

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, 17 april 2008

**Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel (nr. 31404) Wijziging van een
aantal belastingwetten en een aantal andere wetten**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel, nr. 31404, Wijziging van een aantal belastingwetten en een aantal andere wetten, hierna: het wetsvoorstel. De Orde heeft daarin aanleiding gevonden voor de volgende reactie.

1 Vennootschapsbelasting

1.1 Snelheid omzetting toezeggingen in wet

De Orde constateert ten aanzien van de wijzigingen in de Wet Vpb 1969 en de Wet DB 1965 dat deze nagenoeg geheel bestaan uit codificatie van toezeggingen en andere uitlatingen die tijdens de kamerbehandeling van de Wet Werken aan winst door de toenmalige minister van Financiën zijn gedaan. Het verbaast de Orde, gelet op het in louter wetstechnisch opzicht relatief onbeduidende karakter van deze aanpassingen, dat pas ruim een jaar na de inwerkingtreding van de Wet Werken aan winst wordt overgegaan tot codificatie. De Orde is van oordeel dat toezeggingen en van de wettekst afwijkende interpretaties tijdens de kamerbehandeling ten spoedigste dienen te worden omgezet in concrete regelgeving. De rechtszekerheid is zeer gediend met een snelle regulering van toezeggingen die tijdens de behandeling van een wetsvoorstel zijn gedaan, omdat belastingplichtigen aan dergelijke toezeggingen veelal geen vertrouwen kunnen ontleen.

1.2 Vervallen verbondenheid op verzoek

De Orde betreurt het vervallen van de mogelijkheid om op verzoek als verbonden lichamen te worden aangemerkt. Er zijn in de praktijk wel degelijk situaties waarin ten aanzien van een samenwerkende groep formeel geen sprake is van met elkaar verbonden lichamen, maar waarin er materieel wel kan worden gesproken van een concern. Indien de belastingplichtigen binnen een dergelijk concern in dit soort situaties als met elkaar verbonden lichamen kunnen worden aangemerkt, kan bijvoorbeeld worden voorkomen dat voor de toepassing van de afschrijvingsbeperking ten aanzien van gebouwen in art. 3.30a Wet IB 2001 de gehele WOZ-waarde als bodemwaarde in aanmerking wordt genomen, terwijl dit mogelijk in de desbetreffende situatie niet strookt met de ratio van de afschrijvingsbeperking. Voorts is de Orde van mening dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing dient te zijn op belangen van belastingplichtigen van minder dan 5%, waarbij die belastingplichtigen wel zouden zijn aan te merken als een samenwerkende groep op grond van de regeling die nu dreigt te vervallen. Door het aanmerken van de belastingplichtigen als samenwerkende groep zou voor hen via art. 13, vijfde lid Wet Vpb 1969 hun belang alsnog onder de deelnemingsvrijstelling vallen. De Orde wijst er in dit kader op dat de minister tijdens de behandeling van de Wet werken aan winst (Kamerstukken I, 2006/07, 30 527, nr. F, blz. 2-3) nog heeft opgemerkt dat “in bijzondere gevallen als dat binnen de context van de betreffende regeling wenselijk is” een samenwerkende groep op verzoek als een groep van verbonden lichamen kan worden aangemerkt. De Orde verzoekt de staatssecretaris toe te lichten waarom hij nu van mening is dat dit niet langer wenselijk is. De Orde vraagt zich voorts af wat de aard van de (in de toelichting genoemde) ‘misverstanden’ is waartoe het voortbestaan van deze mogelijkheid zou kunnen leiden en verzoekt de staatssecretaris om meer inzicht hieromtrent te verschaffen.

