen getroffen worden door een hoger belastingtarief (te weten: het kansspelbelastingtarief), maar ook geconfronteerd worden met de herziening van eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting.

Dit leidt naar de mening van de Orde tot een onredelijke lastenverzwaring indien en voor zover het gokautomaten betreft (of andere bedrijfsmiddelen waarvoor ditzelfde geldt) die zijn aangeschaft op een moment dat de ondernemer er redelijkerwijs vanuit kon gaan dat hij recht had op vooraftek van de verschuldigde omzetbelasting. De Orde pleit dan ook voor een overgangsregeling op grond waarvan geen herziening van omzetbelasting plaatsvindt bij investeringen die voorafgaand aan de publicatie van dit wetsvoorstel zijn gedaan.

8 Luchthavenbelasting

De Orde is van mening dat het voorgenomen ontwerp tot aanpassing van de Wet op de milieugrondslag (WBM), waarin opgenomen een nieuwe belasting te weten de 'luchthavenbelasting', zeer waarschijnlijk in strijd is met internationaal recht.

De Orde komt tot de conclusie dat het zeer moeilijk zo niet onmogelijk zal zijn om de voorgenomen belasting in te voeren wegens strijd met internationale verdragen. Vooral is te denken aan strijd met artikel 15 het Verdrag van Chicago van 1944 (zie bijlage). De Belgische Raad van State heeft een Belgische belasting vergelijkbaar met die in Nederland is voorgesteld vernietigd wegens strijd met het artikel 15 van het Verdrag van Chicago (zie bijlage). Mogelijk bestaat ook strijd met artikel 49 van het EU verdrag wegens een verboden belemmering (zie hiervoor bijlage Luchthavenbelasting).

Malta heeft een luchthavenbelasting ingevoerd die materieel vrijwel vergelijkbaar is met de heffing die Nederland wil invoeren. Tickets die op Malta worden verkocht zijn belast met een luchthavenvertrekbelasting. De facto geldt dit in belangrijke mate ook voor tickets die leiden tot een vertrek vanuit Nederland. De Europese Commissie is een 'inbreukprocedure' gestart tegen Malta wegens schending van artikel 49 van het EU verdrag (verboden belemmering jegens inwoners van Malta). De verschillen zijn niet zodanig groot dat eenvoudigweg gezegd kan worden dat beide heffingen niet vergelijkbaar zijn en dat de Nederlandse heffing zonder meer wel zou kunnen.

Al met al zal het heel moeilijk worden een geldende regeling te treffen zoals beoogd. Naar de mening van de Orde zou de belasting niet ingevoerd mogen worden omdat zij in strijd is met verschillende verdragen - zoals hiervoor aangegeven. In elk geval meent de Orde dat Nederland er verstandig aan doet de uitkomst van de inbreukprocedure van de EU-Commissie tegen Malta af te wachten.

Verder vraagt de Orde zich af of onderzocht is hoeveel belastingen worden misgelopen door de invoering van de luchthavenbelasting vanwege het lagere aantal 'incoming tourists' (naar schatting van het Nationaal Bureau voor Toerisme en Congressen 750.000 minder touristen die gemiddeld circa 340 euro uitgeven bij een bezoek aan Nederland), het mindere aantal vluchten en de 12.000 mindere arbeidsplaatsen (schatting Kamer van Koophandel Amsterdam). De Orde schat in dat de opbrengsten wel eens even hoog kunnen zijn als het verlies aan belastingopbrengsten.

9 Verpakkingenbelasting

Hoewel er ogenschijnlijk slechts tussen de 8.000 en 10.000 belastingplichtigen aan de ondergrens van 15.000 kilo verpakkingsmateriaal zullen komen, zullen wel circa 400.000 'belastingplichtigen' een zeer omslachtige administratie moeten voeren om desgewenst te kunnen aantonen dat zij niet over de 15.000 kilo-grens heen gaan.

