



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

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

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

Amsterdam, 1 oktober 2009

**Betreft:**      **Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de wetsvoorstellen (nr. 32 128) ‘Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010)’, (nr. 32 129) ‘Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010)’, (nr. 32 130) ‘Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)’, (nr. 32 131) ‘Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip)’**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van de inhoud van de wetsvoorstellen, (nr. 32 128) ‘Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010)’, (nr. 32 129) ‘Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010)’, (nr. 32 130) ‘Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)’ en (nr. 32 131) ‘Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip)’. De Orde heeft daarin aanleiding gevonden voor de volgende reactie.

Dit commentaar vangt aan met een samenvatting van de belangrijkste conclusies en vervolgt met commentaarpunten per wetsvoorstel.

#### **A. ALGEMEEN**

De Orde heeft met zorg kennis genomen van de lawine aan wetsvoorstellen die rond Prinsjesdag zijn ingediend. Daarin worden zeer veel ingrijpende maatregelen voorgesteld. De Orde is van mening dat de enorme omvang en de grote tijdsdruk een zorgvuldige parlementaire behandeling onmogelijk maken.

De Orde dringt er daarom met klem op aan om dit in de toekomst niet meer te herhalen. Voor wat betreft de nu ingediende wetsvoorstellen dienen naar de mening van de Orde de voorstellen die eerst ingaan op 1 januari 2011 apart te worden behandeld in het voorjaar 2010. De Orde denkt daarbij onder meer aan de (herziene) werkkostenregeling, die nu deel uitmaakt van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010.

Hierna worden de belangrijkste conclusies samengevat.

- De Orde stelt het buitengewoon op prijs dat de aanpassingen in de deelnemingsvrijstelling losgekoppeld zijn van de overige voorstellen in het consultatiedocument ‘Mogelijke aanpassingen in de vennootschapsbelasting’ en nu al in een concreet wetsvoorstel zijn vervat. De Orde meent dat ten opzichte van het voorstel uit het consultatiedocument belangrijke verbeteringen zijn aangebracht. Gezien de afwezigheid van noemenswaardige budgettaire gevolgen van de aanpassingen, pleit de Orde voor een optionele terugwerkende kracht van de voorstellen tot 1 januari 2007. De Orde heeft een aantal opmerkingen van technische aard en verzoekt in het bijzonder opheldering over aspecten van de nieuwe onderworpenheidstoets (het begrip ‘reële heffing’). Tevens bepleit de Orde om integraal terug te keren naar de oogmerktoets zoals deze tot 1 januari 2007 heeft gegolden.
- De Orde betreurt de beperking van de doorschuiffaciliteit bij vererving van aanmerkelijkbelangaandelen. Zo deze beperking wordt ingevoerd, bepleit de Orde een ruimhartige overgangsregeling voor bestaande gevallen.
- De Orde bepleit het laten vervallen van de bestuurderseis in de nieuwe doorschuiffaciliteit bij schenking van aanmerkelijkbelangaandelen. Deze eis sluit niet goed aan bij de praktijk en doet daarmee te zeer afbreuk aan het toepassingsbereik van deze faciliteit.
- De Orde heeft met tevredenheid kennis genomen van de verbeteringen in de tbs-regeling, maar is van mening dat deze niet ver genoeg gaan. Ook de objectieve vrijstellingen, de willekeurige afschrijvingen en de investeringsaftrek behoren naar de mening van Orde te worden verleend aan de terbeschikkingsteller.
- De Orde is van mening dat een vrijstelling vergelijkbaar met de tbs-vrijstelling en de overige faciliteiten in de winstsfeer ook voor andere resultaatgenieters moeten gelden. Er ontstaat nu een niet te rechtvaardigen ongelijke behandeling. Deze overige resultaatgenieters, denk aan freelancers, lijken sterk op winstgenieters, terwijl anderzijds terbeschikkingstellers in de toekomst wél kunnen profiteren van de tbs-vrijstelling hoewel deze categorie louter passief belegt. De Orde dringt er op aan de positie van de overige resultaatgenieters te heroverwegen en de voorgenomen ongelijke behandeling ongedaan te maken.
- De Orde is van oordeel dat de voorwaarden die gelden in de inkomstenbelasting en in de overdrachtsbelasting voor de nieuwe inbrengfaciliteit van een ter beschikking gesteld pand te beperkend zijn. De Orde stelt onder andere voor de 90% voorwaarde te laten vervallen alsmede de datum van 1 september 2009 in de faciliteit voor de overdrachtsbelasting.
- De Orde verzoekt om de diverse uitstelregelingen in de Invorderingswet te harmoniseren.
- Alle bezwaren en onduidelijkheden die de werkkostenregeling oproept overziend, komt de Orde tot de conclusie dat deze regeling moet worden ingetrokken. De Orde denkt daarbij in het bijzonder aan het te lage percentage van 1,5, het niet gedefinieerde begrip ‘intermediaire kosten’, de verplichte 80% eindheffing en de effecten van de regeling voor internationale concerns.
- De Orde is zonder meer positief over het wetsvoorstel Wet uniformering loonbegrip, nu dit zal leiden tot een administratieve lastenverlichting voor werkgevers.

- De Orde spreekt haar zorg uit over de voorgestelde wijziging van de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze wijziging tast de rechtszekerheid van belastingplichtigen aan. Naar de mening van de Orde is deze wijziging geen stimulans voor de Belastingdienst om tot een zorgvuldige aanslagregeling te komen. Ook betwijfelt de Orde of de voorgestelde uitbreiding van beboetbare feiten noodzakelijk is.
- In het Belastingplan 2010 is een boete voorgesteld wegens het te laat betalen van aanslagbelastingen en op te leggen door de ontvanger. De Orde dringt er met klem op aan dit onderdeel van het wetsvoorstel te laten vervallen.
- De Orde constateert dat als gevolg van de voorgestelde wijziging van de goedkoperwonenregeling in de bijleenregeling van de eigen woning de hypotheekrenteaftrek verder wordt beperkt, zulks in strijd met het kabinetsvoornemen.

## **B. BELASTINGPLAN 2010**

### **1. Bevorderen ondernemerschap**

#### *1.1 Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek*

De Orde onderschrijft het kabinetsstreven om doorgroei van ondernemingen te bevorderen. Eén van de maatregelen daartoe is het gelijkmatiger maken van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek zonder dat daarbij, zoals thans, ‘valkuilen’ optreden. Over de hele linie wordt de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek voor elk investeringsniveau hoger, waarmee het kabinet een impuls geeft aan ondernemers om in deze tijden van kredietcrisis te investeren. De Orde geeft in overweging om het budget gedurende een beperkte periode voor de verwachte duur van de kredietcrisis verder te verruimen, net als thans is voorgesteld voor de energie- en milieuinvesteringsaftrek.

#### *1.2 Uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart*

De Orde heeft met belangstelling kennis genomen van de verruiming van de tonnageregeling. De Orde merkt op dat de in het huidige artikel 3.22, vierde lid, sub a en b, Wet inkomstenbelasting 2001 genoemde activiteiten overeenkomen met de in artikel 1, eerste lid, sub h, Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen omschreven activiteiten. Hierdoor bestaat, als een schip kwalificeert voor het tonnageregime, tevens recht op afdrachtvermindering voor de zeevarenden op een dergelijk schip. In het voorstel wordt artikel 3.22, vierde lid, sub a en b, Wet inkomstenbelasting 2001 aangepast, terwijl artikel 1, eerste lid, sub h, Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen niet wordt aangepast. Gezien de huidige koppeling tussen beide stimuleringsmaatregelen voor de zeescheepvaart vraagt de Orde zich af of tevens de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen op dit punt zal worden aangepast en verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

#### *1.3 Zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling*

De Orde constateert dat in het Belastingplan 2010 ten tweede male wordt ingezet op een beperking van de zelfstandigenaftrek teneinde doorgroei van ondernemingen te stimuleren. De Orde acht dit een goede maatregel.

Wel merkt de Orde op dat de regeling van de zelfstandigenaftrek er niet eenvoudiger op wordt, met een eigen methodiek van carry forward, maar begrijpt dat dit waarschijnlijk het politiek maximaal haalbare was. Het is de Orde wel opgevallen dat alleen is voorzien in een carry-forwardmogelijkheid en niet in een carry-backmogelijkheid van drie jaren, zoals wel geldt voor ondernemingsverliezen. De Orde beveelt aan ook een mogelijkheid tot carry back te bieden.

Met vreugde constateert de Orde dat het urencriterium in de MKB-winstvrijstelling wordt afgeschaft. De Orde heeft er destijds in haar commentaar op het wetsvoorstel Werken aan winst in 2006 op gewezen dat de MKB-winstvrijstelling louter een tariefsmaatregel is die tegendruk moet bieden tegen al te zeer fiscaal gedreven inbrengen in de BV vanwege de destijds voorgestelde lagere VpB-tarieven. Daarbij hoort fundamenteel geen urencriterium. Terecht wordt nu dus voorgesteld dit urencriterium te laten vervallen, welke maatregel de Orde derhave van harte ondersteunt. Hierdoor kan tevens de bijzondere regeling in geval van staking van de onderneming van het huidige art. 3.79a, derde lid, Wet IB 2001 vervallen, waardoor de regeling eenvoudiger wordt.

De Orde wijst nog wel op een drietal aspecten:

1. Door het vervallen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling vervalt tevens de gebruikelijkheidstoets voor samenwerkingverbanden (doorgaans de man/vrouw-firma) van art. 3.6, tweede lid, Wet IB 2001;
2. Door het vervallen van het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling dreigt de groep van particuliere investeerders, die risicovol investeren in projecten die gebruik maken van tijdelijke stimuleringsmaatregelen (zoals willekeurige afschrijving), te worden getroffen. Als voorbeeld kan dienen de maatschappen voor zeeschepen. Het verlies dat de participanten/ondernemers lijden in het jaar van investering en het daaropvolgende jaar, wordt door het van toepassing worden van de MKB-winstvrijstelling verminderd met 12%. De Orde merkt op dat daar waar de overheid aan de ene kant investering probeert te stimuleren door bijv. de genoemde tijdelijke verruiming van de willekeurige afschrijving, aan de andere kant de prikkel om te investeren hiermee deels wordt teruggenomen. De Orde vraagt zich af of deze effecten zijn beoogd, en geeft in overweging om de MKB-winstvrijstelling buiten toepassing te laten in verliesjaren, dit eventueel corrigerend in daaropvolgende winstjaren.
3. In het wetsvoorstel Uniformering loonbegrip is voorgesteld de MKB-winstvrijstelling aanvullend met 2% te laten stijgen. De Orde begrijpt dit zo dat de MKB-winstvrijstelling ingaande 2011/2012 opnieuw zal worden verhoogd naar 14%. De Orde heeft een toelichting op deze maatregel echter gemist in genoemd wetsvoorstel en verzoekt de staatssecretaris die maatregel alsnog nader toe te lichten.

De Orde wijst tot slot nog op het volgende. De thans voorgestelde verhoging van de MKB-winstvrijstelling tot 12% en de onder 2. genoemde additionele verhoging tot 14%, raakt het globale evenwicht tussen ondernemen in de IB en ondernemen in de VpB. De Orde constateert dat door deze maatregel ondernemen in de IB aantrekkelijker wordt ten koste van ondernemen in de VpB. De Orde vraagt zich af of dit bewust is beoogd. Door deze maatregelen wordt de arbeidscomponent in de winst uit onderneming voor een IB-ondernemer namelijk aanzienlijk lager belast, te weten uiteindelijk tegen maximaal 44,72% in box 1, dan de arbeidscomponent van de DGA die onderneemt door middel van een BV.

