

## 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, 7 oktober 2008

**Betreft:        Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde  
van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel (nr. 31 717) ‘Wijziging van enkele  
belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale Onderhoudswet 2009)’**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel, nr. 31 717, Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale Onderhoudswet 2009), hierna: het wetsvoorstel. De Orde heeft daarin aanleiding gevonden voor de volgende reactie.

### **1.       Inkomstenbelasting; inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2)**

#### **1.1      Fictief rendement (art. 4.14 Wet IB 2001)**

Voorgesteld wordt in art. 4.14, tiende lid, Wet IB 2001 een volzin toe te voegen waarin de samenloop met het sinds 1 augustus 2007 geldende waarderingsvoorschrift van art. 3.29a Wet IB 2001 jo art. 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt geregeld. De Orde begrijpt deze aanpassing aldus dat art. 4.14 Wet IB 2001 bij de aanmerkelijkbelanghouder achterwege blijft als de vennootschap, waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden, de aandelen in de onderliggende vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI) ex art. 6a Wet Vpb 1969 of vrijgestelde buitenlandse beleggingsmaatschappij ex art. 3.29a, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001 jaarlijks ingevolge het waarderingsvoorschrift van art. 3.29a Wet IB 2001 moet herwaarderen naar de waarde in het economische verkeer. Hoewel de Orde dit niet met zoveel woorden leest in de memorie van toelichting, gaat hiervan de veronderstelling uit dat deze jaarlijkse herwaardering bij de vennootschap waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden, belast is met vennootschapsbelasting en dus niet valt onder de deelnemingsvrijstelling.

Anders gezegd, een buitenlandse vennootschap die voldoet aan de voorwaarden van art. 3.29, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001 – dit is een beleggingsinstelling die in haar vestigingsland niet is onderworpen aan een belasting naar de winst en die belegt in financiële instrumenten als bedoeld in art. 6a, derde lid, van de Wet op het financieel toezicht (Wft) – kwalificeert dus per definitie als een laagbelaste beleggingsdeelneming ex art. 13, tiende lid, Wet Vpb 1969. De Orde vraagt ter bevestiging of haar zienswijze juist is. Met name vraagt de Orde dit, omdat er verschil bestaat in de beleggingstoets van art. 13, tiende lid, Wet Vpb 1969 en art. 3.29a, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001. Van een laagbelaste beleggingsdeelneming ex art. 13, tiende lid, Wet Vpb 1969 is namelijk (onder meer) sprake als de bezittingen van de vennootschap grotendeels – dit is voor meer dan 50% - (on)middellijk bestaan uit vrije beleggingen. Een beleggingsmaatschappij ex art. 3.29a, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001 is een niet in Nederland gevestigde beleggingsinstelling die belegt in financiële instrumenten als bedoeld in art. 6a, derde lid, Wft. De Orde overziet niet of en in hoeverre de financiële instrumenten als bedoeld in art. 6a, derde lid, Wft altijd kwalificeren als vrije beleggingen, zoals bedoeld in art. 13, tiende lid, Wet Vpb 1969. Als de Orde het goed ziet, zal namelijk alleen in dit laatste geval een buitenlandse beleggingsmaatschappij ex art. 3.29a, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001 steeds kwalificeren als een laagbelaste beleggingsdeelneming ex art. 13, tiende lid, Wet Vpb 1969. Graag verneemt de Orde de mening van de staatssecretaris van Financiën op dit punt.

#### *Samenhang met art. 13a Wet Vpb 1969*

Met het voorgaande hangt samen het waarderingsvoorschrift van art. 13a Wet Vpb 1969. Deelnemingen van ten minste 25% in een laagbelaste beleggingsdeelneming wier bezittingen (nagenoeg) uitsluitend – dit is voor ten minste 90% – (on)middellijk bestaan uit vrije beleggingen, dienen jaarlijks te worden geherwaardeerd naar de werkelijke waarde. Op een dergelijke laagbelaste beleggingsdeelneming is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing, doch vindt volgens een verrekeningsmethode verrekening plaats van de onderliggende winstbelasting die de laagbelaste beleggingsdeelneming in haar vestigingsstaat heeft betaald (vide art. 23c Wet Vpb 1969). De Orde vraagt of aan het voorgestelde art. 4.14, tiende lid, tweede volzin, Wet Vpb 1969 ook niet moet worden toegevoegd het waarderingsvoorschrift van art. 13a Wet Vpb 1969, in die zin dat art. 4.14 Wet IB 2001 achterwege blijft als de (Nederlandse) vennootschap waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden, op haar beurt een laagbelaste beleggingsdeelneming ex art. 13a Wet Vpb 1969 houdt en derhalve jaarlijks deze aandelen moet herwaarderen naar de werkelijke waarde (niet belastingvrij onder de deelnemingsvrijstelling maar wel verrekening van de onderliggende door de laagbelaste beleggingsdeelneming betaalde vennootschapsbelasting)? Of vloeit dit reeds genoegzaam voort uit het huidige art. 4.14, negende lid, laatste volzin, Wet Vpb 1969? De Orde verneemt graag de zienswijze van de staatssecretaris van Financiën hierover.