Daarnaast geldt dat het in het (internationale) handelsverkeer niet gebruikelijk is om in de handelsdocumentatie informatie (offerte, factuur etc.) informatie op te nemen zoals die in het voorstel wordt gevraagd te administreren. Dat zou betekenen dat de administratieplichtige dat allemaal zelf moet uitzoeken (dozen uitpakken en de verschillende soorten verpakkingsmateriaal wegen en registreren). Verder geldt dat bepaalde sectoren, zoals farmaceutische handel vanwege de vaste prijzen de kosten niet zullen kunnen doorberekenen in de prijs van hun producten.

Verder is het opvallend dat er voor verpakkingsmateriaal dat meermalen gebruikt kan worden (bijvoorbeeld statiegeldflessen die in het buitenland worden gevuld en kratten) geen teruggaveregeling is. Dat kan er toe leiden dat over eenzelfde product vele malen belasting wordt geheven, iedere keer wanneer het na hervulling weer wordt ingevoerd (bijvoorbeeld een krat Spa met petflessen, dat na gebruik weer wordt 'uitgevoerd' naar België en na vulling weer terugkomt). Als een krat 50 maal wordt gebruikt, is 50 maal belasting verschuldigd, terwijl het krat en de flessen naar alle waarschijnlijkheid niet in het Nederlandse afval terecht komen.

Voorts merkt de Orde op dat, voor zover haar bekend, de bestaande financiële- en ERP-systemen niet zijn ingericht om deze gegevens vast te leggen, en dat van grote software leveranciers is begrepen dat die software ook niet per 1 januari 2008 beschikbaar zal zijn.

Op grond van het voorgaande is de Orde van mening dat het voorstel om een verpakkingenbelasting in te voeren moet worden ingetrokken. Deze belasting heeft een administratieve lastenverhoging tot gevolg die in geen verhouding staat tot de geschatte opbrengsten.

Voor verdere achtergronden en voorbeelden wordt verwezen naar de Bijlage Verpakkingenbelasting.

10 Verlaging BPM

Door verlaging van de BPM neemt de bestaande autovloot in Nederland in waarde af door een gedeeltelijke verdamping van de 'rest-BPM'. Nieuwe auto's worden immers relatief goedkoper, dus de bestaande auto's waarop ooit BPM is geheven worden minder waard. Van een particuliere autobezitter zou gezegd kunnen worden dat hij dat nadeel kan compenseren als hij een nieuwe auto koopt die relatief goedkoper is. Bij een leasemaatschappij ligt dat anders, omdat veelal de restwaarde contractueel is overeengekomen en de overeenkomsten er niet in voorzien dat de rest-BPM sneller verdampt dan voorzien. De Orde is van mening dat leasemaatschappijen financieel nadeel ondervinden van deze voorgestelde verlaging van de BPM. In dat licht is de Orde van mening dat recht op een aanspraak op nadeelcompensatie bestaat. Als deze nadeelcompensatie niet wordt verleend, vreest de Orde dat leasemaatschappijen hun schade zullen trachten te verhalen op de Staat.

Voorts meent de Orde dat er ten onrechte geen overgangsmaatregel is getroffen in combinatie met de verhoging van de motorrijtuigenbelasting (MRB). Voor auto's die zijn gekocht met hoge BPM gaat vanaf 2008 ook de verhoogde MRB gelden. Voor deze auto's wordt de hoge MRB niet 'gecompenseerd' door een lagere BPM.

De Orde pleit daarom voor een overgangsregeling op basis waarvan voor auto's die onder de huidige BPM-regeling vallen een korting op de MRB wordt ingevoerd.