Het tarief voor deze laatste component blijft immers ongewijzigd maximaal 52% (zoals ook voor 'normale' werknemers geldt). De Orde meent dat hierdoor het evenwicht in de belastingheffing over het arbeidsinkomen uit evenwicht raakt, aangezien er, anders dan thans, geen compensatie meer plaatsvindt door een lagere belastingheffing over de kapitaalcomponent. Voor een IB-ondernemer bedraagt deze belastingheffing namelijk ook maximaal 44,72% (op termijn) en voor de DGA (via zijn BV) max. 44,125% (cumulatief VpB + AB). Dit is een verwaarloosbaar klein verschil en is nog kleiner dan destijds in 2001 bij de invoering van de Wet IB 2001 het geval was (destijds: max. 52% voor de IB-ondernemer tegen max. 44,125% voor de DGA). Voor de resultaatgenieters is het verschil nog groter, want zij worden belast tegen maximaal 52%, zowel over de arbeidscomponent als de kapitaalcomponent van het resultaatinkomen, terwijl IB-ondernemers worden belast tegen een maximaal tarief van 44,72% (op termijn). De Orde verwacht door deze maatregel derhalve meer nog dan thans druk op het ondernemersbegrip en veel jurisprudentie op dit terrein met de bijbehorende uitvoeringskosten. De Orde heeft een toelichting op deze effecten van de voorgestelde maatregel op dit globale evenwicht tussen ondernemen in de IB en in de VpB en in het bijzonder op het steeds verder uiteenlopen van de belastingheffing over de arbeidscomponent gemist en verzoekt de staatssecretaris de belastingheffing voor de IB-ondernemer, resultaatgenieter en DGA meer in evenwicht met elkaar te brengen.

#### *1.4 Van octrooibox naar innovatiebox*

Het kabinet heeft het voornemen de octrooibox per 1 januari aanstaande uit te breiden en om te vormen tot een innovatiebox. De innovatiebox is bedoeld om innovatie nog meer te stimuleren. Dit laatste door middel van het hanteren van een tarief voor de vennootschapsbelasting van 5% (huidig: 10%) voor winsten toe te rekenen aan innovatie.

Met de voorgestelde regeling wordt een belangrijk deel van de huidige beperkingen weggenomen:

- het effectieve tarief gaat naar 5%;
- het plafond verdwijnt, wat betekent dat allocatie van innovatiewinsten aan de box voortaan onbeperkt kan;
- de tijdelijke regeling die voorziet in een aftrek van verliezen tegen het normale tarief, wordt permanent. Wel worden deze verliezen die voortkomen uit reguliere exploitatietekorten toegevoegd aan de drempel van het volgende jaar.

De Orde vraagt zich af of de koppeling met een S&O-verklaring die de innovatiebox stelt, onder omstandigheden niet discriminerend kan uitwerken. Dit doet zich met name voor als een Nederlandse onderneming voor eigen rekening en risico innovatiewerkzaamheden laat uitvoeren door, bijvoorbeeld, een buitenlandse groepsmaatschappij (contract R&D). Hoewel het desbetreffende immateriële activum in een dergelijk geval wel feitelijk door de Nederlandse onderneming is voortgebracht, komt het niet in aanmerking voor de innovatiebox, aangezien de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen in een dergelijk geval er niet in voorziet dat een S&O-verklaring wordt afgegeven. De Orde is van mening dat hiermee strijd kan ontstaan met het vrije verkeer van diensten en kapitaal en de vrijheid van vestiging zoals neergelegd in het EG-verdrag, omdat een Nederlandse onderneming ervan kan worden weerhouden om innovatiewerkzaamheden in een andere EU-lidstaat te laten verrichten.

Uit HvJ EG 10 maart 2005, zaak C-39/04 (Laboratoires Fournier) volgt dat dit onder het EG-verdrag niet is toegestaan. Hiermee ontstaat tevens een onevenwichtigheid ten opzichte van zelf voortgebrachte immateriële activa op basis van contract R&D waarvoor de belastingplichtige een octrooi is verleend, terwijl de staatssecretaris met het voorstel juist beoogt om S&O-activa en octrooi-activa gelijk te trekken. De Orde stelt voor om vergelijkbare buitenlandse S&O-activiteiten die voor rekening en risico van Nederland komen mee te nemen bij de innovatiebox. Graag verneemt de Orde de reactie van de staatssecretaris op het voorgaande. De Orde merkt overigens op dat deze mogelijke strijdigheid reeds nu in de WBSO is besloten.

Overigens gaat de Orde er vanuit dat indien een belastingplichtige voor zijn rekening en risico een immaterieel actief laat ontwikkelen, en daarbij tevens gebruik maakt van diensten van in Nederland gevestigde derden (veelal innovatiebedrijven in het MKB segment), terzake waarvan aan die derden een S&O-verklaring is verleend, het desbetreffende immaterieel actief kwalificeert voor de innovatiebox. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit te bevestigen.

De Orde verzoekt de staatssecretaris te verduidelijken hoe de octrooi- en innovatiebox moet worden toegepast in het gebroken boekjaar 2009/2010 en in verlengde boekjaren.

#### *1.5 Verruiming verliesverrekening in de vennootschapsbelasting*

De Orde stelt het zeer op prijs dat voorgesteld wordt de achterwaartse verliesverrekening in de vennootschapsbelasting te verruimen van één naar drie jaren. Wel vraagt de Orde zich af waarom deze mogelijkheid niet ook voor de aanmerkelijkbelanghouder gaat gelden.

De Orde verzoekt de staatssecretaris ook hier te verduidelijken hoe de verruimde carry back moet worden toegepast bij gebroken boekjaren en bij verlengde boekjaren.

#### *1.6 Verlengen willekeurige afschrijving*

De Orde betuigt haar instemming met de verlenging van de tijdelijke willekeurige afschrijving tot in 2010 te verrichten investeringen. Wel vraagt de Orde zich af of de uiterste termijn voor ingebruikname als genoemd in artikel 13, lid 1, Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 met eenzelfde periode wordt verlengd tot 1 januari 2013. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

## **2. Arbeidsmarkt- en inkomensbeleid**

### *2.1 Kleine banen*

Na artikel 35n Wet op de loonbelasting 1964 komt een artikel 35o (nieuw) Wet op de loonbelasting 1964. Voor werknemers jonger dan 23 jaar waarvan het loon lager is dan de voor hun leeftijd geldende loongrens zullen de loonheffing en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw 0% bedragen. Bovendien zal de verplichte verzekering voor de werknemersverzekeringen (Zw, WIA en WW) worden afgeschaft. De informatieverplichtingen voor de werkgever worden daarbij verminderd.

De Orde is positief over deze voorgestelde wijziging die uiteindelijk een lastenverlichting voor werkgevers teweeg zal kunnen brengen.

De Orde vraagt zich af of de ingeschatte effecten van de lastenverlichting met name op het administratieve terrein dan wel op het financiële terrein liggen, en vraagt de staatssecretaris om een reactie hierop. De Orde vraagt zich bovendien af of deze werknemers nog uitkeringsgerechtigd zijn.

Daarnaast stelt de Orde de vraag wat de consequenties zullen zijn van situaties, waarin een werkgever de loongrens al dan niet bewust overschrijdt, maar daarbij een buitengewoon hoge eenmalige uitkering verstrekt in de vorm van een gratificatie en dergelijke. Eenmalige uitkeringen worden immers niet bij de loongrens, genoemd in het voorgestelde artikel 35o Wet op de loonbelasting 1964, geteld. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit punt toe te lichten en daarbij mede aandacht te besteden aan mogelijke discriminatoire effecten.

Bovendien stelt de Orde de vraag of de overschrijding van de loongrens per maand of per jaar (tot aan overschrijding van de 22-jarige leeftijd) moet worden vastgesteld.

Ten slotte ontbreekt een argumentatie om kleine banen voor werknemers boven de 23-jarige leeftijd niet op eenzelfde wijze als thans voorgesteld uit te zonderen van alle heffingen. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit punt toe te lichten en daarbij mede aandacht te besteden aan mogelijke discriminatoire effecten.

## *2.2 Uitbreiding afdrachtvermindering onderwijs*

Artikel 14 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (WVA) wordt tijdelijk uitgebreid met een nieuw onderdeel: de afdrachtvermindering voor verhoging van het opleidingsniveau van een werknemer. Voorwaarde voor toepassing van deze afdrachtvermindering (€ 500 per werknemer) is dat de werkgever minimaal 50% van de studiekosten voor zijn rekening neemt (het 'indien en zover'-criterium).

De Orde is positief over deze voorgestelde wijziging die werkgevers stimuleert om te investeren in het kennis- en opleidingsniveau van hun werknemers. De Orde vraagt zich echter wel af wat de fiscale consequentie voor de afdrachtvermindering is als een werkgever met de werknemer een studieovereenkomst aangaat, waarin deze werknemer de door de werkgever gemaakte studiekosten (in bepaalde gevallen) moet terugbetalen. Door deze terugbetaling draagt de werkgever feitelijk niet voor ten minste 50% bij aan de studie- of opleidingskosten. Voorts vraagt de Orde zich af waarom deze maatregel beperkt is tot één jaar (2010) en niet gekoppeld wordt aan de duur van de studie of opleiding. De Orde verzoekt de staatssecretaris beide punten toe te lichten.

## **3. Maatregelen in en om het huis**

### *3.1 Verlagen btw-tarief schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen*

Hoewel in de memorie van toelichting gesproken wordt over maatregelen in en om het huis, wordt in dit onderdeel gesproken over werkzaamheden 'binnen' woningen. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of het inderdaad alleen om werkzaamheden 'binnen' in de woning gaat of ook om werkzaamheden aan de buitenkant, zoals bijvoorbeeld glazenwassen.

### *3.2 Herleving dubbele hypotheekrenteaftrek na tijdelijke verhuur*

De Orde heeft waardering voor de versoepeling van de eigenwoningregeling in geval van tijdelijke verhuur. De regeling is naar de mening van de Orde wel ingewikkeld. Een eenvoudiger regeling zou kunnen worden bereikt door de woning gedurende de gehele twee-jaarsperiode als eigen woning aan te merken, onder gelijktijdige toepassing van de tijdelijke verhuurregeling van art. 3.113 Wet inkomstenbelasting 2001.

De Orde begrijpt dat renteaftrek alleen herleeft ingeval de woning eerst te koop én leeg heeft gestaan, vervolgens tijdelijk is verhuurd, en tot slot weer te koop én leeg komt te staan. De Orde meent dat deze regeling te beperkt is. Ook de situatie waarin aansluitend aan het vertrek uit de eigen woning, de woning tijdelijk wordt verhuurd, dus zonder dat deze eerst heeft leeg gestaan, zou moeten kwalificeren. Een uitbreiding tot deze gevallen voorkomt bovendien gekunstelde situaties waarin geforceerd eerst een korte periode van leegstand wordt gecreëerd. De Orde stelt derhalve voor artikel 3.111, lid 2, Wet inkomstenbelasting 2001 dienovereenkomstig te wijzigen.

De Orde pleit er met het oog op de rechtszekerheid voor om de ministeriële regeling als bedoeld in art. XXXIII van het onderhavige wetsvoorstel voor op 1 januari 2010 bestaande gevallen van tijdelijke verhuur in de wet op te nemen. In ieder geval verzoekt de Orde de staatssecretaris om een nadere uiteenzetting over de precieze inhoud van deze regeling.

### *3.3 Defiscaliseren monumentenvrijstelling overdrachtsbelasting*

De Orde verzoekt de staatssecretaris om duidelijk aan te geven hoe wordt omgegaan met bestaande gevallen waarin vóór 1 januari 2010 de monumentenvrijstelling is toegepast. Meer specifiek vraagt de Orde zich af of de geldende 25-jaarstermijn moet worden volgemaakt.

## **4. Herijking boetebeleid**

### *4.1 Verhoging verzuimboete bij niet-nakoming aangifteplicht*

In het Belastingplan 2010 is een aantal wijzigingen in het fiscale boeterecht voorgesteld. De Orde constateert dat daarin helaas een tendens valt te bespeuren naar een veel hardere lijn van sanctioneren. De Orde heeft er begrip voor dat de processen van de Belastingdienst worden verstoord wanneer belastingplichtigen niet aan hun verplichtingen voldoen zoals het niet of te laat indienen van hun aangifte. Niettemin vraagt de Orde zich af of het aangiftegedrag van belastingplichtigen in de afgelopen tijd zodanig is verslechterd dat deze forse verhogingen van verzuimboeten noodzakelijk zijn. De Orde wijst er op dat de boete die tot 1 januari 2009 in de praktijk werd opgelegd wegens het te laat indienen van een aangifte vennootschapsbelasting bij een eerste verzuim € 113 bedroeg. Bij een aanslag van nihil of een negatieve aanslag bedroeg de boete slechts € 22. Per 1 januari 2009 is die boete ook voor een eerste verzuim verhoogd naar 50% van het wettelijk maximum van € 1134. Thans wordt in het Belastingplan 2010 per 1 januari 2010 een verhoging voorgesteld naar 50% van € 4950. Dat is ten opzichte van de situatie van vóór 1 januari 2009 een dermate forse verhoging dat naar de mening van de Orde een nadere rechtvaardiging geboden is. De Orde verzoekt hierom.