Voorts zou de Orde graag vernemen hoe de staatssecretaris van Financiën het waarderingsvoorschrift van art. 13a Wet Vpb 1969 ziet in relatie tot het sinds 1 augustus 2007 geldende waarderingsvoorschrift van art. 3.29a Wet IB 2001. Art. 13a Wet Vpb 1969 geldt alleen voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen (1) waarin een belang van ten minste 25% wordt gehouden en (2) waarvan de bezittingen voor ten minste 90% bestaan uit vrije beleggingen. Het komt de Orde voor dat de bepalingen enerzijds overlappen en anderzijds niet op elkaar aansluiten.

Zo moeten minder dan 25%-belangen in laagbelaste beleggingsdeelnemingen die voldoen aan de voorwaarden voor een buitenlandse beleggingsmaatschappij als bedoeld in art. 3.29a, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001, toch jaarlijks worden geherwaardeerd naar de werkelijke waarde op grond van art. 3.29a Wet IB 2001. De Orde vraagt of dit juist is. Hetzelfde geldt voor ten minste 25%-belangen in laagbelaste beleggingsdeelnemingen die niet voldoen aan de 90%-bezittingentoets van art. 13a Wet Vpb 1969. Ook hiervan vraagt de Orde of dit juist is, waarbij de Orde tevens vraagt of deze variant – te weten niet kwalificeren voor de 90%-vrije beleggingentoets van art. 13a Wet Vpb 1969 maar wel beleggen in financiële instrumenten als bedoeld in art. 6a, derde lid, Wft – überhaupt wel mogelijk is. Daarentegen moeten ten minste 25%-belangen in laagbelaste beleggingsdeelnemingen wier bezittingen voor ten minste 90% bestaan uit vrije beleggingen, jaarlijks worden geherwaardeerd naar de werkelijke waarde op grond van art. 13a Wet Vpb 1969 én op grond van art. 3.29a Wet IB 2001. De Orde vraagt welke bepaling in dat geval voorrang heeft. Moet art. 3.29a Wet IB 2001 als de lex specialis worden gezien of geldt dat juist voor art. 13a Wet Vpb 1969? De Orde verneemt graag de visie van de staatssecretaris van Financiën op deze complexe samenloopproblematiek van art. 3.29a Wet IB 2001 met art. 13a Wet Vpb 1969.

## **1.2 Belastingkorting voor aanmerkelijkbelangverliezen (art. 4.53 Wet IB 2001)**

De Orde constateert dat het wetsvoorstel thans een tweetal uitzonderingen maakt op de wachtperiode van (globaal gesproken) twee jaren, voor gevallen waarin die wachtermijn ongewenste effecten met zich brengt. Dit is het geval wanneer de belastingplichtige overlijdt zonder achterlating van een partner. De Orde vraagt of het niet veel eenvoudiger is de wachtermijn van twee jaren te schrappen en steeds in het jaar waarin het aanmerkelijkbelangverlies wordt geleden, toe te staan dat de belastingplichtige op diens verzoek 25% van het aanmerkelijkbelangverlies kan verrekenen met de belasting die hij over zijn inkomen in box 1 is verschuldigd. Dit maakt technisch ingewikkeld geformuleerde uitzonderingen op de wachtermijn zoals thans worden voorgesteld, onnodig en het systeem voor verrekening van aanmerkelijkbelangverliezen overzichtelijker. De belastingplichtige kan dan immers een aanmerkelijkbelangverlies steeds één jaar terugwentelen in box 2 en negen jaren vooruitwentelen in box 2 dan wel op zijn verzoek negen jaren vooruit verrekenen met de inkomstenbelasting die hij is verschuldigd over zijn inkomen in box 1. De Orde verzoekt de staatssecretaris van Financiën dit voorstel te overwegen.

## **2. Invorderingswet 1990**

### **2.1 Kwijtschelding conserverende aanslag voor aanmerkelijkbelanghouders (art. 26 lid 4, IW 1990)**

De Orde neemt met instemming kennis van het voorstel dat de conserverende aanslag die in geval van emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder uit Nederland is opgelegd over de (latente) aanmerkelijkbelangwinst wordt verminderd (kwijtgescholden) met de inkomstenbelasting die de belastingplichtige is verschuldigd als die meer bedraagt dan de in Nederland verschuldigde dividendbelasting.

