

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
mevrouw mr. D. Vente
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 22 maart 2007

Betreft: **Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel Wijziging van belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale onderhoudswet 2007).**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel Wijziging van belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale onderhoudswet 2007, kamerstuknummer 30 943) (hierna: het wetsvoorstel). De Orde heeft het volgende commentaar op het wetsvoorstel.

1. Algemeen commentaar

De Orde constateert dat de benaming van het wetsvoorstel niet overeenstemt met de inhoud van het wetsvoorstel. De titel Fiscale onderhoudswet 2007 doet veronderstellen dat de inhoud louter van wetstechnische aard is, dan wel slechts ziet op reparatie van kennelijke omissies en onjuistheden. In de Memorie van toelichting (Kamerstukken II, 2006/07, 30 943, nr. 3, blz. 1) wordt opgemerkt dat de wijzigingen in hoofdzaak niet van inhoudelijke aard zijn, maar daarnaast enkele wijzigingen bevat die “net iets verder gaan dan louter technische en/of redactionele aanpassingen”. Vervolgens worden in de Memorie van toelichting wijzigingen opgesomd die van inhoudelijke aard zijn. Van deze inhoudelijke wijzigingsvoorstellen zijn ten minste drie voorstellen (onder omstandigheden) nadelig voor de fiscale positie van de belastingplichtige, te weten het voorstel tot aanpassing van de Invoeringswet Wet IB 2001 wegens vermeend oneigenlijk gebruik, het voorstel tot wijziging van art. 24 IW 1990 en het voorstel tot aanpassing van de Wet IB 2001 in verband met de uitspraak van de Hoge Raad van 8 september 2006, nr. 41 652, V-N 2006/46.5. Met name deze laatste maatregel gaat veel verder dan een incidentele reparatie van de voornoemde uitspraak en betreft in wezen een fundamentele koerswijziging in de peildatasystematiek bij deeljaarbepalingplicht in de forfaitaire vermogensrendementsheffing ten aanzien van individuele belastingplichtigen en fiscale partners. De Orde stelt in onderdeel 2.1 een tweetal mogelijkheden voor waarbij het onderhavige probleem op een alternatieve wijze wordt opgelost.

Voorts is de Orde van mening dat, gezien de (van de overige onderdelen sterk afwijkende) aard en de importantie van dit onderdeel van het wetsvoorstel een behandeling in een afzonderlijk wetsvoorstel wenselijk en gerechtvaardigd is, opdat er voldoende gelegenheid bestaat voor een adequate parlementaire toetsing van de voorgestelde regeling zonder dat dit wordt 'gehinderd' door de meer technische en formele onderdelen in het onderhavige wetsvoorstel.

2. Inhoudelijk commentaar

2.1. Wijziging van de peildatasystematiek box 3 bij deeljaarbelastingplicht

De Orde merkt op dat de bewindsman met de voorgestelde aanpassingen van art. 2.14, art. 5.3 en art. 7.7 Wet IB 2001 met name de gevolgen van HR 8 september 2006, nr. 41 652, V-N 2006/46.8, wenst te repareren. In deze uitspraak oordeelde de Hoge Raad dat in het jaar waarin de partner van de belastingplichtige overlijdt de tijdsgelange berekening van het forfaitaire rendement in box 3 (art. 5.3, vijfde lid, Wet IB 2001) onverkort geldt ondanks de keuze voor het voljaarpartnerschap (op grond van art. 2.17, zevende lid, Wet IB 2001). Hierdoor is het mogelijk in het jaar van overlijden alle vermogensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn overleden partner toe te rekenen aan de overleden partner. De tijdsgelange herberekening van het forfaitaire rendement is in dat geval tevens van toepassing op de vermogensbestanddelen van de langstlevende partner. De Orde meent dat de Hoge Raad in de gegeven omstandigheden een juiste uitspraak heeft gedaan, maar heeft er begrip voor dat de wetgever de kennelijk niet beoogde gevolgen van deze uitspraak wenst te herstellen. De noodzaak van deze hersteloperatie maakt naar de mening van de Orde wederom duidelijk hoe groot het belang is van een zorgvuldig wetgevingsproces en een uitgebreide en duidelijke toelichting door de wetgever.