#### *4.2 Invoering verzuimboete bij niet-nakoming betalingsverplichting*

In het Belastingplan 2010 is een boete voorgesteld wegens het te laat betalen van aanslagbelastingen en op te leggen door de ontvanger. Op dit moment is het te laat betalen van aanslagbelastingen nog geen beboetbaar feit. Toch is het zeker niet zo dat het te laat betalen van deze belastingen zonder gevolgen blijft. Immers, wanneer een aanslag niet binnen de betalingstermijn wordt betaald, berekent de ontvanger invorderingsrente. Verder staan hem diverse invorderingsmaatregelen en dwangmiddelen ter beschikking. Daarbij berekent de ontvanger ook de kosten door die aan het treffen van die maatregelen zijn verbonden. Naar de mening van de Orde kan het te laat betalen van aanslagbelastingen thans voldoende worden afgedwongen. De Orde begrijpt de noodzaak van deze boete dan ook niet.

De vergelijking met aangifte- en afdrachtbelastingen gaat daarbij niet op omdat de aangiftebelastingen op aangifte of afdracht moeten worden betaald. Er wordt dan geen aanslag opgelegd die de ontvanger kan invorderen. Eerst wanneer bij die belastingen een naheffingsaanslag wordt opgelegd kan de ontvanger invorderingsrente berekenen en invorderingsmaatregelen nemen. De rechtvaardiging voor een verzuimboete bij die belastingen ligt dan ook in de andere wijze van heffing bij de aangiftebelastingen.

De Orde dringt er met klem op aan dit onderdeel van het wetsvoorstel te laten vervallen.

#### *4.3 Overbrenging feiten strafrecht naar boeterecht*

Voorts is in het Belastingplan 2010 voorgesteld om een aantal strafbare feiten over te brengen naar het fiscale boeterecht, waardoor de maximale boete ten aanzien van deze feiten wordt verlaagd.

Het betreft de naleving van enkele fiscale verplichtingen, zoals onder andere het niet tijdig aanvragen van een aangiftebiljet, het toestaan dat kopieën worden gemaakt van de voor raadpleging beschikbaar gestelde gegevensdragers en het toestaan dat toegang tot gebouwen wordt verleend, maar ook het uitreiken van een factuur of dividendnota. Thans worden deze strafbare feiten echter niet of nauwelijks vervolgd. Deze wijziging betekent derhalve geen versoepeling maar een aanscherping van de naleving van enkele inlichtingenverplichtingen. De Orde heeft er begrip voor dat bij ernstige tekortkoming van deze verplichtingen een boete kan worden opgelegd maar vraagt zich af of een verzuimboete die toch min of meer automatisch wordt opgelegd daarvoor het aangewezen instrument is. Voor het opleggen van een verzuimboete is immers geen opzet of grove schuld vereist. De enkele constatering dat het verzuim zich heeft voorgedaan, is voldoende voor het opleggen van de verzuimboete. Gelet op de forse verhoging van de maximale verzuimboete acht de Orde het onwenselijk dat het feit van niet-nakoming van deze verplichtingen van het strafrecht naar het fiscale boeterecht wordt overgebracht. De Orde geeft de staatssecretaris in overweging het onderhavige onderdeel te schrappen.

De redactie van de voorgestelde inwerkingtreddingsbepaling, artikel XXXIX, lid 1 letter f, van het Belastingplan 2010 ten aanzien van het voorgestelde artikel 67ca AWR is onduidelijk. De Orde neemt aan dat bedoeld is de boetebepaling in werking te laten treden voor verzuimen die zijn gepleegd op of na 1 januari 2010. In de huidige redactie lijkt deze bepaling het evenwel mogelijk te maken dat verzuimen die zijn gepleegd vóór 1 januari 2010 en waarvoor geen strafvervolgning is ingesteld noch het onderzoek ter zitting is aangevangen, op grond van het voorgestelde artikel 67ca Algemene wet inzake rijksbelastingen beboet kunnen worden.

Dat vindt de Orde ongewenst mede gelet op de omstandigheid dat deze feiten thans alleen in uitzonderlijke gevallen worden vervolgd. Dat leidt in feite tot terugwerkende kracht van de bepaling. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook te bevestigen dat dit niet het geval is en de tekst van artikel XXXIX, lid 1 letter f overeenkomstig aan te passen.

#### *4.4 Bijlage 2, notitie Fiscaal boete- en strafrecht*

In deze bijlage is een aantal principes uiteengezet voor een goed fiscaal boetebeleid. De Orde is bezorgd over de opmerking omtrent de thans bestaande mogelijkheid tot beboeting van een medepleger, opdrachtgever of feitelijk leidinggevende. Naar de Orde tot nu toe heeft begrepen zou terughoudend met deze mogelijkheid worden omgegaan. Ruimere toepassing van deze boetemogelijkheid raakt direct de beroepsuitoefening van belastingadviseurs. Het komt de Orde mede daarom zeer ongewenst voor om slechts enkele maanden na uitbreiding van de groep beboetbare personen al weer te spreken over verdere uitbreiding, door het laten vervallen van het kwaliteitsvereiste.

Het voornemen om op bepaalde punten het ne-bis-in-idem-beginsel te laten vallen, raadt de Orde eveneens ten sterkste af. Thans zorgt het ne-bis-in-idem-beginsel ervoor dat de inspecteur gedwongen wordt een weloverwogen keuze te maken tussen een vergrijp- en een verzuimboete. Het laten vervallen van dat vereiste doet afbreuk aan de rechtszekerheid voor de burger. Die moet erop kunnen vertrouwen dat een inspecteur niet op zijn schreden terug kan keren en ter zake van hetzelfde feit een hogere boete kan opleggen.

De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op beide voormelde punten.

### **5. Overige btw-maatregelen: aanpassen reikwijdte integratieheffing**

Omdat het in casu een facultatieve heffing betreft behoeft de overgangsregeling naar de mening van de Orde niet te worden afgestemd met de Europese Commissie, zulks mede omdat de btw-richtlijn geen afstemming voorschrijft. De Orde verzoekt de staatssecretaris derhalve aan te geven waarom hij met betrekking tot de overgangsregeling gaat overleggen met de Europese Commissie. Slechts van belang is, volgens de Orde, de nationale jurisprudentie op grond waarvan dient te worden voorzien in een overgangsregeling waarbij de belanghebbende voldoende ruimte wordt geboden de nieuwe regeling op een financieel verantwoorde wijze te implementeren in de bedrijfsvoering. De Orde dringt er bij de staatssecretaris derhalve op aan de toegezegde overgangsregeling zo ruim mogelijk te stellen en wel voor alle belanghebbenden die reeds grond - eventueel met opstallen - hebben verworven of hiervoor verplichtingen zijn aangegaan. Het fiscale belang is immers zodanig groot – dertien of negentien procent over de grondwaarde – dat zonder ruime overgangsregeling het niet ondenkbaar is dat vele reeds lopende projecten verlieslatend worden.

Voorts is niet duidelijk of ook de aan het beleidsbesluit mededeling nr. 26 gekoppelde gelijkkluidende regeling voor onderwijsinstellingen wordt ingetrokken. De Orde neemt aan van wel en vraagt de staatssecretaris dit te bevestigen. In dit kader verzoekt de Orde de staatssecretaris tevens aan te geven of, en zo ja op welke wijze de door de overheid geëxploiteerde onderwijsinstellingen worden gecompenseerd zonder dat daarmee de concurrentie met particuliere scholen wordt verstoord.

Tot slot vraagt de Orde aan de staatssecretaris te bevestigen dat de in mededeling nr. 26 behandelde overige goedkeuringen niet worden ingetrokken.

De Orde verneemt verder graag waarom de staatssecretaris de integratieheffing niet laat vervallen, een en ander gelet op recente jurisprudentie van Hof Den Haag en de mening van diverse auteurs (zie onder meer mr. M.D.J. van der Wulp in btw-brief nr. 6/7 2009 en mr. A.M.A. Koks, E.H. van den Elsen in btw-bulletin nr. 7/8 2009), waaruit blijkt dat de onderhavige bepaling in strijd is met de btw-richtlijn. Afschaffing van de integratieheffing zou tevens een goede maatregel zijn in het kader van de bestrijding van de kredietcrisis aangezien juist de onroerendgoedsector, banken, verzekeraars, pensioenfondsen en de zorgsector 'getroffen' worden door deze heffing.

## **6. Aftrek erfbelastingsschulden in box 3**

De Orde juicht toe dat in box 3 aftrek als schuld mogelijk wordt gemaakt, doch de Orde vindt deze tegemoetkoming niet ver genoeg gaan. Zoals de Orde stelselmatig heeft aangegeven in haar commentaren in de afgelopen jaren meent de Orde dat aftrek van *alle* belastingschulden als schuld in box 3 mogelijk moet zijn. Een belastingschuld is evenals een consumptieve schuld een draagkrachtverminderende factor die in een draagkrachtbelasting als de inkomstenbelasting moet worden verdisconteerd. Doordat bij het wetsvoorstel Fiscale vereenvoudigingswet 2010 wordt voorgesteld in box 3 over te stappen op één peildatum in plaats van zoals thans twee peildata, doet zich de cirkelredenering die ontstaat als de inkomstenbelastingsschuld van het jaar zelf in het eindvermogen van dat jaar als schuld zou moeten worden meegenomen, niet voor.

De Orde ziet door deze aanpassing derhalve nog minder reden dan in het verleden om aftrek van alle belastingschulden in box 3 te weigeren. De Orde beveelt derhalve aan alle belastingschulden als schuld in box 3 op te nemen.

## **C. OVERIGE FISCALE MAATREGELEN 2010**

### **1. Verbeteren fiscale positie directeur-grotaandeelhouder**

#### *1.1 Doorschuiffaciliteit bij schenken van aanmerkelijkbelangaandelen*

Voor de schenkingsfaciliteit geldt onder meer als voorwaarde dat de bedrijfsopvolger reeds gedurende 36 maanden vóór de schenking als bestuurder bij de vennootschap is betrokken. Deze voorwaarde is, zo blijkt uit de toelichting, ontleend aan artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001. De Orde wijst erop dat aanpassing van artikel 17 Wet op de inkomstenbelasting 1964 met ingang van 1 januari 2001 in artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001 veel kritiek heeft ondervonden. Ook de praktijk ervaart de doorschuifregeling van artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001 als te beperkt en werkt vaker dan vóór 2001 met de figuur van de commanditaire vennootschap. De Orde constateert dat een ongemakkelijkheid uit artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001 thans wordt getransponeerd naar de nieuwe schenkingsfaciliteit van artikel 4.17c Wet inkomstenbelasting 2001 met alle consequenties van dien. De Orde meent dat een fout niet moet worden herhaald en vraagt nadrukkelijk om de bestuurderseis te laten vervallen en op dit punt de schenkingsfaciliteit geheel parallel te laten verlopen met de verervingsfaciliteit, waar de bestuurderseis ook niet wordt gesteld.

Voorts heeft de Orde ten aanzien van deze bestuurderseis de volgende opmerkingen.

- a. Artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001 noemt naast de mede-ondernemer tevens de werknemer. De Orde vraagt waarom in het voorgestelde artikel 4.17c Wet inkomstenbelasting 2001 niet ook de werknemer wordt genoemd en deze faciliteit beperkt blijft tot de bestuurder.
- b. De vraag rijst vervolgens in welke vennootschap de bedrijfsopvolger bestuurder moet zijn. Naar zijn aard zal dit de vennootschap zijn waarvan de aandelen worden geschonken. In geval van een holdingstructuur is dit dus de holdingvennootschap. Voor zover de bedrijfsopvolger in de praktijk al als bestuurder bij de vennootschap is betrokken – hetgeen ook zeer regelmatig niet het geval is – is dit vaker bij de werkmaatschappij dan bij de holdingvennootschap. De Orde vraagt bevestiging dat ook in die situatie waarin de bedrijfsopvolger bestuurder is van de werkmaatschappij, wordt voldaan aan deze bestuurderseis en stelt voor om, zo dit nodig mocht zijn, de wet terzake aan te passen.
- c. In de praktijk wordt regelmatig gewerkt met de figuur van de certificering van de aandelen. Alsdan kan een stichting administratiekantoor bestuurder van de desbetreffende vennootschap(pen) zijn en kunnen de uitreder en de bedrijfsopvolger deel uitmaken van het stichtingsbestuur. Ook met betrekking tot deze situatie vraagt de Orde bevestiging of ook dit kwalificeert voor de bestuurderseis.
- d. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat in geval van schenking van aanmerkelijkbelangaandelen aan de bedrijfsopvolger/bestuurder, dit voordeel voor de verkrijger/bestuurder niet wordt aangemerkt als een voordeel uit hoofde van de dienstbetrekking (het bestuurderschap) en diensgevolge niet wordt belast als loon.