1.3 Aanpassing van art. 13, twaalfde lid gewenst?

In de parlementaire behandeling van de Wet Werken aan winst (Kamerstukken I 2006/07, 30 804, nr. D, blz. 23 alsmede de Brief van 7 december 2006, Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. F, blz. 2-3) is ingegaan op de bezittingentoets bij de kwalificatie van groepsvorderingen. In het voorgestelde art. 13, lid 11, tweede volzin, Wet Vpb 1969 wordt nu tot uitdrukking gebracht dat bij de toepassing van de daarin opgenomen specifieke bezittingentoets ten aanzien van de kwalificatie van groepsvorderingen, de bezittingen van de (klein)dochtermaatschappijen naar rato van het belang van het desbetreffende lichaam daarin aan het desbetreffende lichaam moeten worden toegerekend, een en ander op dezelfde wijze als geschiedt voor de toepassing van art. 13, lid 10, eerste volzin Wet Vpb 1969. De Orde merkt hierover op dat deze wijziging volgens de artikelsgewijze toelichting onder meer tot gevolg heeft dat belangen van minder dan 5% als beleggingen kwalificeren op grond van art. 13, lid 12, Wet Vpb 1969. Niet wordt voorgesteld in de tekst van art. 13, lid 12, Wet Vpb 1969 tot uitdrukking te brengen dat deze fictie tevens van toepassing is voor de toepassing van art. 13, lid 11, tweede volzin, Wet Vpb 1969. De Orde merkt op dat niet zeker is of dit noodzakelijk is, gelet op het feit dat voor de definitie van vrije beleggingen zowel in het elfde lid als in het twaalfde lid wordt verwezen naar het tiende lid. De Orde is echter van mening dat het de rechtszekerheid ten goede komt om ook in het twaalfde lid duidelijk te maken dat deze fictie ook werkt voor de toepassing van het elfde lid.

1.4 Voorwaarde overgangsregeling voor deelnemingen in open CV

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet Werken aan winst (de brief van 21 november 2006, Kamerstukken I, 2006/07, 30 572, nr. E, blz. 4) is een overgangsregeling toegezegd voor

deelnemingen in een open CV die ten gevolge van de inwerkingtreding van de Wet Werken aan winst niet meer voor de deelnemingsvrijstelling in aanmerking komen. De Orde heeft met instemming kennis genomen van het voorstel van de staatssecretaris om de toegezegde overgangsregeling met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2007 op de te nemen in de tekst van de Wet Werken aan winst. De Orde merkt ten aanzien hiervan op dat de voorgestelde overgangsregeling slechts een oplossing biedt voor belastingplichtigen die vóór 1 april 2007 de bevoegde inspecteur hebben verzocht om toepassing van de overgangsregeling. De Orde is er zich van bewust dat deze voorwaarde ook in de desbetreffende toezegging tijdens de parlementaire behandeling is genoemd, maar acht het niet opportuun om deze voorwaarde te laten wederkeren in het onderhavige voorstel. Hierbij neemt de Orde in overweging dat als gevolg van deze voorwaarde de overgangsregeling voor belastingplichtigen die eerst nu kennis (hebben kunnen) nemen van het bestaan ervan geen enkele betekenis meer heeft en dat de algemene wettelijke overgangsregeling in art. VIII d Wet Werken aan winst, waarbij de nu voorgestelde overgangsregeling voor deelnemingen in een open CV aanknoopt, deze voorwaarde niet kent. Naar de mening van de Orde zijn er geen goede argumenten voor een dergelijke verschillende behandeling van twee voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling gelijke gevallen. De Orde is derhalve van mening dat de voorwaarde dat belastingplichtigen vóór 1 april 2007 een verzoek moeten hebben gedaan op de overgangsregeling dient te vervallen. Indien de staatssecretaris de voorwaarde wenst te handhaven, is de Orde van mening dat, mede gelet op het tijdsverloop sinds 21 november 2006, een gedegen onderbouwing van de voorwaarde gerechtvaardigd is. In dat geval verzoekt de Orde de staatssecretaris om (alsnog) toe te lichten waarom destijds, in afwijking van de wettelijke overgangsregeling in art. VIII d Wet Werken aan winst, de voorwaarde is gesteld dat belastingplichtigen op deze overgangsregeling vóór 1 april 2007 een verzoek moesten doen en waarom deze voorwaarde niet alsnog zou kunnen vervallen.

2 Inkomstenbelasting

Box 3: Niet-afrekbaarheid belastingschulden blijft bestaan

De Orde constateert dat in het wetsvoorstel een aantal wijzigingen in box 3 wordt voorgesteld die reeds waren aangekondigd in de Evaluatie van de belastingherziening 2001. In diezelfde evaluatie is aangekondigd dat de niet-afrekbaarheid van formele en materiële belastingschulden zou worden herzien. De Orde constateert met leedwezen dat in het wetsvoorstel geen wijziging op dit punt wordt voorgesteld en geeft zeer sterk in overweging aftrek van formele en materiële belastingschulden in box 3 alsnog mogelijk te maken. Naar de mening van de Orde past een dergelijke aftrek zonder meer in een belastingheffing naar draagkracht die de Wet IB 2001 is en werkt de huidige niet-afrekbaarheid ervan buitengewoon onrechtvaardig uit. De Orde verwijst ook naar de column van E.J.W. Heithuis in WFR 2008/6757, blz. 305-306.