In dit verband heeft het de Orde verbaasd dat de bewindsman ervoor kiest om niet alleen het arrest te repareren, maar daarnaast een integrale herziening wenst door te voeren van de werking van de forfaitaire vermogensrendementsheffing voor alle situaties van deeljaarbelastingplicht in box 3, zoals bij migratie, geboorte en overlijden. De Orde heeft de volgende commentaarpunten ten aanzien van de voorgestelde nieuwe regeling en verzoekt de u daarvoor aandacht te vragen bij de bewindsman:

1. Hoewel de uitspraak van de Hoge Raad en het hierdoor veroorzaakte heffingslek slechts betrekking heeft op belastingplichtigen met een partner, heeft de ingreep ook gevolgen voor belastingplichtigen zonder een partner. Hiertoe bestaat op zichzelf beschouwd geen enkele noodzaak, omdat de peildatasystematiek en de tijdsevenredige herleiding van het forfaitaire rendementspercentage bij deeljaarbelastingplicht van een belastingplichtige zonder een partner ook na de uitspraak adequaat functioneert. De Orde is derhalve van oordeel dat de voorgestelde reparatie in zoverre ongedaan moet worden gemaakt
2. De ingreep leidt voor belastingplichtigen (met en zonder partner) tot heffingsgevolgen die in het geheel niet in overeenstemming zijn met het draagkrachtbeginsel. Voorts is de voorgestelde regeling naar de mening van de Orde in strijd met het gelijkheidsbeginsel, doordat er in de voorgestelde systematiek een gelijke behandeling plaatsvindt van ongelijke situaties.

Indien bijvoorbeeld een belastingplichtige in de loop van het jaar overlijdt, moet er onafhankelijk van de datum van overlijden te allen tijde de forfaitaire vermogensrendementsheffing over de helft van de waarde op 1 januari van dat jaar in aanmerking worden genomen. Dat heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat een belastingplichtige die op 2 januari overlijdt voor exact hetzelfde bedrag inkomstenbelasting in box 3 verschuldigd is als een (in overigens exact dezelfde vermogenspositie verkerende) belastingplichtige die op 30 december van dat jaar overlijdt. Dat de voorgestelde regeling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel blijkt ook uit de voorbeelden in de Memorie van toelichting (Kamerstukken II, 2006/07, 30 943, nr. 3, blz. 14-17) en het samenvattende schema (Kamerstukken II, 2006/07, 30 943, nr. 3, blz. 17). Het samenvattende schema roept ten aanzien van de gevolgen onder de bestaande regeling het beeld op van willekeur en (mogelijkheid tot) belastingarbitrage en ten aanzien van de gevolgen onder de voorgestelde regeling van bestandheid tegen belastingarbitrage, stabiliteit en rechtszekerheid. Bij nadere bestudering blijkt het echter te gaan om volstrekt van elkaar verschillende situaties die in de huidige regeling terecht op een verschillende wijze in de heffing worden betrokken, maar in het voorgestelde stelsel op een identieke wijze in de heffing worden betrokken. De Orde is het met de bewindsman eens dat de mogelijkheid van willekeur en belastingarbitrage die de uitspraak van de Hoge Raad oproept dient te worden weggenomen, maar de nu voorgestelde regeling leidt naar de opvatting van de Orde tot een te rudimentair en te onevenwichtig inkomensbegrip dat strijdt met zowel het draagkrachtbeginsel als het gelijkheidsbeginsel.