In de toelichting op het voorgestelde artikel 4.17c Wet inkomstenbelasting 2001 wordt opgemerkt dat in geval van een holdingstructuur de schenkingsfaciliteit kan worden benut door de werkmaatschappij door middel van de rechtsfiguur van de splitsing af te splitsen van de overige beleggingen van de holdingvennootschap en vervolgens de aanmerkelijkbelangaandelen in de nieuwe verkrijgende vennootschap over te dragen aan de bedrijfsopvolger door middel van schenking. Op deze wijze zou ook in geval van een holdingstructuur de schenkingsfaciliteit kunnen worden benut. De Orde vraagt bevestiging dat de splitsingsfaciliteit van artikel 3.56 Wet inkomstenbelasting 2001 en eventueel van artikel 14a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in alle gevallen zal worden verleend en niet zal afstuiten op het feit dat afsplitsing gevolgd door schenking van de aanmerkelijkbelangaandelen een bedrijfsvreemd motief, en daarmee een aandeelhoudersmotief, is dat normaal gesproken aan de splitsingsfaciliteit in de weg staat.

De memorie van toelichting bevat een aantal voorbeelden ter verduidelijking van de nieuwe schenkings- en verervingsfaciliteit in het aanmerkelijk belang. De Orde vraagt zich af of de uitwerking van die voorbeelden in overeenstemming is met de voorgestelde wettekst. In het eerste voorbeeld, waarin aanmerkelijkbelangaandelen met een totale werkelijke waarde van 1000 worden geschonken, is sprake van 800 ondernemingsvermogen en 200 beleggingsvermogen. De uitwerking is dan dat 800 is vrijgesteld en 200 wordt belast. Ingevolge het voorgestelde artikel 4.17a, zevende lid, Wet inkomstenbelasting 2001 wordt voor de toepassing van dit artikel als ondernemingsvermogen aangemerkt “1° de bezittingen en schulden voor zover toerekenbaar aan de onderneming of de medegerechtigdheid (...), vermeerderd met 2° het beleggingsvermogen tot ten hoogste vijf percent van de waarde in het economische verkeer van de onder 1° bedoelde bezittingen en beleggingen.” De Orde leest dit zo dat van het beleggingsvermogen 5% van het ondernemingsvermogen bij het ondernemingsvermogen mag worden opgeteld.

In genoemd voorbeeld betekent dit dat het vrijgestelde gedeelte (ondernemingsvermogen) 840 bedraagt, te weten  $800 + 5\% * 800$ , en het belaste gedeelte (beleggingsvermogen) 160. Gaarne vraagt de Orde bevestiging van de juistheid van haar zienswijze en zo ja, aanpassing van de in de toelichting gegeven voorbeelden. Dit werkt namelijk ook door naar de andere in de toelichting gegeven voorbeelden.

### *1.2 Aanpassing doorschuiffaciliteit vererven van aanmerkelijkbelangaandelen*

De Orde begrijpt dat in de Wet inkomstenbelasting 2001 een nieuwe faciliteit voor de schenking van aanmerkelijkbelangaandelen wordt ingevoerd waartegenover de huidige faciliteit voor vererving van aanmerkelijkbelangaandelen wordt ingeperkt. In beide gevallen zal de faciliteit slechts toegankelijk zijn voor bv's die een materiële onderneming drijven. Voor de verervingsfaciliteit betreurt de Orde deze zogenoemde materialisering van de verervingsfaciliteit. Zoals de Raad van State reeds opmerkt in zijn advies is schenking een welbewuste en planmatige rechtshandeling, vererving is dat niet. Doodgaan is een onvermijdelijk lot van iedere dga en leidt reeds tot heffing van successierecht bij de erfgena(a)m(en). Daar komt straks dus bij heffing van inkomstenbelasting bij de erflater, materieel zijn dit (ook) de erfgena(a)m(en). Weliswaar gelden voor beide heffingen doorschuiffaciliteiten, maar alleen als de bv een materiële onderneming drijft. Is sprake van beleggings-bv's dan gelden deze faciliteiten niet, hetgeen er dus materieel op neer komt dat de erfgenamen worden gedwongen dividenden uit te keren. Ook daarvoor wordt een fiscale faciliteit geboden, namelijk belastingvrijdom als deze dividenduitkeringen binnen twee jaren na het overlijden van de erflater plaatsvinden. Eenvoudiger wordt het er allemaal niet op.

Mocht de nu voorgestelde beperking van de verervingsfaciliteit desondanks worden ingevoerd, dan bepleit de Orde een ruimhartige overgangsregeling voor thans bestaande beleggings-bv's. In het wetsvoorstel is voorzien in een beperkte overgangsregeling voor holdingvennootschappen met een vordering op de bedrijfsopvolger. De Orde meent dat deze overgangsregeling te beperkt is. Onder verwijzing naar het overtuigende betoog van de Raad van State in zijn advies betreffende de achtergrond van de huidige verervingsfaciliteit, meent de Orde dat het niet aangaat aanmerkelijkbelanghouders met beleggingsvennootschappen vanaf 1 januari 2010 in geval van overlijden vol te treffen met aanmerkelijkbelangheffing. Het huidige regime heeft er immers toe bijgedragen dat aanmerkelijkbelanghouders vermogen hebben opgespaard in een bv. Dat kan men laakbaar vinden, maar is wel een effect van het huidige systeem dat ruim 40 jaar heeft bestaan. Het past naar de mening van de Orde dan niet om dit systeem met één pennenstreek te beëindigen en alle bestaande gevallen daar onder te laten vallen. Overlijden in 2010 en latere jaren wordt zo een erg dure aangelegenheid, nog afgezien van de hier bovenop ook nog verschuldigde erfbelasting. Een ruimhartige overgangsregeling waarbij bestaande beleggings-bv's worden ontzien, is daarom naar de mening van de Orde op zijn plaats.

De Orde merkt op dat met de zogenoemde materialisering van de verervingsfaciliteit vanaf 2010 een afbakening moet plaatsvinden tussen ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen die thans niet nodig is. Het valt de Orde op dat de voorgestelde wetteksten geen definitie bevatten van beleggingsvermogen. De Orde verzoekt met klem in de wet aan te geven wat onder beleggingsvermogen wordt verstaan. Gebeurt dit niet, dan voorziet de Orde veel discussies met de belastinginspecteur.

De Orde begrijpt de memorie van toelichting zo dat voor de afbakening van het ondernemingsvermogen aangesloten wordt bij de regels van de vermogensetikettering zoals die voor IB-ondernemers gelden en het daarin ontwikkelde onderscheid tussen tijdelijk en blijvend overtollige beleggingen. Uit de toelichting blijkt dat het keuzevermogen als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt. Dit volgt thans niet uit de voorgestelde wettekst en de Orde verzoekt dit in de wet vast te leggen. Voorts vraagt de Orde bevestiging dat tijdelijk overtollige middelen, zoals bijvoorbeeld een overnamekas of bijeengespaard vermogen (of de verkoopopbrengst van een bedrijfsmiddel) dat bestemd is voor de aanschaf van een bedrijfspand, blijven behoren tot het ondernemingsvermogen en niet worden aangemerkt als beleggingsvermogen.

Verder begrijpt de Orde uit de toelichting en de aldaar opgenomen voorbeelden dat voor de berekening van de omvang van het ondernemings- respectievelijk beleggingsvermogen wordt aangesloten bij de waarde in het economische verkeer van het ondernemings- respectievelijk beleggingsvermogen. In de onderneming aanwezige goodwill verhoogt derhalve het vrij te stellen deel van de aanmerkelijkbelangwinst. De Orde vraagt de staatssecretaris dit expliciet te bevestigen. Voorts vraagt de Orde of bij de berekening van het ondernemingsvermogen rekening moet worden gehouden met belastinglatenties en of die dan in mindering komen op het vrijgestelde ondernemingsdeel dan wel op het belaste beleggingsdeel.

De Orde constateert dat de doorschuiftechniek bij de verervingsfaciliteit wijzigt van een doorschuiving van rechtswege met afrekening op verzoek, zoals thans, naar afrekening van rechtswege met doorschuiving op verzoek. Dit betekent dat, als geen verzoek wordt gedaan (bij de aangifte), de aanmerkelijkbelangclaim moet worden afgerekend. De Orde wijst erop dat dit een majeure breuk is met een reeds vele jaren in de huidige wet vastgelegde systematiek. In de aangiftepraktijk zal dit tot een gedragsverandering moeten leiden.

De Orde verzoekt dan ook in het aangiftebiljet een uitdrukkelijke vraag terzake op te nemen teneinde aangiftemakers hierop te attenderen. Voorts vraagt de Orde om een soepele opstelling van belastinginspecteurs, zeker in de beginperiode, om eventuele fouten in de aangifte gemakkelijk te kunnen herstellen.

Evenals de Raad van State in zijn advies wijst de Orde op de samenloop met de pensioenvoorziening die doorgaans is ondergebracht in de holdingvennootschap. Een vraag die daarbij rijst, is of het verzekeren van het pensioen (in zoverre) wordt aangemerkt als het drijven van een materiële onderneming. Is dit niet het geval, dan betekent dit dus steeds afrekenen van de aanmerkelijkbelangclaim in geval van schenking en vererving van aanmerkelijkbelangaandelen in de holding-bv. Met name in geval van schenking acht de Orde dit ongemeen hard. De Orde pleit er derhalve voor het verzekeren van pensioen aan te merken als het drijven van een materiële onderneming en de afrekening van de aanmerkelijkbelangclaim in geval van beleggingsvermogen te beperken tot de vrije, uitkeerbare beleggingen die niet noodzakelijk moeten worden aangehouden ter dekking van de pensioenverplichtingen.

### *1.3 Invoering eenmalige geruisloze inbreng tbs-pand in de nv of bv*

De nieuwe inbrengfaciliteit voor de inbreng van een tbs-pand in een bv gedurende het jaar 2010, waarbij zowel vrijstelling van inkomstenbelasting als van overdrachtsbelasting wordt gekregen, waardeert de Orde als zeer positief. De Orde begrijpt dat de beperking van deze eenmalige inbrengfaciliteit tot onroerende zaken een politieke keuze is, maar ziet deze regeling graag uitgebreid tot alle in artikel 3.92 Wet inkomstenbelasting 2001 genoemde vermogensbestanddelen.

De Orde waardeert dat een oplossing is gevonden voor minder dan 90%-relaties, namelijk door niet de eis te stellen dat de bv een materiële onderneming drijft, zoals in de dga-notitie van 29 april jl. nog was aangekondigd. Hierdoor zijn naar de mening van de Orde praktijkproblemen voorkomen en kan het tbs-pand worden ingebracht in bijvoorbeeld de holding-bv, zonder dat moeilijke vragen rijzen. Desalniettemin had de Orde liever gezien dat de 90%-eis zou vervallen. Nu blijft immers de ongemakkelijkheid dat in minder dan 90%-relaties de dga feitelijk wordt gedwongen een nieuwe bv op te richten en daarin het pand in te brengen. Voor de overdrachtsbelasting ontstaat dan onmiddellijk een onroerendezaaklichaam ex artikel 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer, maar dat is dan kennelijk de prijs die de belastingplichtige moet betalen.

De Orde heeft in de toelichting op deze nieuwe inbrengfaciliteit niets aangetroffen over mogelijke heffing van omzetbelasting. Als sprake is van een nieuw vervaardigd pand dat inmiddels in gebruik is genomen, is de herzieningsperiode van tien jaren van toepassing. Verhuur van een pand is een afzonderlijke ondernemingsactiviteit voor de omzetbelasting. Als het pand vervolgens wordt ingebracht in een bv, treedt deze herziening van de mogelijk afgetrokken voorbelasting in werking. Dit is vooral een probleem als het pand niet met btw kan worden overgedragen aan de bv, zoals voor vrijgestelde ondernemers het geval is. Er kan dan immers niet worden geopteerd voor belaste levering. De Orde zou derhalve graag bevestigd zien dat de inbreng van een dergelijk tbs-pand kan worden gezien als een "algemeenheid van goederen" ex artikel 31 Wet op de omzetbelasting 1968.