3 Dividendbelasting

De Orde constateert dat er vermoedelijk een aantal omissies c.q. onzuiverheden in het wetsvoorstel is geslopen:

- In art. 10, derde lid, eerste volzin Wet DB 1965 wordt het woord 'rechtspersoon' vervangen door 'lichaam', terwijl in de tweede volzin het woord 'rechtspersonen' niet wordt vervangen door 'lichamen'. Dit lijkt niet de bedoeling te zijn.

- In art. 10, eerste lid, Wet DB 1965 wordt het begrip ‘rechtspersoon’ niet vervangen door ‘lichaam’. Het verdient naar de mening van de Orde aanbeveling om ook in deze bepaling een soortgelijke wijziging door te voeren, teneinde de teruggaafregelingen voor in Nederland gevestigde lichamen en in een andere lidstaat van de EU gevestigde lichamen zoveel mogelijk op elkaar af te stemmen.

- Voorts vraagt de Orde zich af waarom de voorgestelde wijziging van art. 4, tweede lid, sub 2, Wet DB 1965 pas op 1 juli 2008 in werking treedt. De staatssecretaris heeft immers al tijdens de behandeling van de Wet Werken aan winst opgemerkt dat het gevolg van de bestaande tekst niet is beoogd (namelijk dat de inhoudingsvrijstelling in EU-situaties niet van toepassing is op een belang in een open CV of fonds voor gemene rekening, terwijl dat in binnenlandse situaties wel het geval is). Om strijd met het EG-recht te vermijden en gelet op de samenhang met de Wet Werken aan winst verdient het naar de opvatting van de Orde sterke aanbeveling om deze wijziging met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2007 in werking te laten treden.

4 Algemene wet inzake rijksbelastingen

De Orde heeft met instemming kennisgenomen van de voorgestelde uitbreiding van de keuzeregeling van fiscale partners voor gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag (artikel 2.17 Wet IB 2001). De Orde zet echter vraagtekens bij een daarmee verband houdende aanpassing van artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (‘AWR’). Artikel VII, onderdeel A, ten tweede, van het wetsvoorstel heeft tot doel een nieuwe uitzondering in het leven te roepen op de standaard navorderingstermijn van 5 jaar. Deze uitzondering betreft gevallen waarin tot navordering van inkomstenbelasting wordt overgegaan als gevolg van een gewijzigde keuze van fiscale partners omtrent de onderlinge verhouding waarin gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag worden toegerekend. In de Memorie van Toelichting (p. 25) wordt als rechtvaardiging voor deze voorgestelde wijziging aangevoerd dat er gevallen denkbaar zijn waarin als gevolg van een wijziging in de toerekeningsverhouding de belastingaanslag van de ene partner moet worden verminderd, omdat minder aan hem wordt toegerekend, maar hetgeen meer aan de andere partner wordt toegerekend niet bij deze kan worden nagevorderd omdat voor hem inmiddels de navorderingstermijn is verstreken. Daardoor zou per saldo geen 100 procent van het gezamenlijke inkomensbestanddeel of van het vermogensbestanddeel in de heffing worden betrokken. De Orde is het met de staatssecretaris eens dat in dergelijke gevallen de vijfjaarstermijn niet zou behoren te gelden. Naar de mening van de Orde zal echter het gevolg van de voorgestelde wijziging zijn dat navordering bij de partner als gevolg van een gewijzigde toerekeningskeuze aan geen enkele termijn gebonden zou zijn. Ook het voorgestelde nieuwe achtste lid van artikel 2.17 Wet IB 2001 stelt geen termijn aan de navordering, alleen aan de vermindering. Uit oogpunt van rechtszekerheid komt dit de Orde ongewenst voor. Daarnaast ziet de Orde niet in waarom bij navordering wegens een nieuwe toerekeningskeuze alleen de eerste volzin van artikel 16 AWR dient te vervallen en niet de tweede en derde volzin. De Orde stelt voor om artikel VII, onderdeel A, ten tweede, van het wetsvoorstel als volgt te laten luiden: *“De voorgaande drie volzinnen zijn niet van toepassing voor zover navordering plaatsvindt met toepassing van artikel 2.17, vierde lid van de Wet inkomstenbelasting 2001. In dergelijke gevallen dient navordering plaats te vinden binnen een half jaar nadat de in artikel 2.17, vierde lid van de Wet inkomstenbelasting 2001 bedoelde wijziging heeft plaatsgevonden.”*