3. De Orde constateert dat de voorgestelde wettelijke regeling ertoe leidt dat er in situaties waarin de aanvang en het einde van de belastingplicht in box 3 in hetzelfde kalenderjaar plaatsvindt (bijvoorbeeld indien de belastingplichtige in het jaar van immigratie overlijdt), anders dan in de huidige regeling, geen heffing in box 3 mogelijk is. In dat geval worden immers ingevolge het voorgestelde art. 5.3, vijfde lid, Wet IB 2001, zowel de rendementsgrondslag op de begindatum als de rendementsgrondslag op de einddatum op nihil gesteld. Dit gevolg is naar de opvatting van de Orde in overeenstemming met de ratio van de nieuwe peildatasystematiek, zoals deze blijkt uit de navolgende passage uit de Memorie van toelichting (Kamerstukken II, 2006/07, 30 943, n.r 3, blz. 13): “Met de hiervoor genoemde wijzigingen wordt de heffing in geval van geboorte, immigratie, overlijden en emigratie meer in overeenstemming gebracht met (andere) situaties waarin iemand in de loop van het jaar vermogen verkrijgt of juist kwijtraakt of waarbij sprake is van overgang van de ene box naar de andere.” Immers, indien een belastingplichtige in de loop van een kalenderjaar na de begindatum een tot de rendementsgrondslag behorend vermogensbestanddeel verwerft en dit vermogensbestanddeel vóór de einddatum wederom verloren gaat dan wel wordt overgebracht naar een andere box, is er eveneens geen mogelijkheid om het forfaitaire rendement ter zake van dit vermogensbestanddeel in de heffing van inkomstenbelasting te betrekken. De Orde verzoekt de bewindsman om de juistheid van deze uitleg te bevestigen.
4. De Orde is van mening dat de parallel die de bewindsman ter verdediging van de voorgestelde systematiek in de zojuist geciteerde passage trekt een fiscaaltheoretisch zwakke onderbouwing van de voorgestelde nieuwe regeling betreft.

De situatie waarin de belastingplicht in box 3 in de loop van het jaar aanvangt of eindigt verschilt immers zeer wezenlijk van de situatie waarin een belastingplichtige in de loop van het jaar een vermogensbestanddeel verkrijgt of kwijt raakt dan wel bij overgang van de ene box naar de andere. In eerstgenoemde situatie is er immers sprake van een wijziging ten aanzien van de subjectieve belastingplicht terwijl in de laatstgenoemde situatie de subjectieve belastingplicht ongewijzigd wordt gecontinueerd, maar er slechts een wijziging optreedt in de objectieve belastingplicht. De Orde is van mening dat de vergelijking die de bewindsman bezigt mank gaat, omdat het twee onvergelijkbare situaties betreft. De Orde is voorts van opvatting dat het effect dat in de huidige peildatasystematiek optreedt wanneer een vermogensbestanddeel slechts op één van beide peildata tot de rendementsgrondslag behoort, heffing over de helft, reeds in strijd is met het draagkrachtbeginsel. Deze systematische inbreuk op het draagkrachtbeginsel kan echter naar de mening van de Orde worden getolereerd omdat een alternatieve oplossing ertoe zou leiden dat er voor verschillende vermogensbestanddelen afzonderlijke peildata gekoppeld aan een tijdsgelange herrekening van het rendementpercentage zouden moeten worden bepaald. Een dergelijke regeling zou niet uitvoerbaar zijn voor situaties van tussen de boxen migrerend vermogen, aangezien zich dit in de praktijk zeer vaak zal voordoen. De bewindsman stelt nu echter voor om deze systeemfout ook toe te passen op tussen de boxen migrerend vermogen. Situaties van deeljaarbelastingplicht doen zich veel minder vaak voor dan situaties van 'boxmigratie' en zijn voor de belastingdienst veel beter te identificeren. Voorts zijn er voor deeljaarbelastingplicht alternatieve oplossingen denkbaar die de gevolgen van de uitspraak eveneens repareren, goed uitvoerbaar zijn en doordat ze beter in lijn zijn met het draagkrachtbeginsel leiden tot een meer rechtvaardige en meer evenwichtige heffing.

5. De Orde merkt op dat de bewindsman ter onderbouwing van het voorgestelde stelsel in de in de Memorie van toelichting opgenomen cijfervoorbeelden van de gevolgen van overlijden steeds ook de fiscale consequenties bij de erfgenamen in aanmerking neemt. Naar de opvatting van de Orde behoren de fiscale gevolgen bij de erfgenaam, zijnde een andere belastingplichtige, principieel geen enkele rol te spelen in de beoordeling van de evenwichtigheid van het voorgestelde stelsel voor de belastingplichtige. Een andersluidende opvatting zou bijvoorbeeld tot de conclusie kunnen leiden dat het voorgestelde stelsel geen adequate oplossing biedt als de erfgenamen niet in Nederland woonachtig zijn, want in dat geval kan er in beginsel geen heffing plaatsvinden over (in een belastingverdrag niet aan Nederland toegewezen) bestanddelen van de rendementsgrondslag die in het jaar van overlijden door deze erfgenamen zijn verkregen. De Orde meent reeds daarom dat de cijfervoorbeelden een onjuist beeld schetsen van de voorgestelde nieuwe regeling.
6. De Memorie van toelichting bevat de volgende passage (Kamerstukken II, 2006/07, 30 943, nr. 3, blz. 12) : "Sinds 1 januari 2001 worden bestanddelen van de rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft tot hun bezit te horen. De belastingplichtige en zijn partner hebben echter ook de mogelijkheid om de rendementsgrondslag in aanmerking te nemen in de onderlinge verhouding die zij daarvoor kiezen (vrije toerekening)." De Orde constateert dat de eerste volzin berust op een onjuiste uitleg van het aan de Wet IB 2001 ten grondslag liggende inkomensbegrip in (onder meer) box 3.