In de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting van het voorgestelde artikel 15, eerste lid, onderdeel z, Wet belastingen van rechtsverkeer heeft de Orde geconstateerd dat, anders dan voor de vrijstelling in de inkomstenbelasting van artikel 3.99a Wet inkomstenbelasting 2001, de voorwaarde geldt dat sprake is van een tbs-situatie op 1 september 2009. Deze voorwaarde wordt toegelicht vanuit een misbruikoogmerk dat de Orde niet goed kan plaatsen. Ten eerste lijkt de datum van 1 september jl. betrekkelijk willekeurig gekozen. 15 September 2009, de datum van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer, had de Orde logischer voorgekomen. Echter de Orde kan zich sowieso niet veel voorstellen bij het voorkomen van misbruik van deze vrijstelling. Bedacht moet worden dat iedere aanmerkelijkbelanghouder die oplet, al sinds 2001 een tbs-situatie voorkomt. Vrij algemeen mag bekend worden verondersteld dat het fiscaal wijzer is een pand door de bv te laten aanschaffen in plaats van in privé en aan de bv te verhuren. Toch is de praktijk weerbarstiger dan de leer en komen ook sinds 2001 nieuwe tbs-situaties voor. Wat is er dan op tegen om een aanmerkelijkbelanghouder die toch een pand in privé heeft gekocht, en aan de bv verhuurt, deze nieuwe inbrengfaciliteit te bieden, ook als dit ná 31 augustus jl. heeft plaatsgevonden? De Orde vermag het misbruik dat hiervan zou kunnen worden gemaakt, niet in te zien. De Orde ziet die datum derhalve dan ook liever vervallen.

In de voorgestelde regeling voorziet de Orde daarnaast praktische knelpunten met betrekking tot de voorwaarde dat de onroerende zaak dan wel de aandelen in de bv ten minste 3 jaar moeten worden aangehouden. Dit kan onnodig knellen, indien om bedrijfseconomische redenen de onroerende zaken moeten worden overgedragen of de aandelen om zakelijke redenen moeten worden verkocht. Denk hierbij aan het later overdragen van onroerende zaken aan een andere concernvennootschap (interne reorganisatie) of het verkopen van de onroerende zaak omdat de onderneming wordt gestaakt, de onderneming geruisloos wordt overgedragen naar privé (artikel 14c Wet op de vennootschapsbelasting 1969) of de aandelen worden verkocht in het kader van een bedrijfsopvolging. De Orde pleit dan ook voor versoepelingen op dit punt. Een tegenbewijsregeling of een 'doorrol'-bepaling acht de Orde wenselijk.

De Orde wijst verder op het volgende. Anders dan in de aanmerkelijkbelangregeling wordt er in de tbs-regeling geen faciliteit geboden voor schenking van een tbs-pand. Daarvoor wordt de huidige uitstel-van-betalingsregeling van artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990 uitgebreid met schenking en verkoop tegen schuldigerkenning. Voor vererving van een tbs-pand is echter in de tbs-regeling wel een fiscale faciliteit beschikbaar (artikel 3.95 juncto artikel 3.58/62 Wet Inkomstenbelasting 2001). Het heeft de Orde verbaasd dat in de aanmerkelijkbelangregeling de nieuwe schenkingsfaciliteit wordt verdedigd met het argument dat schenken en erven min of meer vergelijkbaar zijn en daarom gelijk moeten worden behandeld, maar deze zelfde argumentatie niet wordt doorgetrokken naar de tbs-regeling. De Orde ziet hiervoor graag een nadere verklaring en bepleit hier één lijn te trekken met de aanmerkelijkbelangregeling. Liever ziet de Orde geen schenkingsfaciliteit in de aanmerkelijkbelangregeling (zie hiervóór), maar als die er toch komt, dan meent de Orde dat een soortgelijke faciliteit ook in de tbs-regeling moet worden getroffen. Dit kan overigens eenvoudig door artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001 van overeenkomstige toepassing te verklaren in het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden. Aldus is ook de kennelijk zo gewenste parallel met de IB-ondernemer gevonden.

Uit het voorgestelde artikel 3.99a Wet inkomstenbelasting 2001 blijkt dat voor de nieuwe inbrengfaciliteit is vereist dat de inbreng plaatsvindt tegen uitreiking van aandelen. In geval van inbreng van een dergelijk tbs-pand in een bestaande bv waarin de inbrengende aanmerkelijkbelanghouder reeds aanmerkelijkbelangaandelen houdt, is dit naar de mening van de Orde een overbodige bepaling. Inbreng als informeel kapitaal zou naar de mening van de Orde voldoende moeten zijn. Het gevolg van de nu voorgestelde wettekst is in bijvoorbeeld 100%-situaties een extra gang naar de notaris. De Orde verzoekt de regeling op dit punt te heroverwegen in die zin dat uitreiking van aandelen niet per sé is vereist. Voorts verzoekt de Orde te bevestigen dat, net als bij de aandelenfusiefaciliteit van artikel 3.55 Wet inkomstenbelasting 2001 het geval is, kan worden volstaan met uitreiking van één aandeel en de rest te boeken als agio.

Iets soortgelijks geldt voor het vereiste dat zowel de juridische eigendom als de economische eigendom moeten worden ingebracht in de bv. In de inkomstenbelasting is de juridische eigendom doorgaans irrelevant. Het gaat altijd om de economische eigendom. De Orde meent derhalve dat inbreng van de economische eigendom voldoende moet zijn. Ditzelfde geldt ook voor de overdrachtsbelasting, aangezien economische eigendomsoverdracht sinds geruime tijd een belastbaar feit is voor de overdrachtsbelasting.



In de praktijk komt het namelijk wel eens voor dat een vader bijvoorbeeld de juridische eigendom heeft van een pand en zijn zoon de economische eigendom. De zoon is tevens de aanmerkelijkbelanghouder, vader niet, en verhuurt het pand aan zijn bv. De zoon kan nu geen gebruik maken van de nieuwe inbrengfaciliteit omdat hij slechts de economische eigendom van het tbs-pand heeft. Ten aanzien van vader is het niet de bedoeling dat hij aanmerkelijkbelanghouder wordt in de vennootschap. Teneinde de zoon gebruik te laten maken van deze nieuwe inbrengfaciliteit moet vader eerst de juridische eigendom overdragen aan de zoon, welke overdracht gepaard gaat met heffing van overdrachtsbelasting. De zoon heeft dan geen behoefte meer aan een inbrengfaciliteit.

Tot slot bepleit de Orde om deze inbrengfaciliteit niet alleen voor het jaar 2010 te laten gelden, maar die structureel te maken. Dit kan eenvoudig door de voor IB-ondernemers geldende inbrengfaciliteit van artikel 3.65 Wet inkomstenbelasting 2001 ook van toepassing te verklaren in het regime van resultaat uit overige werkzaamheden. Daarmee krijgt deze inbrengfaciliteit universele werking en kan zij ook ná 2010 toepassing vinden. De Orde vermag niet in te zien wat hierop tegen zou zijn, gegeven het feit dat de oplettende aanmerkelijkbelanghouder – maar helaas is niet iedere aanmerkelijkbelanghouder dat – bij aanschaf van het pand dit pand rechtstreeks door de bv zal laten aanschaffen. Enig misbruik van deze inbrengfaciliteit ziet de Orde dan ook niet.

#### *1.4 Openstellen herinvesterings- en kostenegalisereserve voor tbs-regeling*

Het voortaan toepassen van de regelingen van de kostenegalisereserve, de herinvesteringsreserve en de herinvesteringsreserve bij staking van de onderneming waardeert de Orde als zeer positief. De Orde constateert dat deze verbeteringen in het object van heffing alleen gelden voor de tbs-er en niet ook voor de algemene resultaatgenieter (free-lancer, ook wel aangeduid als zzp-er) en de houder van een zogenoemd lucratief belang van artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001.

Met name met betrekking tot de algemene resultaatgenieter (free lancer) acht de Orde dit te streng en verzoekt genoemde fiscale faciliteiten ook open te stellen voor deze groep belastingplichtigen, aangezien zij net als de tbs-er verder fiscaal als ondernemer wordt behandeld.

Voorts meent de Orde dat de aanpassingen niet ver genoeg gaan. Een IB-ondernemer alsmede een vennootschapsbelastingplichtig lichaam hebben recht op de objectieve vrijstellingen, willekeurige afschrijvingen en de diverse investeringsaftrekken, maar de tbs-er en overige resultaatgenieters nog steeds niet. De Orde ziet dit graag gelijkgetrokken.

#### *1.5 Invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling*

De Orde is positief over de verbetering van de terbeschikkingstellingsregeling, met name over de invoering van de nieuwe terbeschikkingstellingsvrijstelling. De Orde constateert wel dat deze nieuwe tbs-vrijstelling alleen voor de tbs-er geldt en niet ook voor de algemene resultaatgenieter van artikel 3.90 Wet inkomstenbelasting 2001 (free-lancer, ook wel aangeduid als zzp-er) en de houder van een zogenoemd lucratief belang van artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001. De Orde begrijpt niet waarom deze algemene resultaatgenieter (free lancer) en lucratief-belanger niet ook deze nieuwe tbs-vrijstelling deelachtig kunnen worden, als wordt bedacht dat beiden, net als de tbs-er, verder op dezelfde wijze volgens de regels van het winstregime worden belast.

In de toelichting op het wetsvoorstel heeft de Orde ook geen afweging terzake gevonden. Dit geldt a fortiori voor de zogenoemde lucratief-belanger, want deze wordt met een disproportionele belastingheffing – onder omstandigheden leidend tot een totale belastingdruk van maar liefst 96,125% – belast. Deze nieuwe vrijstelling zou een mooi middel zijn om deze forse belastingdruk van de lucratief-belanger meer in het spoor trekken.

Met betrekking tot de tbs-vrijstelling nog het volgende. Het is de Orde opgevallen dat deze nieuwe vrijstelling niet ingaande 1 januari 2011 verder word verhoogd met 2% naar 14%. Als de Orde het goed heeft gezien in het wetsvoorstel Uniformering loonbegrip wordt de MKB-winstvrijstelling voor IB-ondernemers ingaande genoemde datum nogmaals aanvullend verhoogd – dus bovenop de in het Belastingplan 2010 voorziene verhoging van thans 10,5% naar 12% - met 2%-procentpunten, dus tot 14%. Voor de hand ligt een dergelijke additionele verhoging ook door te voeren voor de nieuwe tbs-vrijstelling maar dit heeft de Orde in genoemd wetsvoorstel niet aangetroffen. Mogelijk is dit, omdat deze nieuwe tbs-vrijstelling, anders dan de MKB-winstvrijstelling, thans nog niet in de Wet inkomstenbelasting 2001 staat, maar is voorgesteld in het Belastingplan 2010. De Orde vraagt of dit een omissie is en zo niet, naar de verklaring van dit verschil met de MKB-winstvrijstelling.

#### *1.6 Uitbreiding betalingsfaciliteit tbs-regeling*

De Orde constateert dat voor artikel 25, negende lid, Invorderingwet 1990 de beperking tot de familiegroep vervalt en ook niet wordt ingevoerd voor de nieuwe uitstelfaciliteit van artikel 25, elfde lid, Invorderingwet 1990. De Orde juicht dat toe. Hetzelfde geldt voor het vervallen van de vermogenstoets in artikel 25, veertiende en zestiende lid, Invorderingwet 1990. Ook de uitbreiding van de uitstelregeling van artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990 met de schenking en vervreemding tegen schuldigerkenning van het tbs-pand acht de Orde een goede zaak.

De Orde constateert dat de lijst uitstelregelingen in de Invorderingswet 1990 wordt uitgebreid met weer een nieuwe faciliteit in artikel 25, elfde lid, Invorderingwet 1990 voor overdrachten van aandelen in een werkmaatschappij door de holdingvennootschap voor minder dan de werkelijke waarde, waarbij de overdrachtprijs wordt schuldiggebleven. De Orde neemt aan dat hieronder niet alleen valt de situatie waarin aandelen worden overgedragen tegen een prijs die minder bedraagt dan de werkelijke waarde, maar ook de situatie waarin de aandelen om niet worden overgedragen (schenking). De Orde ziet dit graag bevestigd.