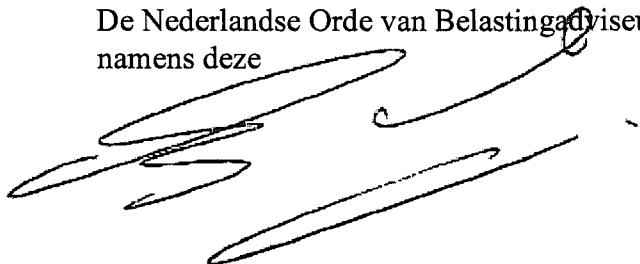
Voor verdere achtergronden wordt verwezen naar de Bijlage Verlaging BPM.

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

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke at the bottom.

mr. drs. S.A.W.J. Strik

Bijlage Kansspelbelasting

Waar voor de casinospelen het buitenkansbeginsel nog als rechtsgrond voor de kansspelbelasting kan dienen, is dat voor de exploitatie van speelautomaten niet het geval.

Gelet op deze achtergrond krijgt de kansspelbelasting, voor zover zij zou worden geheven over de exploitatieopbrengst van speelautomaten, het karakter van een omzetbelasting.

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de EG blijken vier criteria van belang voor de toets of een belasting kan worden aangemerkt als een omzetbelasting (in de zin van artikel 33 van de vroegere Zesde richtlijn (77/388/EEG) resp. artikel 401 BTW-richtlijn 2006/112/EG).

1. De belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten
2. Het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt
3. De heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces
4. De belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over een in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de belasting uiteindelijk op de consument drukt.

Aan de voorwaarden genoemd onder 1 en 2 voldoet de voorgestelde belasting volledig. Aan de criteria 3 en 4 wordt materieel ook voldaan. Immers, gegeven de specifieke situatie is er feitelijk slechts sprake van één fase in dit distributieproces.

Dat de last uiteindelijk op de consument drukt (onderdeel van het vierde criterium) is eveneens van toepassing en wordt door de staatssecretaris in zijn toelichting op eerdere wetvoorstellen ook uitdrukkelijk erkend.

In de uitspraak van het Hof van Justitie van de EG van 31 maart 1992 werd beslist dat niet is vereist dat een belasting in alle opzichten overeenkomt met de BTW; het is voldoende dat zij daarvan de voornaamste kenmerken vertoont.

Een kansspelbelasting zoals voorgesteld ter zake van de exploitatie van speelautomaten, kan haar rechtsgrond niet vinden in het buitenkansbeginsel en vertoont daarmee zoveel gelijkenis met een omzetbelasting dat zij daarmee gelijkgesteld moet worden. Daardoor zou de voorgestelde belasting in strijd komen met artikel 401 BTW-richtlijn 2006/112/EG (artikel 33 van de vroegere Zesde richtlijn (77/388/EEG)).

De Orde is aldus van mening dat de nu voorgestelde heffing in strijd is met Europese regelgeving inzake BTW. Graag verneemt de Orde ook of de staatssecretaris het onderhavige wetsvoorstel op het punt van de kansspelbelasting niet ziet als een extra argument voor de stelling dat er sprake is van verboden staatssteun richting Holland Casino, aangezien er allerlei (wettelijke) voorschriften voor kansspelautomaten in de horeca en speelautomatenhallen gelden, die niet gelden voor Holland Casino. In dat kader stelt de Orde het op prijs als ook een reactie wordt gegeven op het artikel van C.P.M. van Houte in WFR 2007/258, met de titel 'Verboden staatssteun aan Holland Casino?'

Bijlage Luchthavenbelasting

Mogelijke strijd met internationaal recht

Verdrag van Chicago van 7 december 1944

Artikel 15, laatste volzin, van het verdrag van Chicago van 7 december 1944 (waaraan ook Nederland gebonden is) bepaalt dat het niet is toegestaan om heffingen in te voeren ter zake van het vertrek van een luchthaven. Over een soortgelijke heffing als de voorgestelde, is geprocedeerd in België waarbij de gemeente Zaventem een vertrekbelasting had ingevoerd van 12 (oude) Belgische Franken (ongeveer euro 0,30 cent) per vertrekkende passagier. De Belgische Raad van State heeft op 3 mei 2005, nr. 144.081 beslist dat die regeling in strijd is met artikel 15, laatste volzin van het Verdrag van Chicago van 7 december van 1944. De beslissingen van de gemeenteraad van Zaventem daartoe zijn door de Raad van State vernietigd.