Als uitgangspunt geldt immers de in art. 2.17, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001 verwoorde regel dat bestanddelen van de rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner in aanmerking worden genomen bij degene tot wiens bezit die bestanddelen behoren. Dit is in overeenstemming met het aan de Wet IB 2001 ten grondslag liggende beginsel dat een belastingplichtige dient te worden belast voor het door hemzelf genoten inkomen. De Orde verzoekt de bewindsman te bevestigen dat dit uitgangspunt ook onder de nu voorgestelde regeling dient te worden gehanteerd.

7. De Orde constateert dat het wetsvoorstel voorziet in het integraal vervallen van art. 7.7, vierde lid, Wet IB 2001. Ook voor buitenlandse belastingplichtigen vervalt daardoor de tijdsevenredige herrekening van het forfaitaire rendementspercentage en zijn de peildata in een jaar te allen tijde 1 januari en 31 december. Als gevolg hiervan doen zich in het voorgestelde stelsel de bij punt 2 geconstateerde onevenwichtigheden ook voor ten aanzien van een buitenlandse belastingplichtige die in een kalenderjaar een bezitting als bedoeld in art. 7.7, tweede lid, Wet IB 2001 tot zijn rendementsgrondslag in Nederland verwerft en deze bezitting op 31 december van dat jaar nog tot zijn rendementgrondslag rekent: ongeacht het tijdstip waarop de belastingplichtige deze bezitting feitelijk verwerft, zal door de voorgestelde systematiek steeds per saldo 4% van de helft van de waarde in het economische verkeer van deze bezitting op 31 december van dat jaar tot het inkomen uit sparen en beleggen in Nederland dienen te worden gerekend. Dat heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat een buitenlandse belastingplichtige die op 30 december van enig jaar een in Nederland gelegen onroerende zaak verwerft, materieel voor de helft van het inkomen uit sparen en beleggen in de heffing wordt betrokken. Nederland breidt door deze maatregel materieel de nationale heffingsbevoegdheid ten aanzien van vermogensinkomsten uit tot een periode waarin er op grond van internationaal aanvaarde heffingsbeginselen geen enkel aanknopingspunt is voor heffing in Nederland. Bovendien kan een dergelijke rudimentaire benadering naar de mening van de Orde leiden tot een posterieure uitbreiding van de heffingsbevoegdheid door Nederland als bedoeld in HR 18 juni 2004, nr. 39 385, BNB 2004/314. Dat doet zich bijvoorbeeld voor indien een belastingplichtige op enig tijdstip in de eerste helft van het kalenderjaar naar een verdragsland emigreert en geen box 3-bezittingen heeft waarvan het inkomen ingevolge het toepasselijke belastingverdrag aan Nederland is toegewezen. Deze belastingplichtige is in het emigratiejaar over de helft van de waarde van de bezittingen op 1 januari vermogensrendementsheffing verschuldigd. Materieel betreft Nederland deze belastingplichtige in box 3 in de heffing voor het forfaitaire rendement tot en met 30 juni van het emigratiejaar. Vanaf het tijdstip van feitelijke emigratie is evenwel het verdragsland exclusief heffingsbevoegd.
8. Een soortgelijke onevenwichtigheid als geconstateerd bij punt 7 doet zich in het voorgestelde stelsel voor indien een binnenlandse belastingplichtige met (bijvoorbeeld) een in Nederland gelegen tweede woning op enig tijdstip emigreert. Alsdan wordt de belastingplichtige, zonder acht te slaan op de feitelijke emigratiedatum, in het jaar van emigratie in de periode van binnenlandse belastingplicht in box 3 belast voor 4% van de helft van de waarde in het economische verkeer (c.q. de WOZ-waarde) van de Nederlandse onroerende zaak op 1 januari.