In de uitstelregeling van artikel 25, negende lid, Invorderingwet 1990 wordt de schenking geschrapt, aangezien hiervoor een nieuwe doorschuiffaciliteit in de heffingswet wordt opgenomen. Aangezien deze doorschuiffaciliteit in de Wet inkomstenbelasting 2001 zelf alleen geldt voor zover de bv een materiële onderneming drijft, kan het voorkomen dat de schenker ter zake van de schenking toch aanmerkelijkbelangheffing is verschuldigd. Hij ontvangt echter geen liquide middelen om die aanmerkelijkbelangheffing te voldoen. Dit leidt dus tot een financieringsprobleem bij de schenker. Voor vererving van aanmerkelijkbelangaandelen is dit financieringsprobleem opgelost door de mogelijkheid van een belastingvrije dividenduitkering van het voorgestelde artikel 4.12a Wet inkomstenbelasting 2001. Voor de schenking van aanmerkelijkbelangaandelen waarbij toch een deel van de aanmerkelijkbelangclaim moet worden afgerekend vanwege in de vennootschap aanwezig beleggingsvermogen, geldt deze regeling niet.

In zoverre is er dus toch een verschil tussen vererving en schenking van aanmerkelijkbelangaandelen, terwijl de staatssecretaris in de toelichting bij de nieuwe schenkingsfaciliteit nadrukkelijk de ambitie uitspreekt schenking en vererving fiscaal gelijk te behandelen. De Orde verzoekt derhalve voor deze gevallen in de Invorderingswet 1990 een betalingsregeling te treffen. Dit kan door in artikel 25, negende lid, Invorderingswet 1990 de schenking van aandelen te laten staan. Die ziet dan automatisch op die schenkingen van aanmerkelijkbelangaandelen, waarover de aanmerkelijkbelangclaim geheel of gedeeltelijk moet worden afgerekend. Tevens moet dan de bezittingeneis komen te vervallen.

Graag maakt de Orde hier van de gelegenheid gebruik om aandacht te vragen voor enkele knelpunten in de bestaande uitstelregelingen die in de voorliggende wetsvoorstellen niet worden opgelost.

- a. De Orde constateert een verschil in uitwerking tussen de uitstelregelingen van artikel 25, negende en het nieuwe elfde lid, Invorderingswet 1990 en de andere uitstelregelingen. Eerstgenoemde uitstelregelingen zijn gespreidebetalingsregelingen waarbij in tien jaren de verschuldigde aanmerkelijkbelangbelasting kan worden voldaan. Feitelijk komt dit neer op een betaling van de aanmerkelijkbelangschuld van 2,5% per jaar. Als de Orde de toelichting goed heeft begrepen, gaat dit systeem ook gelden voor de nieuwe uitstelregeling van artikel 25, elfde lid, Invorderingswet 1990. Uit de wettekst volgt dit thans niet, maar zal, net zoals dat bij de andere uitstelregelingen het geval is, vermoedelijk in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 worden neergelegd. De uitstelregelingen van artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990 daarentegen is een echte uitstelregeling in die zin dat uiterlijk pas aan het einde van het tiende jaar de gehele inkomstenbelastingsschuld behoeft te worden voldaan. De Orde vraagt waarom beide typen uitstelregelingen niet gelijk zijn getrokken, waarbij de Orde op dit punt een voorkeur uitspreekt voor de uitstelregeling van artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990.
- b. De Orde constateert dat voor de uitstelregelingen van artikel 25, achtste, negende en elfde lid, Invorderingswet 1990 geen invorderingsrente is verschuldigd en ter zake van de uitstelregeling van artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990 wel. Dit onderscheid wordt in het wetsvoorstel niet opgeheven en acht de Orde vreemd, te meer als wordt bedacht dat artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990 wordt uitgebreid met de schenking en vervreemding van het tbs-pand tegen schuldigerkenning. Hiermee gaat artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990 sterk lijken op de uitstelregeling voor aanmerkelijkbelangaandelen van artikel 25, negende lid, Invorderingswet 1990, waar de schenking overigens uit wordt gehaald, zodat naar de mening van de Orde een gelijksoortige behandeling op het punt van de invorderingsrente op zijn plaats is. Overigens is de verschuldigdheid van invorderingsrente ter zake van de uitstelregeling van artikel 25, veertiende lid, Invorderingswet 1990 een van de belangrijkste redenen waarom in de praktijk deze regeling nauwelijks wordt gebruikt en belastingplichtigen liever zoeken naar een mogelijkheid om het tbs-pand in box 1 te laten zitten, bijvoorbeeld door het tbs-pand na de bedrijfsopvolging in de familiekring tegen in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke voorwaarden te gaan verhuren.
- c. Bij de uitstelregeling voor de aanmerkelijkbelangbelasting ter zake van de overdracht van aanmerkelijkbelangaandelen van artikel 25, negende lid, Invorderingswet 1990 is een van de grootste knelpunten in de praktijk dat het uitstel wordt beëindigd als er bepaalde, nader omschreven handelingen plaatsvinden bij de verkrijger waarop de overdrager geen enkele invloed heeft. Dit is bijvoorbeeld het geval als de verkrijger uit de aandelen die aan het uitstel

ten grondslag liggen, reguliere voordelen van substantiële omvang ontvangt. De gedachte hierachter is dat de verkrijger dan geld krijgt, waarmee hij de koopsom voor de aanmerkelijkbelangaandelen kan aflossen. Ten eerste merkt de Orde op dat niet is vereist dat de verkrijger dit reguliere voordeel ook daadwerkelijk aanwendt om af te lossen op de aanmerkelijkbelangkoopsom. Doet hij dat niet, dan wordt de overdrager toch gekort op zijn gespreidebetalingsregeling. Storend hierbij is dat de overdrager doorgaans geen invloed heeft op en ook geen weet heeft van het reguliere voordeel. Toch wordt hij geacht de ontvanger hiervan onverwijld schriftelijk in kennis te stellen (zie artikel 3, vierde lid, Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990). De Orde meent dat de overdrager hiermee een onmogelijk uit te voeren wettelijke taak opgelegd heeft gekregen. Ten tweede is de verkrijger over deze reguliere voordelen aanmerkelijkbelangheffing verschuldigd, zodat hij derhalve slechts 75% ervan beschikbaar heeft om af te lossen op de aanmerkelijkbelangkoopsom. Voor de berekening van de korting van de gespreidebetalingsregeling bij de overdrager wordt echter gerekend met 100% van de reguliere voordelen. Dit acht de Orde ook ongerijmd. Ten derde is aflossing van de koopschuld als een afzonderlijk beëindigingsmoment van de gespreidebetalingsregeling aangemerkt. Dit betekent dat, als de verkrijger met de reguliere voordelen doet wat de wetgever van hem verlangt, namelijk de aanmerkelijkbelangkoopsom aflossen, de overdrager tweemaal wordt gekort op zijn gespreidebetalingsregeling, namelijk eenmaal ter zake van het reguliere voordeel van substantiële omvang en andermaal ter zake van de aflossing. Dezelfde euro telt aldus tweemaal mee. Ook dit lijkt de Orde ongerijmd. Ten vierde eindigt de gespreidebetalingsregeling bij de overdrager als de verkrijger de aanmerkelijkbelangaandelen vervreemdt. Niet is voorzien in een uitzondering voor aandelenfusies. Als de verkrijger de in privé verkregen aandelen dus met een beroep op de aandelenfusiefaciliteit van artikel 3.55 Wet inkomstenbelasting 2001 inbrengt in een eigen bv, dan is de overdrager zijn gespreidebetalingsregeling kwijt. Wanneer de overdrager de aanmerkelijkbelangaandelen rechtstreeks had overgedragen aan de holdingvennootschap van de verkrijger, had hij ook gebruik kunnen maken van de gespreidebetalingsregeling. Geschiedt dit in een tweetraps-overdracht, dan kan dit niet. Hierbij valt op dat niet als beëindigingsmoment van het uitstel geldt als de aandelen door de verkrijger worden 'vervreemd' in het kader van een juridische fusie of splitsing, zo volgt uit artikel 25, tiende lid, Invorderingswet 1990, aangezien dit artikellid onderdeel d van artikel 4.16, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001 dat de juridische fusie en splitsing regelt, niet noemt. De Orde verzoekt de staatssecretaris met klem een dergelijke uitzondering voor aandelenfusies toe te voegen aan artikel 25, tiende lid, Invorderingswet 1990.

- d. In het verlengde hiervan herinnert de Orde eraan dat een dergelijke omissie voor aandelenfusies ook geldt voor de conserverende aanslagregeling van artikel 25, achtste lid, Invorderingswet 1990. Als de naar het buitenland geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder de aandelen waarvoor de conserverende aanslag is opgelegd, inbrengt in een nieuwe holdingvennootschap, bijvoorbeeld met een beroep op de faciliteit van artikel 7.5, vierde lid, juncto art. 3.55 Wet inkomstenbelasting 2001, wordt het uitstel beëindigd en de conserverende aanslag ingevorderd. Dit geldt niet als de aandelen in het kader van een juridische fusie of splitsing worden vervreemd (zie het huidige en voorgestelde artikel 25, achtste lid, onderdeel a, Invorderingswet 1990). De Orde verzoekt de regeling van artikel 25, achtste lid, Invorderingswet 1990 voor aandelenfusies in overeenstemming te brengen met die voor splitsingen en juridische fusies. Zo niet, dan is de beëindiging van het uitstel naar de mening van de Orde in strijd met de EG-fusierichtlijn.

Het is de Orde bekend dat de huidige uitstelregelingen van artikel 25, negende en veertiende lid, Invorderingswet 1990 maar mondjesmaat worden gebruikt in de praktijk, wat door bovenstaande knelpunten in de regelingen wordt veroorzaakt. De Orde vraagt derhalve dringend om deze knelpunten op te lossen.

### *1.7 Versoepeling gebruikelijkloonregeling*

De Orde waardeert positief dat de terbeschikkingsteller uit de gebruikelijkloonregeling wordt geschrapt. Ook acht de Orde het een goede zaak dat de gebruikelijkloonregeling niet langer van toepassing is als het gebruikelijke loon maximaal € 5.000 bedraagt. De Orde begrijpt dit overigens zo dat, als het gebruikelijke loon meer bedraagt dan deze € 5.000, artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 van toepassing is op dit gehele gebruikelijke loon. Die € 5.000-grens is dus nadrukkelijk geen franchise. De Orde geeft in overweging om dit bedrag te verhogen om de administratieve lasten verder te verminderen.

Voorts constateert de Orde dat de partner van de aanmerkelijkbelanghouder in meer gevallen dan thans met de gebruikelijkloonregeling wordt geconfronteerd. Thans is dit alleen het geval voor de in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot, aangezien die als aanmerkelijkbelanghouder wordt beschouwd (vaste jurisprudentie, vide laatstelijk HR 10 maart 2006, nr. 38 044, BNB 2007/15). Straks is dit iedere partner ingevolge de tbs-regeling, dus ook de niet in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot alsmede de ongehuwd samenwonende. De Orde vraagt of deze partner dan ook een pensioen in eigen beheer mag opbouwen, net als de reguliere aanmerkelijkbelanghouder dat mag en verzoekt om, indien dit niet het geval is, de Pensioenwet aan te passen, opdat pensioenopbouw in eigen beheer voor de partner mogelijk wordt.

Ook de meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder ex artikel 4.10 Wet inkomstenbelasting 2001 wordt geconfronteerd met de gebruikelijkloonregeling van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964. Gelet op het feit dat elders in de fiscale wetgeving de meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder wordt geëlimineerd uit de regelingen die voor aanmerkelijkbelanghouders relevant zijn, verzoekt de Orde dit ook te doen voor artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 en het meetrek-aanmerkelijkbelang van artikel 4.10 Wet inkomstenbelasting 2001 voortaan uit te sluiten van de gebruikelijkloonregeling.