Het komt de Orde voor dat dit vooral betekenis heeft voor gevallen waarin aanmerkelijkbelanghouders zijn geëmigreerd naar een land waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten, aangezien in dit laatste geval de Nederlandse heffing doorgaans is beperkt tot 15%.

Meer fundamenteel is de Orde echter van mening dat genoemde conserverende aanslag altijd moet worden verminderd (kwijtscholden) met de IB-component ad 25%, indien Nederland een heffingsrecht heeft over de reguliere voordelen (dividenduitkering). Anders gezegd, de beperking van de kwijtscholding tot (globaal gezegd) de Nederlandse dividendbelasting van 15%, acht de Orde te weinig. De reden namelijk waarom Nederland 'slechts' 15% heft over bijvoorbeeld dividenduitkeringen uit een aanmerkelijkbelangpakket in een Nederlandse vennootschap en niet de normale Nederlandse aanmerkelijkbelangheffing ad 25% vloeit voort uit de afspraak met het andere (verdrags)land, op grond waarvan dat andere (verdrags)land een aanvullend heffingsrecht toekomt (onder verrekening van de Nederlandse heffing ad 15%). Per saldo wordt over het uitgekeerde dividend dus meer dan 15% belasting geheven, zij het verdeeld over Nederland en het andere (verdrags)land. Nederland geeft echter slechts vermindering (kwijtscholding) van de conserverende aanslag voor het Nederlandse deel van die belasting ad 15%. Het volgende voorbeeld kan dit verduidelijken.

#### *Voorbeeld*

- De belastingplichtige emigreert in jaar 1 uit Nederland en krijgt ter zake van deze emigratie een conserverende aanslag opgelegd naar een aanmerkelijkbelanginkomen van 1000 [werkelijke waarde van de aandelen is 1100, verkrijgingsprijs (OP) is 100]. De conserverende aanslag bedraagt 25% hiervan, zijnde 250.
- In jaar 2 keert de vennootschap een dividend uit van 200. De verschuldigde dividendbelasting bedraagt 15% = 30. De conserverende aanslag wordt met dit bedrag kwijtscholden en bedraagt derhalve nog 220. Daarnaast heft het andere land ook belasting over het dividend van, stel, 30% = 60, onder verrekening van de Nederlandse dividendbelasting ad 30. Per saldo heft het andere land dus een bedrag van 30. Uiteindelijk heeft de belastingplichtige dus 60 belasting betaald over het dividend (30 in Nederland en 30 in het andere land), terwijl hij slechts kwijtscholding van de conserverende aanslag verkrijgt voor een bedrag van 30, het in Nederland betaalde bedrag.
- Vervolgens verkoopt de belastingplichtige de aanmerkelijkbelangaandelen in jaar 3. De belastingheffing is uitsluitend toegewezen aan Nederland. De overdrachtprijs (OP) bedraagt dan 900 (1100 -/- 200 dividend jaar 2). Het daadwerkelijk gerealiseerde aanmerkelijkbelanginkomen bedraagt [900 (OP) -/- 100 (VP) =] 800. De aanmerkelijkbelangheffing ad 25% hierover zou 200 hebben bedragen. Ter zake van deze vervreemding wordt echter het restant van de in jaar 1 opgelegde conserverende aanslag ad 220 ingevorderd, zodat de belastingplichtige in totaal in Nederland 250 heeft betaald, te weten Nederlandse dividendbelasting ad 30 over de dividenduitkering van 200 plus invordering van de resterende conserverende aanslag ad 220. Samen met de buitenlandse heffing over het dividend ad 30 heeft hij dus 280 betaald.

Was er in jaar 2 geen dividend ad 200 uitgekeerd, dan zou de totale belastingheffing slechts 250 hebben bedragen. Door de conserverende aanslag slechts te verminderen met de daadwerkelijk in Nederland betaalde dividendbelasting ad 15% en niet met het aanmerkelijkbelangequivalent hiervan ad 25% belast Nederland dus feitelijk 10% over de dividenduitkering ad 200 meer, dan zij had kunnen belasten als er voorafgaand aan de vervreemding van de aanmerkelijkbelangaandelen geen dividend was uitgekeerd. De Orde meent derhalve dat de conserverende aanslag zou moeten worden verminderd (kwijtscholden) met het aanmerkelijkbelangequivalent van de dividenduitkering ad 25%. Alsdan zou de conserverende aanslag in genoemd voorbeeld zijn kwijtscholden met  $25\% * 200 = 50$ , zodat een bedrag van 200 resteert. Samen met de belastingheffing over de dividenduitkering ad 60 (30 door Nederland en 30 door het andere (verdrags)land) bedraagt de totale belastingheffing derhalve 260. Het verschil met de oorspronkelijke 250 ad 10, vloeit voort uit het hogere belastingtarief dat het andere land hanteert (in genoemd voorbeeld ad 30%), waarvoor Nederland naar de mening van de Orde niet hoeft terug te treden en geen kwijtschelding hoeft te verlenen.