5 Invorderingswet

De onderdelen A, B en C van artikel X van het wetsvoorstel beogen aanpassing van de regel dat een dwangbevel zonder rechterlijk verlof niet ten uitvoer mag worden gelegd op zon- en feestdagen en op andere dagen tussen 20.00 uur 's avonds en 7.00 uur 's ochtends. Thans is de enige uitzondering op deze regel dat tenuitvoerlegging zonder rechterlijk verlof op alle dagen en op alle uren is toegestaan indien een voertuig wordt aangetroffen waarvoor de verschuldigde BPM of belasting zware motorvoertuigen niet is betaald. Het wetsvoorstel houdt in dat bij zogenaamde versnelde invordering dwangbevelen steeds op alle dagen en alle uren ten uitvoer gelegd mogen worden zonder rechterlijk verlof, indien het gaat om bij of krachtens Algemene Maatregel van Bestuur aan te wijzen gevallen. De Orde wijst erop dat het vragen van rechterlijk verlof voor tenuitvoerlegging op ongebruikelijke tijden bewust in de wet (het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering) is opgenomen en gehandhaafd ter bescherming van rusttijden. De Orde meent dat de inbreuken op dit uitgangspunt zo beperkt mogelijk moeten blijven en ook beperkt kunnen blijven. De Orde raadt daarom aan om specifiek in de Invorderingswet 1990 de gevallen op te nemen waarin van vorenbedoeld uitgangspunt wordt afgeweken.

In verband met het onderscheiden van vorenbedoelde uitzonderingsgevallen wijst de Orde nog op het volgende. In de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel wordt over de uitzonderingsgevallen het volgende opgemerkt (p. 28-29):

“Dit zullen situaties betreffen waarin tijdens de gebruikelijke kantooruren nog niet bekend is dat buiten die uren een belastingaanslag zal worden opgelegd, ter zake waarvan een fractie later een dwangbevel zal worden uitgevaardigd en situaties waarin wel een reeds een dwangbevel is betekend, maar buiten kantooruren een vermogensactief van de belastingschuldige wordt aangetroffen dat terstond in beslag moet kunnen worden genomen.”

Het voorgaande lijkt de Orde geen geschikt uitgangspunt bij het formuleren van de uitzonderingsgevallen. De beschrijving in het citaat laat namelijk ten onrechte de mogelijkheid open dat gedurende de rusttijden zonder rechterlijk verlof personen, die deze rusttijden in acht nemen, geconfronteerd worden met:

- (a) de betekening van nieuwe dwangbevelen en/of;
- (b) gerichte en actieve opsporing van verhaalsobjecten en – indien succesvol – het leggen van beslag en andere maatregelen in het kader van de tenuitvoerlegging van nieuwe en al bestaande dwangbevelen.

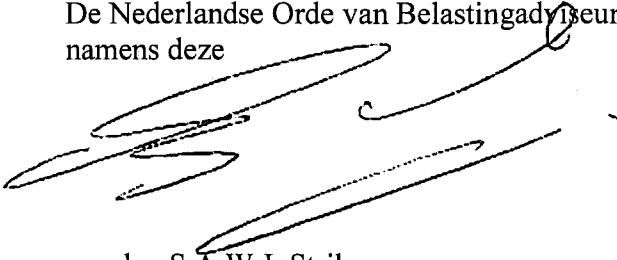
Daarnaast ziet de Orde niet in waarom in de Memorie van Toelichting wordt aangegeven (p. 29) dat de mogelijkheid om zonder rechterlijke tussenkomst op rusttijden tot tenuitvoerlegging over te gaan niet alleen nodig is voor het betekenen van dwangbevelen en (beslag)explosten, maar voor andere executiehandelingen zoals bedoeld in artikel 438b Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Onder die andere executiehandelingen valt onder meer de executoriale verkoop. De Orde meent dat voor executoriale verkoop op rusttijden zonder meer vastgehouden moet worden aan de eis van voorafgaand rechterlijk verlof. Naar de mening van de Orde zal het zeer zelden tot nooit voorkomen dat met de executie in redelijkheid niet gewacht kan worden totdat de rusttijden voorbij zijn of een rechterlijk verlof is verkregen.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze

A handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, overlapping strokes. The signature is positioned above the printed name of the signatory.

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