### *1.8 Overige verbeterpunten fiscale positie dga*

#### *1.8.1 Doorschuiffaciliteit boedelmenging bij huwelijk en ontbinding huwelijksgemeenschap*

De Orde constateert dat de thans bestaande doorschuiffaciliteit voor boedelmenging bij huwelijk en ontbinding van de huwelijksgemeenschap ongewijzigd blijft. Helaas blijft de op dit punt bestaande ongelijkheid met de IB-ondernemerssfeer daarmee eveneens ongewijzigd, een ongelijkheid die de staatssecretaris met betrekking tot de verervingsfaciliteit nadrukkelijk wil beëindigen. In de ondernemerssfeer bestaat in artikel 3.59 Wet inkomstenbelasting 2001 een vergelijkbare doorschuifregeling voor ontbinding van de huwelijksgemeenschap. Met betrekking tot deze regeling constateert de Orde een verschil ten opzichte van de vergelijkbare doorschuifregeling in de aanmerkelijkbelangregeling. De doorschuifregeling van artikel 3.59 Wet inkomstenbelasting 2001 werkt imperatief en de inkomstenbelastingclaim kan niet op verzoek worden afgerekend. In de aanmerkelijkbelangsfere kan dit laatste wel.

De doorschuifregeling in de aanmerkelijkbelangsfeer van artikel 4.17 Wet inkomstenbelasting 2001 werkt ook imperatief maar op verzoek kan de aanmerkelijkbelangclaim worden afgerekend. De Orde pleit ervoor een dergelijke afrekeningsmogelijkheid ook voor IB-ondernemers mogelijk te maken in artikel 3.59 Wet inkomstenbelasting 2001, net zoals voor IB-ondernemers geldt in geval van vererving (vide artikel 3.58 juncto artikel 3.62 Wet inkomstenbelasting 2001). De Orde wijst er tevens wel op dat deze doorschuiffaciliteit voor ontbinding van de huwelijksgemeenschap in de aanmerkelijkbelangsfeer afwijkt van de doorschuiffaciliteit voor schenking en vererving, want voor laatstgenoemde faciliteiten gaat gelden dat de faciliteit op verzoek van toepassing is, terwijl voor eerstgenoemde faciliteit de faciliteit imperatief van toepassing is met een afrekening op verzoek. Dit verschil komt de Orde wel historisch verklaarbaar maar niet logisch voor.

De Orde wijst er voorts op dat de doorschuifregeling van artikel 3.59 Wet inkomstenbelasting 2001 doorwerkt naar de tbs-regeling, want in de tbs-regeling is artikel 3.59 Wet inkomstenbelasting 2001 via de verwijzing in artikel 3.95 Wet inkomstenbelasting 2001 van overeenkomstige toepassing. Dit betekent dat, anders dan in de aanmerkelijkbelangsfeer voor de aanmerkelijkbelangaandelen, bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap voor het tbs-pand doorschuiving thans verplicht is en de inkomstenbelastingclaim niet op verzoek kan worden afgerekend. Ook dit acht de Orde een vreemde anomalie die idealiter wordt opgeheven.

#### *1.8.2 Doorschuiffaciliteiten (cumulatief) preferente aandelen*

De Orde begrijpt uit de voorgestelde tekst van de nieuwe schenkings- en verervingsfaciliteit dat (cumulatief) preferente aandelen kwalificeren voor de nieuwe schenkingsfaciliteit. De wettekst en ook de toelichting hult zich in stilzwijgen onder welke condities dat het geval is.

In geval van een indirect via een holding-bv gehouden (cumulatief) preferent aandelenbelang in de werkmaatschappij geldt als voorwaarde dat de preferente aandelen zijn uitgegeven in het kader van een bedrijfsoverdracht die voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden. Eenzelfde tekst treft men thans na de nota van wijziging aan in de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten. Een ministeriële regeling die na inwerkingtreding van deze wet wordt ingesteld, onttrekt zich aan elke parlementaire controle. De Orde meent daarom dat deze ministeriële regeling reeds thans bij de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel maar ook van het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten bekend moet zijn. De Orde dringt dan ook aan op openbaarmaking van deze ministeriële regeling, zodat deze onderdeel kan vormen van de parlementaire beraadslaging en het oordeel over deze regeling.

Voorts wijst de Orde erop dat voor bedrijfsoverdrachten tegen (cumulatief) preferente aandelen die in het verleden reeds tot stand zijn gebracht, deze nieuwe voorwaarden destijds niet golden. De Orde vraagt derhalve om voor bestaande situaties van (cumulatief) preferente aandelen de doorschuiffaciliteiten ruimhartig toe te passen, ook als niet aan de nieuwe voorwaarden betreffende een bedrijfsoverdracht is voldaan.

Verder vraagt de Orde voor bestaande gevallen, waarbij de bedrijfsoverdracht in het verleden door middel van een vordering, in een holding-bv, heeft plaatsgevonden, toe te staan de vordering om te zetten in preferente aandelen teneinde in geval van overlijden gebruik te kunnen maken van de aangescherpte verervingsfaciliteit.

Toen de bedrijfsopvolging werd vormgegeven, was immers nog niet bekend dat de verervingsfaciliteit zou worden aangescherpt en beperkt tot bv's die een materiële onderneming drijven, waarvoor een vordering op de bedrijfsopvolger in beginsel niet kwalificeert. Belastingplichtigen hebben zo de vrijheid om te kiezen tussen de overgangsregeling van het voorgestelde artikel 4.17a, achtste lid, Wet inkomstenbelasting 2001 en de regeling voor preferente aandelen.

In dit verband merkt de Orde tevens op dat de wet geen definitie bevat van preferente aandelen. Het verdient naar de mening van de Orde aanbeveling in de wet een definitie op te nemen van wat voor de toepassing van deze doorschuifregelingen onder preferente aandelen wordt verstaan. Overigens hecht de Orde eraan dat de staatssecretaris in deze context van een bedrijfsopvolging door middel van (cumulatief) preferente aandelen klip en klaar stelt dat voor de gewone aandeelhouder nimmer sprake is van een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b Wet inkomstenbelasting 2001. Het is de Orde bekend dat belastinginspecteurs thans in de praktijk deze stelling innemen. De Orde meent dat uit de wetgeschiedenis van de lucratiefbelangwetgeving kan worden afgeleid dat dit niet bedoeld is. De Orde vraagt uitdrukkelijke bevestiging hiervan door de staatssecretaris.

### *1.8.3 Tbs-regeling en fictief aanmerkelijk belang*

De Orde constateert dat in alle faciliteiten in zowel de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting als in de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten de fictief aanmerkelijkbelanghouder van artikel 4.11 Wet inkomstenbelasting 2001 meedoet en kwalificeert voor deze faciliteiten. Recentelijk is het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten hierop bij nota van wijziging aangepast. Voor het meetrek-aanmerkelijkbelang van artikel 4.10 Wet inkomstenbelasting 2001 dat wordt gezien als een antimisbruikmaatregel, geldt dit niet.

In deze context vraagt de Orde om consequente doortrekking van deze visie, naar ook de tbs-regeling waarvan zowel het meetrek-aanmerkelijkbelang als het fictief aanmerkelijkbelang is uitgesloten en de gebruikelijkloonregeling van artikel 12a Wet loonbelasting 1964 alsmede de regeling van de fictieve erfrechtelijke verkrijging van artikel 13a Successiewet 1956. De Orde geeft in overweging om de tbs-regeling voortaan ook te laten gelden voor de fictief aanmerkelijkbelanghouder - in het slot van artikel 3.92, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001 is het meetrek-aanmerkelijkbelang van artikel 4.10 Wet inkomstenbelasting 2001 en het fictief aanmerkelijkbelang van art. 4.11 Wet inkomstenbelasting 2001 uitdrukkelijk uitgezonderd - en de gebruikelijkloonregeling van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 alsmede de regeling van de fictieve erfrechtelijke verkrijging van artikel 13a Successiewet 1956 niet langer te laten gelden voor de via artikel 4.10 Wet inkomstenbelasting 2001 meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder. Op deze wijze wordt een consequente behandeling bereikt voor alle voor aanmerkelijkbelanghouders relevante regelingen voor de echte en de fictieve aanmerkelijkbelanghouder enerzijds en de meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder anderzijds.

### *1.8.4 Tbs-regeling en boedelmenging bij huwelijk*

De Orde heeft met verrassing geconstateerd dat in het onderhavige wetsvoorstel niet wettelijk wordt vastgelegd dat in geval van in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten, beide echtelieden, ieder voor de helft, als tbs-er worden aangemerkt.

De Orde wijst op de dga-notitie van 29 april jl. (Kamerstukken II 2008/09, 31 075, nr. 19, V-N 2009/24.6) waarin dit was aangekondigd. De Orde meent dat thans van de gelegenheid gebruik moet worden gemaakt dit uiterst belangrijke punt voor eens en voor altijd definitief wettelijk te regelen en niet te wachten op het eindoordeel van de Hoge Raad in de thans lopende procedures terzake. In het verlengde hiervan meent de Orde dat dan tevens een fiscale doorschuiffaciliteit moet worden ontworpen, parallel aan die in de aanmerkelijkbelangsfeer van het voorgestelde artikel 4.17 juncto artikel 4.39 Wet inkomstenbelasting 2001, voor boedelmenging bij huwelijk. Wat de uitkomst van de jurisprudentie ook gaat worden, de huidige in het besluit van 1 december 2008, nr. VPP2008/520M, BNB 2009/33, uitgedragen fifty-fifty-benadering zal leidend blijven, zodat naar de mening van de Orde tevens een dergelijke doorschuiffaciliteit moet worden geboden. Ook dit trof de Orde niet aan in het wetsvoorstel en acht dit een gemiste kans.

### *1.8.5 Aanvulling aanmerkelijkbelangregeling*

Naar de mening van de Orde dient de aanmerkelijkbelangregeling met een tweetal technische regelingen te worden aangevuld, te weten:

- a. de regeling dat, als gebruik wordt gemaakt van de belastingvrije dividenduitkering van het voorgestelde artikel 4.12a Wet inkomstenbelasting 2001, de verkrijgingsprijs met het onbelast gebleven deel van de dividenduitkering wordt verlaagd. Thans geldt in artikel 4.33 Wet inkomstenbelasting 2001 iets soortgelijks voor de onbelast gebleven teruggaaf van gestort kapitaal;
- b. de regeling dat bij gebruikmaking van de nieuwe inbrengvrijstelling voor een tbs-pand van artikel 3.99a Wet inkomstenbelasting 2001, de verkrijgingsprijs van de ter zake van de inbreng uitgereikte aanmerkelijkbelangaandelen wordt gesteld op de fiscale boekwaarde van het tbs-pand. Voor de inbrengfaciliteit van artikel 3.65 Wet inkomstenbelasting 2001 geldt iets soortgelijks wel in artikel 4.21, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001;
- c. artikel 8, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 dient te worden aangevuld met een verwijzing naar artikel 3.99a Wet IB 2001.

## **2. Versoepeling in de deelnemingsvrijstelling**

### *2.1 Inleiding en conclusies*

De Orde stelt het buitengewoon op prijs dat de staatssecretaris de signalen vanuit de praktijk over het functioneren van de deelnemingsvrijstelling snel heeft omgezet in een concreet wetsvoorstel. De in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van de deelnemingsvrijstelling zijn naar de mening van de Orde op de meeste punten een verbetering ten opzichte van de, reeds overwegend positief ontvangen, voorstellen ter zake van de deelnemingsvrijstelling in het consultatiedocument 'Mogelijke aanpassingen in de vennootschapsbelasting' (hierna: het consultatiedocument). Tevens heeft de staatssecretaris het wetsvoorstel voorzien van een – in vergelijking met het consultatiedocument - veel uitgebreidere toelichting, hetgeen de Orde van uitermate grote importantie acht voor de praktische toepassing en voor de latere (teleologische) uitleg van de nieuwe deelnemingsvrijstelling. Dit toont naar de mening van de Orde overtuigend aan dat het systeem van voorinspraak door het aanbieden van een voorontwerp van wet aan belanghebbenden per definitie steeds tot een betere regeling zal leiden. De Orde verzoekt de staatssecretaris te overwegen een dergelijke aanpak in de toekomst bij belangrijke fiscale wetsvoorstellen als regel te hanteren.