Men kan het ook anders zeggen. Was de belastingplichtige in bovenstaand voorbeeld niet geëmigreerd uit Nederland, dan had zijn totale belastingheffing 250 bedragen, te weten 25% over de dividenduitkering ad 200 plus 25% over het vervreemdingsvoordeel ad 800. Door te emigreren uit Nederland betaalt de belastingplichtige niet slechts het hogere buitenlandse belastingtarief ad 30% over de dividenduitkering, maar wordt hij effectief in Nederland ook nog eens voor een additionele 20 belast ter zake van de vervreemding van de aanmerkelijkbelangaandelen (bij wege van invordering van de conserverende aanslag). De totale belastingheffing bedraagt immers geen 260 maar 280!

De Orde meent derhalve dat door slechts kwijtschelding te verlenen voor de daadwerkelijk door Nederland geheven dividendbelasting ad 15% Nederland in strijd handelt met het belastingverdrag en de hierin met de verdragspartner gemaakte afspraken dan wel Nederland een extra belemmering opwerpt om te emigreren uit Nederland, waardoor Nederland in strijd handelt met het EU-recht. Feitelijk haalt Nederland hierdoor immers een extra heffing van 10% (25% minus 15%) over de dividenduitkering – in genoemd voorbeeld een bedrag van 20 – naar zich toe. De Orde verneemt gaarne de visie van de staatssecretaris van Financiën op het bovenstaande.

## **2.2 Invorderingsrente (art. 28 jo art. 25 IW 1990)**

De Orde constateert dat er geen duidelijke lijn valt te ontdekken in de invorderingsrente die bij sommige uitstelregelingen van art. 25 IW 1990 niet wordt berekend, maar bij andere uitstelregelingen van art. 25 IW 1990 weer wel. Zo wordt geen invorderingsrente berekend bij de conserverende aanslagen ter zake van de kapitaalverzekering eigen woning, pensioen respectievelijk lijfrente en aanmerkelijk belang (art. 25, vijfde, zesde en achtste lid, IW 1990), voor de aanmerkelijkbelangheffing in geval van een bedrijfsopvolging binnen de familiekring (art. 25, negende lid, IW 1990), voor de bedrijfsopvolgingsregeling in het successie- en schenkingsrecht (art. 25, elfde lid, IW 1990) en, tot slot, voor de verschuldigde inkomstenbelasting ter zake van het overlijden van de (IB-)ondernemer (art. 25, zeventiende lid, IW 1990).

Wel wordt invorderingsrente berekend voor de inkomstenbelasting die is verschuldigd ter zake van:

1. de staking door overheidsingrijpen (art. 25, vierde lid, IW 1990);
2. de beëindiging van een terbeschikkingstelling (art. 25, veertiende lid, IW 1990);
3. de overbrenging van de ondernemerswoning naar het privévermogen (art. 25, zestiende lid, IW 1990) en
4. de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming (art. 25, achttiende lid, IW 1990).

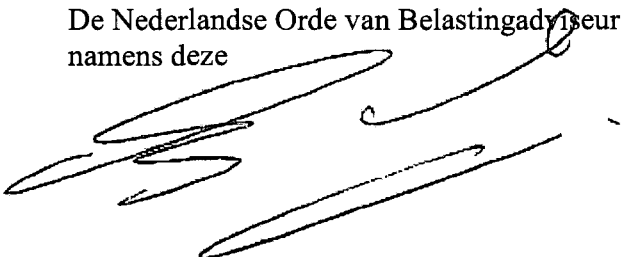
Dit komt weinig consistent over en de Orde vraagt dan ook naar de achtergrond van deze uiteenlopende regelingen. Voorts vraagt de Orde of meer stroomlijning van deze regelingen niet op haar plaats is. Bovenal is de Orde van mening dat voor alle uitstel-van-betalingsregelingen van art. 25 IW 1990 berekening van invorderingsrente steeds achterwege dient te blijven. Het voordeel van een uitstelregeling verdampt immers, zodra er invorderingsrente wordt berekend, die ook nog eens fors is. Het komt zelfs voor dat in voorkomende gevallen financiering van de belastingschuld bij een bank gunstiger is. De Orde verneemt graag de reactie van de staatssecretaris van Financiën op haar voorstel.

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

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

Hoogachtend,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,  
namens deze



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