Over dezelfde vraag – die betrekking heeft op een soortgelijke heffing in het Verenigd Koninkrijk (Air Passenger Duty/APD) - loopt nog een procedure. Hierover is onlangs een, voor de sector nadelige, uitspraak gedaan door het High Court (enkelvoudige kamer, dus één rechter). De inschatting is dat de sector-partijen bij het Court of Appeal (drie rechters) in beroep zal gaan omdat in de uitspraak geen recht wordt gedaan inzake de aangevoerde argumenten onder meer op grond van art 15 van het verdrag van Chicago. Gelet op het belang is de verwachting dat uiteindelijk de definitieve beslissing zal worden genomen door The House of Lords (vijf rechters).

Het Nederlandse systeem werkt anders dan het UK-systeem. Uit het UK-beroepschrift blijkt dat het verdrag niet in de UK is geïmplementeerd. Dat is in Engeland een voorwaarde voor werking (dual stelsel). In de Nederlandse grondwet is bepaald dat internationale verdragen een hogere status hebben dan een Nederlandse wet; dus het verdrag van Chicago heeft directe werking in Nederland. In de UK is dat niet zo.

Artikel 49 van het EG verdrag

Mogelijk is ook sprake van met strijd met artikel 49 van het EG verdrag. De maatregel zou een verboden belemmering kunnen zijn. Ook uit zonder-onderscheidmaatregelen kunnen belemmeringen van het vrije verkeer voortvloeien. De jurisprudentie maakt duidelijk dat het HvJ EG tendeert naar een uitleg van de bepalingen betreffende het vrije verkeer op grond waarvan zowel onderscheidmaatregelen als zonder onderscheidmaatregelen zijn verboden.

Bij een zonder-onderscheidmaatregel is de regel zowel van toepassing op binnenlandse (interne) situaties als op grensoverschrijdende situaties, maar belemmert zij toch het vrije verkeer. De belemmering kan verschillende gedaantes aannemen. In de eerste plaats kan sprake zijn van een maatregel die zowel in binnenlandse als in grensoverschrijdende situaties van toepassing is, maar toch met name nadelig uitpakt in de grensoverschrijdende situatie. In de tweede plaats kan het gaan om maatregelen die zowel in binnenlandse als in grensoverschrijdende situaties van toepassing zijn en volstrekt neutraal uitpakken (dus niet nadeliger werken in grensoverschrijdende situaties), maar toch een belemmering betekenen voor het vrije verkeer. Ten derde kan sprake zijn van een vanuit één lidstaat gezien volstrekt neutrale maatregel die - vanuit het perspectief van twee lidstaten gezien - de grensoverschrijdende situatie nadeliger behandelt.

Het nadeel vloeit dan voort uit een dispariteit (meerdere (belasting)wetgevingen die van toepassing zijn op een grensoverschrijdende situatie). Denk bijvoorbeeld aan het ontstaan van dubbele belasting ter zake van grensoverschrijdende activiteiten.