Omdat er met ingang van de emigratiedatum sprake is van buitenlandse belastingplicht, wordt dezelfde belastingplichtige vervolgens in het voorgestelde stelsel nogmaals belast voor het forfaitaire rendement te zake van de in Nederland gelegen woning. Naar de mening van de Orde is niet geheel duidelijk wat in casu het gevolg is van het vervallen van art. 7.7, vierde lid, Wet IB 2001. De Orde is van mening dat voor de bepaling van de rendementsgrondslag in Nederland ter zake van de buitenlandse belastingplichtige periode louter de waarde van de onroerende zaak op 31 december in aanmerking dient te worden genomen, zodat per saldo (inclusief de binnenlandse belastingplichtige periode) in het onderhavige jaar 100% van de waarde van de onroerende zaak tot de rendementsgrondslag dient te worden gerekend.

De Orde vraagt zich af of een letterlijke interpretatie van de voorgestelde wettekst tot een andere uitkomst zou kunnen leiden. Door het vervallen van art. 7.4, vierde lid, Wet IB 2001 wordt de begindatum voor de buitenlandse belastingplichtige periode ingevolge art. 7.7, eerste lid, Wet IB 2001 immers gesteld op het begin van het kalenderjaar, waardoor er strikt genomen ook voor de buitenlandse belastingplichtige periode 100% van de waarde in aanmerking dient te worden genomen. Dit zou tot het gevolg leiden dat de onroerende zaak in het emigratiejaar in totaal voor 150% van de waarde in box 3 dient te worden belast. De Orde is van mening dat een heffing over meer dan 100% van de waarde van een Nederlandse onroerende zaak in het emigratiejaar onwenselijk is en verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat in de onderhavige situatie in totaal 100% van de waarde van de onroerende zaak in box 3 in aanmerking dient te worden genomen. Tenslotte wijst de Orde er op dat het feit dat er in het emigratiejaar voor de binnenlandse belastingplicht te allen tijde per saldo de helft van het vermogen in box 3 in aanmerking wordt genomen zonder acht te slaan op de feitelijke emigratiedatum op zichzelf reeds in strijd is met de internationaal aanvaarde heffingsbeginselen en de jegens de verdragspartners in aanmerking te nemen goede trouw.

9. De Orde vraagt zich af of voorgestelde wetstechnische uitwerking van de peildatasystematiek bij de buitenlandse belastingplicht van een (voorheen) binnenlandse belastingplichtige emigrant met bezittingen in Nederland (als bedoeld in art. 7.7, tweede lid, Wet IB 2001) wel in overeenstemming is met de beoogde strekking. Op grond van het voorgestelde art. 5.3, vijfde lid, tweede volzin, Wet IB 2001 wordt (onder meer) de rendementsgrondslag op de einddatum bij een belastingplichtige die vóór het einde van het kalenderjaar ophoudt *binnenlandse* belastingplichtige te zijn gesteld op nihil. Door het vervallen van art. 7.7, vierde lid, Wet IB 2001 wordt voor de toepassing van de (aansluitende) buitenlandse belastingplicht in het emigratiejaar de einddatum gesteld op 31 december. Uit de Memorie van toelichting blijkt dat het de bedoeling is dat de buitenlandse belastingplichtige de waarde in het economische verkeer van de rendementsgrondslag in Nederland op de einddatum in aanmerking neemt. Nu art. 7.7, eerste lid, Wet IB 2001 evenwel voor de bepaling van de heffingsgrondslag van een buitenlandse belastingplichtige tevens verwijst naar het voorgestelde art. 5.3, tweede lid, Wet IB 2001, zou een letterlijke uitleg naar de mening van de Orde wellicht kunnen meebrengen dat de rendementsgrondslag op de einddatum in het emigratiejaar op nihil moet worden gesteld. Eenzelfde soort opmerking geldt voor de buitenlandse belastingplicht in het immigratiejaar van de immigrerende buitenlandse belastingplichtige met bezittingen in Nederland.