De situatie kan zich voordoen dat een maatregel zich uitstrekt tot binnenlandse en buitenlandse situaties, maar in feite met name buitenlandse situaties treft. Ook dit soort maatregelen is onder de verdragsvrijheden verboden. Men spreekt dan wel over een verbod op materiële discriminatie of - in recentere literatuur - over een verbod op generalisatie. Een voorbeeld hiervan is *HvJ EG 29 november 2001, zaak C-17/00 (De Coster), Jur. I-9445 (concl. Ruiz-Jarabo Colomer)*. In deze zaak merkte het HvJ EG een maatregel op het gebied van de directe belastingen, die zonder onderscheid van toepassing was op binnenlandse en buitenlandse dienstverrichters, aan als een belemmering. Het ging om een Belgische gemeentebelasting op schotelantennes die zonder onderscheid werd geheven, dat wil zeggen ongeacht nationaliteit of woonplaats. Door deze belasting werd echter een last gelegd op de ontvangst van via de satelliet doorgegeven televisie-uitzendingen en niet op aan via de kabel doorgegeven uitzendingen. Feitelijk werden door deze regeling twee vergelijkbare diensten (tv-uitzendingen via satelliet dan wel kabel) verschillend behandeld. Het HvJ EG stelde vast dat buitenlandse dienstverrichters meestal via satelliet uitzenden (omdat ze geen onbeperkte toegang tot de kabel hebben) en dat de belasting hen dus meer belemmerde dan Belgische dienstverrichters.

In *HvJ EG 8 september 2005, gevoegde zaken C-544/03 en C-545/03 (Mobistar), V-N 2005/45.13b* staat een directe gemeentelijke belasting centraal die wordt geheven op pylons, masten en antennes voor GSM-ontvangst. Bij de behandeling van de vraag of deze belasting in strijd is met het vrije verkeer van diensten, herhaalt het HvJ EG de rechtspraak (zoals *De Coster*) waarin werd geoordeeld dat ook maatregelen die zonder onderscheid van toepassing zijn op binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten een belemmering kunnen vormen. Het HvJ EG onderstreept in het arrest dat van een belemmering sprake kan zijn indien de nationale regel het verrichten van diensten tussen de lidstaten moeilijker maakt dan het verrichten van diensten binnen één lidstaat. Het HvJ EG benadrukt bovendien dat het dienstenverkeer 'geen betrekking (heeft) op maatregelen die uitsluitend tot gevolg hebben dat er voor de dienstverrichting in kwestie extra kosten ontstaan en die het verrichten van diensten tussen lidstaten en het verrichten van diensten binnen één lidstaat gelijkelijk raken'.

Toegepast op de casus *Mobistar* oordeelt het HvJ EG dat de belasting zonder onderscheid van toepassing was op binnenlandse en buitenlandse dienstverrichters en de buitenlandse exploitanten dus feitelijke noch rechtens zwaarder werden getroffen dan nationale exploitanten. Daarnaast merkt het HvJ EG op: 'Evenmin maken de belastingmaatregelen in kwestie de grensoverschrijdende dienstverrichting moeilijker dan de binnenlandse dienstverrichting. Het invoeren van een belasting op pylons, masten en antennes kan er weliswaar toe leiden dat de tarieven voor mobiele telefoongesprekken vanuit het buitenland naar België en omgekeerd hoger worden. Maar het binnenlandse telefoonverkeer staat in dezelfde mate bloot aan het gevaar dat de belasting wordt doorberekend in de tarieven'.

Uit *Mobistar* blijkt zonneklaar dat het HvJ EG in directe belastingzaken (en blijkens *Viacom* in indirecte belastingzaken) voor het vrije verkeer van diensten bij een zonder onderscheidmaatregel met name een belemmering aanwezig oordeelt als deze feitelijk dan wel rechtens grensoverschrijdende diensten zwaarder raakt.

Wij zien niet in waarom dit onder de andere verdragsvrijheden anders zou zijn. Dit betekent dat zonder onderscheidmaatregelen in het belastingrecht die echt neutraal zijn - wat betekent dat ze ook feitelijk en rechtens grensoverschrijdend en binnenlands verkeer even zwaar belasten - in beginsel geen belemmering vormen.

Procedure tegen Malta door EU Commissie

Malta heeft een luchthavenbelasting ingevoerd die vrijwel dezelfde kenmerken heeft als de voorgenomen Nederlandse heffing. Het gaat daar wel om een heffing op tickets die in Malta worden verkocht (anders dan het Nederlandse systeem) maar materieel heeft die heffing ongeveer hetzelfde effect. De verschillen zijn naar de mening van de NOB niet zodanig groot, dat zonder twijfels gezegd kan worden dat het Nederlandse systeem wel zou kunnen, waar het Maltese systeem niet zou kunnen. De Europese Commissie heeft op 27 juni 2007 Malta voor het Hof van Justitie in Luxemburg gedaagd (een zogenoemde ‘inbreukprocedure’) wegens schending van artikel 49 van het EU verdrag (een verboden belemmering jegens de inwoners van Malta). Tot dat het Hof van Justitie uitspraak heeft gedaan zijn de processtukken niet openbaar.

Als in Nederland toch een heffing zou worden ingevoerd, kan een ieder bij de Europese Commissie een klacht indienen. De Europese Commissie moet deze onderzoeken en binnen een jaar aangeven of ze een lidstaat voor het Hof daagt.

Bijlage Verpakkingenbelasting

Per 1 januari 2008 zal in Nederland een belasting op verpakkingsmaterialen worden ingevoerd. De verwachting is dat deze belasting zal leiden tot extra opbrengsten van EUR 250 mln. Verder is de gedachte dat deze belasting bijdragen aan de vermindering van de hoeveelheid verpakkingsmaterialen en het gebruik van milieuvriendelijkere verpakkingsmaterialen bevorderen.

Momenteel zijn producenten en importeurs al verantwoordelijk voor de kosten van het verzamelen en scheiden van verpakkingsafval.¹ In de praktijk betekent dit onder meer dat ondernemers een bedrag verschuldigd zijn aan de gemeentes die zorg dragen voor de verwerking van verpakkingsafval. Deze betalingen zullen worden geïntegreerd in de nieuwe verpakkingenbelasting. Onder de huidige regelgeving is de betaling alleen gerelateerd aan verpakkingen die uiteindelijk bij de consumenten terecht komen (afval van de burger). Verpakkingen die worden gebruikt door bedrijven vallen buiten het bereik van de huidige regelgeving. Onder de nieuwe wetgeving zal geen onderscheid worden gemaakt tussen consumentenverpakkingen en bedrijfsverpakkingen.

De Orde vraagt zich af of deze belasting het gebruik van verpakkingsmateriaal terugdringt of een verschuiving binnen de soorten verpakkingsmateriaal realiseert. Veelal zullen bedrijven nu ook al zo economisch mogelijk inpakken om kosten van verpakking en vervoer zo laag mogelijk te houden. Het is niet bewezen dat deze belasting dwingt tot minder verpakkingsmateriaal. De heffing lijkt dan ook een groot 'symboolwetgevingskarakter' te hebben.

Verder vraagt de Orde zich af waarom niet is voorzien in een vrijstelling voor milieuvriendelijke afbreekbare verpakkingsmaterialen.

De Orde vraagt zich ook af of de voorgestelde regeling geen concurrentievervalsing creëert tussen ondernemers die vanuit het buitenland rechtstreeks aan de consument leveren (bijvoorbeeld via internet) en ondernemers die vanuit Nederland leveren.

Een voorbeeld dat in de praktijk veel voorkomt is het volgende: Bedrijf X inc. (US) heeft in een magazijn in Nederland goederen staan die het vanuit China betrokken heeft. Aan de douaneformaliteiten is voldaan, de goederen zijn in het vrije verkeer van de EU gebracht. Voor de omzetbelasting heeft X inc. een fiscaal vertegenwoordiger aangesteld. X inc. levert de goederen aan een Nederlandse onderneming (Y). Y levert de verpakte goederen aan een derde partij in Nederland.

X inc. is geen belastingplichtige voor de verpakkingenbelasting aangezien X inc. niet in Nederland is gevestigd en geen Nederlandse vaste inrichting heeft. Y is wel belastingplichtig op het moment dat hij de verpakte goederen ter beschikking stelt aan een derde. Y zal zich echter wel moeten realiseren dat hij belastingplichtige is.