Op grond van art. 7.7, eerste lid, in verbinding met art. 5.3, vijfde lid, eerste volzin, Wet IB 2001 wordt bij een letterlijke uitleg zijn rendementsgrondslag op de begindatum in de buitenlandse belastingplichtige periode op nihil gesteld.

10. De Orde constateert dat het wetsvoorstel voorziet in het vervallen van art. 2.14, vierde lid, eerste volzin, Wet IB 2001. De voorgestelde regeling continueert de werking van de antiboxhoppingregeling in art. 2.14, derde lid, onderdelen b en c, Wet IB 2001, waarbij de peildata in deeljaarbelastingplicht-situaties steeds op 1 januari en 31 december worden gesteld. Indien de antiboxhoppingregeling van toepassing is, moet de belastingplichtige het vermogen dat op peildatum feitelijk niet tot de rendementsgrondslag behoort, toch tot de rendementsgrondslag rekenen. De Orde constateert een tegenstrijdigheid met het voorgestelde art. 5.3, vijfde lid, Wet IB 2001, op grond waarvan de rendementsgrondslag in voorkomende situaties op één van beide peildata op nihil dient te worden gesteld. De Orde verzoekt de bewindsman te bevestigen dat art. 5.3, vijfde lid, Wet IB 2001 in dergelijke situaties als *lex specialis* de werking van de antiboxhoppingregeling in art. 2.14, derde lid, onderdelen b en c, Wet IB 2001 opzij zet, zodat de rendementsgrondslag op de desbetreffende peildatum op nihil dient te worden gesteld.
11. De Orde is op grond van de hiervóór geconstateerde onevenwichtigheden van mening dat invoering van de voorgestelde regeling niet verantwoord is. Naar de opvatting van de Orde verdient één van de volgende alternatieve oplossingen de voorkeur.
 - a. De bestaande peildatasystematiek en tijdsgelange herrekening van het forfaitaire rendementspercentage blijft gehandhaafd. De toepassing van de keuzeregeling in art. 2.17 Wet IB 2001 voor partners wordt uitgesloten voor situaties van deeljaarbelastingplicht.
 - b. De bestaande peildatasystematiek en tijdsgelange herrekening van het forfaitaire rendementspercentage blijft gehandhaafd. De keuzeregeling voor partners voor situaties van deeljaarbelastingplicht blijft van toepassing. Daarnaast wordt expliciet geregeld dat er in die situaties waarin er sprake is van een keuze op de voet van art. 2.17, zevende lid, Wet IB 2001 voor het voljaarpartnerschap, de berekening van het forfaitaire rendement dient plaats te vinden alsof die keuze niet is gemaakt en de bestanddelen van de rendementsgrondslag op grond van de hoofdregel in aanmerking zijn genomen bij degene tot wiens bezit die bestanddelen behoren c.q. hebben behoord. Het gevolg daarvan zou dan moeten zijn dat men in dergelijke situaties wel kan kiezen voor een willekeurige toedeling van de rendementsgrondslag zonder dat dit een (voor de fiscus nadelig) effect heeft op de in box 3 verschuldigde inkomstenbelasting. Het voordeel van dit alternatief is dat men in voorkomende situaties kan volstaan met één aangifte. Om die reden heeft dit alternatief de voorkeur van de Orde.

2.2. Wijziging van de aftrekregeling in verband met monumentenpanden

De Orde heeft met instemming kennis genomen van de voorstellen inzake de wettelijke regeling voor aftrek in verband met monumentenpanden. De voorstellen leiden naar de opvatting van de Orde in zijn algemeenheid tot een betere regeling. Toch heeft de Orde een aantal vragen casu quo opmerkingen. De Orde verzoekt de bewindsman op de volgende punten in te gaan:

1. De voorgestelde regeling voorziet in de mogelijkheid van kostenaf trek voor monumentenpanden in situaties van economische eigendom. Uit de Memorie van toelichting (Kamerstukken II, 2006/07, 30 943, nr. 3, blz. 19) blijkt dat daarmee is beoogd om het goedkeurende beleid zoals verwoord in het Besluit van 11 mei 2006, nr. CPP2006/2575M, V-N 2006/29.13, antwoord op vraag 4, te codificeren in de nieuwe tekst van art. 6.31, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001. De Orde merkt ten aanzien hiervan op dat in de voormelde bepaling zal worden vastgelegd dat er slechts recht bestaat op aftrek van onderhoudskosten indien het gaat om een monumentenpand waarvan de waardeveranderingen de belastingplichtige direct of indirect grotendeels aangaan. Deze voorwaarde is nieuw en was niet opgenomen in de goedkeurende regeling in het voormelde Besluit. Over de toepassing van deze voorwaarde bij een evenredig deel van een monumentenpand, zoals bijvoorbeeld bij monumentenpand-CV's, wordt in de Memorie van toelichting het volgende opgemerkt: "Ingeval de bezitting betrekking heeft op een evenredig deel van het monumentenpand wordt de voorwaarde van het grotendeels aangaan van de waardeverandering van het monumentenpand op dit evenredige deel toegepast. Dit is bijvoorbeeld het geval bij participanten in een monumenten-CV die fiscaal als transparant wordt aangemerkt en waarbij een bewaarder (veelal een stichting) de juridische eigendom heeft, doch de volledige economische eigendom toekomt aan de participanten van de CV". De Orde constateert dat de letterlijke wettekst niet in overeenstemming is met deze passage en verzoekt de bewindsman om in de wettekst als voorwaarde te formuleren dat bij het bezit van de een evenredig deel van de eigendom van een monumentenpand, de waardeverandering van dit evenredige deel de belastingplichtige grotendeels dient aan te gaan.
2. De Orde constateert dat het voorgestelde art. 6.31, derde lid, Wet IB 2001 behalve een codificatie van een criterium uit de rechtspraak over het verschil tussen onderhoudskosten en verbeteringskosten tevens het stellen van een aanvullende voorwaarde behelst. Volgens de voorgestelde wettekst zijn onderhoudskosten slechts aftrekbaar indien zij in redelijkheid zijn gemaakt. Uit de Memorie van toelichting (Kamerstukken II, 2006/07, 30 943, nr. 2, blz. 20) blijkt dat hiermee is beoogd het uit de winstsfeer stammende criterium uit het (eerste) Cessna-arrest in te voeren voor de aftrek van onderhoudskosten ten aanzien van monumentenpanden. In het Cessna-arrest oordeelde de Hoge Raad dat kosten die in een zodanige wanverhouding staan tot het nut daarvan voor de onderneming, dat geen redelijk denkend ondernemer kan volhouden die kosten met het oog op de zakelijke belangen van de onderneming te hebben heeft gemaakt, niet ten laste van de winst kunnen worden gebracht. De Orde constateert dat de voorgestelde wettekst een minder streng criterium lijkt te bezigen dan het criterium uit het Cessna-arrest en verzoekt de bewindsman om de voorgestelde wettekst meer in lijn te brengen met de uit de Memorie van toelichting blijkende strekking ervan. Voorts vraagt de Orde zich af wat de praktische betekenis van dit Cessna-criterium is voor de aftrek van onderhoudskosten bij monumentenpanden. Naar de mening van de Orde is er bij onderhoudskosten (zijnde kosten die nodig zijn om het pand in bruikbare staat te herstellen) immers per definitie sprake van kosten die niet in een wanverhouding met het nut daarvan staan.

N O B

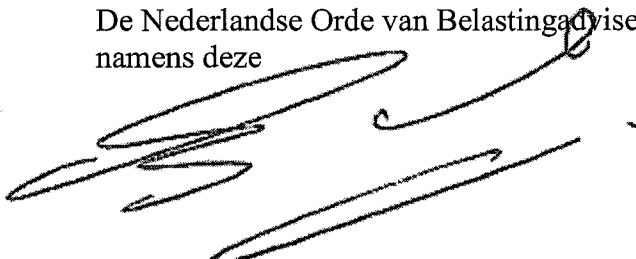
De Orde verzoekt de bewindsman om een aantal voorbeelden te geven van onderhoudskosten die dermate buitensporig en excessief zijn dat zij vanwege het Cessna-criterium niet in aanmerking komen voor kostenafrek. Voorts verzoekt de Orde de bewindsman te bevestigen dat indien er sprake is van excessieve onderhoudskosten, conform de leer uit het Cessna-arrest, in ieder geval wel de 'normale' onderhoudskosten afrekbaar zijn.

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 sweeping, overlapping strokes that form a complex, cursive shape.

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