Stel dat X inc. de verpakte producten in Nederland (deels) van de verpakking ontdoet en pas *daarna* doorlevert/ter beschikking stelt. De verpakking wordt weggegooid.

¹ Op basis van het Nederlandse Besluit beheer verpakkingen en papier en karton, gedateerd 24 maart 2005 (Stb. 183), welke een implementatie is van de EU Richtlijn nr. 94/62/EG van 20 december 1994 betreffende verpakking en verpakkingsafval (PbEG L 365), zoals gewijzigd bij Richtlijn nr. 2004/12/EG van 11 februari 2004 (PbEG L 47).

Op basis van de wettekst lijkt dit geen belastbaar feit aangezien X inc. niet als importeur kan worden aangemerkt. Y is ook niet belastingplichtig omdat de goederen (deels) zijn ontdaan van verpakking voordat de goederen aan Y ter beschikking zijn gesteld.

Verder vraagt de Orde zich af waarom niet is voorzien in een teruggaaf bij export als de verpakte producten eerst binnen Nederland ter beschikking worden gesteld en vervolgens worden geëxporteerd.

Lege verpakkingsmiddelen als zodanig worden niet belast (afgezien van de last minute verpakkingen). Heffing vindt pas plaats indien deze, na te zijn gevuld, voor de eerste maal aan een ander in Nederland ter beschikking worden gesteld.

Meermalig te gebruiken verpakkingen worden steeds eenmalig belast. Hiermee wordt meermalig gebruik van verpakkingen aantrekkelijk gemaakt omdat de verpakking bij een volgend gebruik niet weer wordt belast.

Bij meermalig gebruik van een verpakking is de verpakking slechts eenmalig belast. De vraag die hierbij opkomt is hoe geregistreerd kan worden of een verpakking al een keer gebruikt is in Nederland. Denk bijvoorbeeld aan herbruikbare petflessen, pallets of kratjes. Hoe werkt dit als een krat wordt gebruikt in Nederland, vervolgens wordt geëxporteerd en weer wordt ingevoerd in Nederland? Als voorbeeld kan gedacht worden aan de herbruikbare pet-flessen van Spa die in kratten op pallets vanuit Nederland naar België worden (terug-) gebracht om daar weer te worden gevuld en weer naar Nederland komen. Als een herbruikbare pet-fles gemiddeld 12 keer kan worden gebruikt zou in beginsel 12 maal verpakkingenbelasting verschuldigd worden. Bij kratten dan dat nog veel hoger komen te liggen.

De belasting wordt verschuldigd op het tijdstip dat het verpakte product ter beschikking wordt gesteld. De belasting verschuldigd op het moment dat de importeur zich van de verpakking ontdoet. In een ander situatie wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de verpakking ter beschikking wordt gesteld.

Hoewel door de vrijstelling van 15.000 kilo een groot aantal ondernemingen effectief geen verpakkingenbelasting zal hoeven te betalen, zullen deze ondernemingen wel een administratie moeten bijhouden hiervoor. Daarbij moet onder meer het soort materiaal geadministreerd worden, het aantal kilogrammen en het doel van de verpakkingen. Dit betekent een enorme lastenverzwaring voor het bedrijfsleven. De vraag is ook hoe in de praktijk dit kan worden bijgehouden. De bestaande financiële- en ERP-pakketten zijn hier niet op ingericht en naar de inschatting van de Orde zullen de administratieve systemen moeten worden aangepast. De grote software leveranciers hebben aangegeven de daarvoor benodigde software niet beschikbaar te hebben per 1 januari 2008. Per product moeten veel gegevens worden bijgehouden. Als voorbeeld, een verpakking van een PC: die bestaat uit karton, papier, plastic en 'piepschuim'. Een tray met 24 flesjes Spa van 500 cc bestaat uit pet-flesjes, karton en krim-plastic-folie. De Orde vraagt zich af hoe deze maatregel zich verhoudt met het permanente voornemen van de regering om de administratieve lastendruk te verminderen.

Tot slot vraag de Orde zich af hoe de opbrengsten voor het Rijk zich verhouden tot de kosten voor het bedrijfsleven in verband de verzwaring van de administratieve lasten. De Orde schat in dat de kosten voor het bedrijfsleven veel hoger zullen zijn dan de opbrengsten voor het Rijk.

Bijlage Verlaging BPM

Ingevolge het Belastingplan 2008 is het de bedoeling dat de belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) stapsgewijs zal worden verlaagd in verband met de overgang naar de kilometerheffing.

De overheid dient bij de uitoefening van haar taak (de behartiging van het algemeen belang) te blijven binnen de grenzen van het geschreven en het ongeschreven recht (algemene beginselen van behoorlijk bestuur). Ingevolge artikel 3:1 van de Algemene wet bestuursrecht ('Awb') moet er bij een overheidshandeling of overheidsbesluit (onder meer) sprake zijn van een zorgvuldige voorbereiding en een zorgvuldige afweging van de betrokken belangen.

Verder moet een overheidshandeling of een overheidsbesluit voldoen aan het evenredigheidsbeginsel van artikel 3:4, tweede lid, Awb. Dit betekent dat een overheidshandeling of een overheidsbesluit niet mag leiden tot een resultaat waarbij bepaalde belangen onevenredig worden geschaad. Dat wil zeggen buiten het normale maatschappelijke of het bedrijfsrisico vallende en op een beperkte groep van burgers of instellingen drukkende schade. Zou dat wel worden toegestaan, dan komt dit in strijd met het beginsel van *égalité devant les charges publiques* (gelijkheid voor de openbare lasten), een verbijzondering van het algemene gelijkheidsbeginsel. In dat geval bestaat er een basis voor aanspraak op nadeelcompensatie (dat wil zeggen een recht op schadevergoeding bij een rechtmatige overheidsdaad).

De waardedaling van auto's door afschaffing van de BPM (door het verdampen dan de 'rest-BPM' daalt de waarde van alle bestaande auto's, waarop ooit BPM is geheven) treft in principe elke huidige autobezitter. Dat betekent dat nu het nadeel een grotere groep van (rechts)personen treft er in beginsel geen sprake is van onevenredig nadeel. Er bestaat dan geen aanleiding voor het toekennen van nadeelcompensatie.

In het onderhavige geval zou echter gesteld kunnen worden dat er een relevant verschil bestaat tussen leasemaatschappijen en andere autobezitters. De 'normale' autobezitter is in staat de gevolgen van de afschaffing van de BPM te mitigeren c.q. tot nihil te verminderen door te besluiten de auto niet of pas veel later te verkopen of de lagere waarde ervan te compenseren door aankoop van een nieuwe auto met een lagere of geen BPM. Leasemaatschappijen hebben deze mogelijkheid niet. Zij zijn contracten met derden aangegaan die in de regel eindigen na vier jaar. Alsdan worden de auto's verkocht (of er worden nieuwe leasecontracten aangegaan). Als gevolg van de voorgenomen verlaging van de BPM worden de leasemaatschappijen bij het einde van de leasecontracten (na vier jaar) geconfronteerd met een lagere verkoopprijs van de auto's dan zij mochten verwachten.

Ten aanzien van de lopende leasecontracten zou kunnen worden gesteld dat deze schade niet valt binnen het normale maatschappelijke risico of het bedrijfsrisico, omdat de leasemaatschappijen bij het aangaan van de leasecontracten redelijkerwijs geen rekening behoeften te houden met de verlaging van de BPM. De Staat zou kunnen worden verweten dat zij zich de belangen van de leasemaatschappijen daarbij onvoldoende heeft aangetrokken. Overigens heeft het kabinet ter beperking van nadeel wel bewust gekozen voor een geleidelijke verlaging c.q. afschaffing van de BPM in plaats van een verlaging c.q. afschaffing ineens.