De Orde constateert voorts dat de staatssecretaris de kritiek op de in het consultatiedocument opgenomen wijziging van de deelnemingsvrijstelling grotendeels ter harte heeft genomen. Deze herziening van het deelnemingsregime voor passief inkomen zal naar de verwachting van de Orde in de praktijk in zeer veel situaties een uitkomst zijn voor de praktische problemen met de sinds 2007 geldende regeling voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen. Gelet op deze dringende behoefte in de praktijk is de Orde teleurgesteld over het feit dat de staatssecretaris het voorstel van de Orde in haar commentaar van 30 juli 2009 om te voorzien in een optionele terugwerkende kracht niet heeft overgenomen. De volgens het algemene deel van de memorie van toelichting van toepassing zijnde compartimenteringsleer zal er, naar de mening van de staatssecretaris, voor zorgen dat ook bij een latere vervreemding en/of dividenduitkering steeds moet worden nagegaan of en in hoeverre dit voordeel zijn oorsprong heeft in winstreserves die stammen uit de periode 2007 tot en met 2009. Dit betekent dat er bij een latere vervreemding of dividenduitkering alsnog aan het in die periode geldende onwerkbaar regime voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen dient te worden getoetst. In dat verband constateert de Orde dat volgens het algemene deel van de memorie van toelichting de voorgestelde aanpassingen van de deelnemingsvrijstelling geen (noemenswaardige) budgettaire gevolgen hebben, aangezien de maatregel niet is opgenomen in de onder punt 16 van het algemene deel van de memorie van toelichting opgenomen tabel. De Orde concludeert hieruit dat een optionele terugwerkende kracht tot 1 januari 2007 van de nu voorgestelde maatregelen de praktijk een enorme administratieve lastenverlichting kan bieden, zonder dat dit kennelijk budgettaire gevolgen heeft. Het zou de noodzaak wegnemen om aangiften voor de jaren 2007, 2008 en 2009 op basis van de onduidelijke huidige regels op te stellen. Bovendien worden eventuele uit compartimentering voortkomende waarderingskwesaties, alsmede discussies over de vraag of er bij wetwijziging moet worden gecompartmenteerd, vermeden. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook met klem om een dergelijke optionele terugwerkende kracht bij Nota van wijziging alsnog op te nemen.

Ondanks de overwegend positieve kritiek is de Orde van mening dat de voorgestelde wijzigingen en de bijbehorende memorie van toelichting nog op een aantal punten vragen oproepen die naar de mening van de Orde in het belang van de praktijk dienen te worden opgelost voordat de nieuwe deelnemingsvrijstelling daadwerkelijk in werking treedt.

## *2.2 Wetssystematiek en doorwerking begrippen*

De Orde is van mening dat de nu voorgestelde wetssystematiek, waarin er een duidelijk systematisch onderscheid wordt gemaakt tussen een beleggingsdeelneming (verrekeningsregime) en een kwalificerende beleggingsdeelneming (vrijstellingsregime) een verbetering inhoudt ten opzichte van het nu geldende regime en ten opzichte van de in het consultatiedocument voorgestelde regeling. De Orde vraagt zich wel af hoe de in de voorgestelde regeling gehanteerde begrippen ‘deelneming’, ‘beleggingsdeelneming’ en ‘kwalificerende beleggingsdeelneming’ zich tot elkaar verhouden. Is het de bedoeling dat zowel het begrip ‘beleggingsdeelneming’ als ‘kwalificerende beleggingsdeelneming’ beide onderdeel uitmaken van het begrip ‘deelneming’? Is voorts de ‘kwalificerende beleggingsdeelneming’ een onderdeel van het begrip ‘beleggingsdeelneming’? De Orde vraagt dit mede omdat er op veel plaatsen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, en ook elders, gebruik wordt gemaakt van het begrip deelneming en daaraan aanverwante begrippen.

Naar de mening van de Orde zouden aan het al dan niet aanwezig zijn van een kwalificerende beleggingsdeelneming in de gehele Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dezelfde gevolgen moeten worden verbonden als het al dan niet aanwezig zijn van een 'echte' deelneming. De Orde verzoekt de staatssecretaris het voorgestelde begrippenkader te verduidelijken, de Orde wijst er op dat hierin reeds is voorzien in de aangepaste artikelen 13ba, lid 14 en 23c, Wet Vpb 1969 en bepleit om dezelfde tekst ook op te nemen in andere wettelijke bepalingen, bijvoorbeeld in artikel 20, lid 4, Wet Vpb 1969.

### *2.3 Oogmerktoets*

De Orde spreekt haar grote waardering uit over de voorgenomen herintroductie van de oogmerktoets in artikel 13, lid 9, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De aanvulling van de (nieuwe) bezittingentoets en de (nieuwe) onderworpenheidstoets met een oogmerktoets zal er naar de verwachting van de Orde toe leiden dat in veel meer situaties op voorhand met grotere mate van zekerheid kan worden beoordeeld of de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

De Orde leidt uit de memorie van toelichting af dat het de bedoeling van de staatssecretaris is om opnieuw invulling te geven aan het begrip 'als belegging gehouden' in artikel 13, lid 9, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en niet integraal terug te keren naar de invulling van de oogmerktoets zoals deze gold in de regeling tot 1 januari 2007. Immers, anders dan onder het regime dat gold tot 2007, is het kennelijk onder het nu voorgestelde regime ook mogelijk om een 'gemengd oogmerk' te hebben. De Orde is van mening dat het hanteren van de 'oude' oogmerktoets in combinatie met de ficties van het voorgestelde artikel 13, lid 10, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 enerzijds meer rechtszekerheid zal bieden voor belastingplichtigen en anderzijds voldoende mogelijkheden biedt om passieve financieringsactiviteiten en indirect gehouden beleggingen van de deelnemingsvrijstelling uit te sluiten. Een zeer belangrijk voordeel van het hanteren van de oude invulling van de woorden 'als belegging gehouden' zou zijn dat de in dat kader gewezen jurisprudentie integraal van toepassing is op de nieuwe wettelijke bepaling en het ten aanzien hiervan gevoerde oude beleid tevens van overeenkomstige toepassing kan worden verklaard.

Dit biedt zowel de belastingplichtige als de inspecteur naar de mening van de Orde een grote mate van rechtszekerheid en houvast, hetgeen van belang is voor de praktische werkbaarheid van de regeling. De Orde verzoekt de staatssecretaris nader toe te lichten waarom op dit onderdeel niet geheel is teruggekeerd is naar het tot 1 januari 2007 geldende regime.

In de artikelsgewijze toelichting bij artikel 13, lid 9, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn voorts enkele situaties opgenomen waarin er wel of niet sprake is van een beleggingsoogmerk. In de toelichting worden bijvoorbeeld genoemd de tophoudster, de tussenhoudster en de participatiemaatschappij. Hierbij wordt in de toelichting steeds doorslaggevende betekenis toegekend aan bepaalde specifieke activiteiten en functies (bestuurlijk, beleidsvormend, zitting in het dagelijks bestuur, schakelfunctie, het drijven van een onderneming etc.). De Orde vraagt zich hierbij af wat de status hiervan is in het kader van de oogmerktoets. Naar de mening van de Orde zijn deze activiteiten en functies de indicatoren voor het oogmerk, maar niet de voorwaarden. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit te bevestigen.

In het verlengde hiervan merkt de Orde op dat de staatssecretaris kennelijk van mening is dat een participatiemaatschappij ter zake van zijn belang(en) in één of meerdere lichamen de deelnemingsvrijstelling alleen mag toepassen indien de participatiemaatschappij zelf een onderneming drijft. De Orde is echter van mening dat de enige toets hierbij is of het desbetreffende belang ter belegging wordt gehouden, hetgeen het geval is indien de participatiemaatschappij het belang aanhoudt louter als waardepapier. Met andere woorden: er hoeft geen sprake te zijn van een onderneming. In de praktijk is het immers goed voor te stellen dat een participatiemaatschappij geen onderneming drijft, maar ten aanzien van een aantal belangen vermogensbeheeroverstijgende arbeid verricht en deze niet als belegging houdt, terwijl voor weer andere belangen dat niet het geval is. Naar de mening van de Orde is de deelnemingsvrijstelling dan van toepassing ten aanzien van de eerstgenoemde belangen. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit te bevestigen.

Bovenstaande kwesties zouden naar de mening van de Orde beantwoord moeten worden aan de hand van onderstaande eenvoudige hoofdregels:

- a. Er is *wel* sprake van een beleggingsoogmerk, indien een belang *wel* gehouden wordt met het oog op een rendement dat bij normaal vermogensbeheer verwacht kan worden.
- b. Er is *geen* sprake van een beleggingsoogmerk, indien een belang *niet* gehouden wordt met het oog op een rendement dat bij normaal vermogensbeheer verwacht kan worden.

De Orde begrijpt, dat bij een gemengd oogmerk moet worden gekeken bij welk oogmerk het zwaartepunt ligt: beleggen of ondernemen. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat de term 'zwaartepunt' overeenkomt met 'grotendeels', dus 'meer dan 50%'.

Voorts wordt aangegeven dat daarvoor bij wijze van indicatie gekeken kan worden naar de samenstelling van de bezittingen en de activiteiten. De Orde verzoekt de staatssecretaris in een voorbeeld te verduidelijken hoe deze toets concreet moet worden uitgevoerd.

#### 2.4 Fictief oogmerk

Op grond van artikel 13, lid 10, onderdeel a, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt een dochtervennootschap geacht ter belegging te worden gehouden, indien de bezittingen van de dochtervennootschap geconsolideerd beschouwd grotendeels bestaan uit aandelenbelangen van minder dan 5% in de zin van het voorgestelde artikel 13, lid 14, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Hierbij worden volgens de tekst van artikel 13, lid 10, onderdeel a, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 alleen de belangen van 5% of meer in de consolidatie betrokken. De vraag rijst of voor het al dan niet in de consolidatie betrekken, en de vraag of er sprake is van een minderheidsbelang in de zin van artikel 13, lid 14, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (analoog aan het besluit van 26 februari 2009, nr. CPP2008/257M, V-N 2008/13.9, onderdeel 1.10.2.2.), moet worden gekeken naar de omvang van het directe belang dan wel het indirecte belang. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie (mede) aan de hand van het volgende voorbeeld.

Stel X bv houdt 5% in A SA. A SA houdt 5% in B Inc. B Inc. houdt 5% in C nv. Is de deelnemingsvrijstelling op het belang van X bv in A SA van toepassing, gelet op de oogmerktoets en de fictie van artikel 13, lid 10, onderdeel a, Wet op de vennootschapsbelasting 1969?

De Orde neemt aan dat de bezittingen en schulden van B Inc. op de balans van A SA moeten worden geconsolideerd, zodat het belang dat A SA in B Inc. houdt in de consolidatie verdwijnt. De Orde vraagt zich vervolgens af of de bezittingen en schulden van C nv ook op de balans van A SA moeten worden opgenomen, waardoor het belang van B Inc. in C nv zou verdwijnen. Indien de consolidatie bij B Inc. stopt, en het indirecte belang van 0,25% van A SA in C nv als zodanig op de balans van A SA moet worden opgenomen, vraagt de Orde zich af of dit belang voor de fictie van artikel 13, lid 10, onderdeel a, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 als een belegging meetelt of niet. De Orde merkt op dat de interpretatie in laatstbedoelde zin, in overeenstemming zou zijn met de hiervoor genoemde passage in het besluit van 26 februari 2009.

De toelichting vermeldt vervolgens dat deze consolidatie ‘normaal gesproken’ plaatsvindt op basis van de commerciële cijfers, maar dat ‘desgewenst’ ook tegen de waarde in het economische verkeer kan worden geconsolideerd. De Orde verzoekt de staatssecretaris uitdrukkelijk te bevestigen dat dit een keuzevrijheid is.

Voorts vraagt de Orde zich af of deze keuzevrijheid slechts aan de belastingplichtige toekomt of dat ook de inspecteur de alternatieve waardering tegen de waarde in het economische verkeer kan invoeren. De Orde is van mening dat deze systematiek duidelijk in de wettekst tot uitdrukking zou moeten komen en verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

Op grond van artikel 13, lid 10, onderdeel b, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt een belang in een dochtervennootschap als belegging aangemerkt, indien de functie van deze vennootschap grotendeels bestaat uit groepsfinanciering. In de toelichting wordt aangegeven, dat hierbij geen uitzondering geldt voor actieve groepsfinanciering. De Orde verzoekt de staatssecretaris te motiveren waarom in dit lid geen en in het elfde lid wel een uitzondering wordt gemaakt voor dergelijke actieve financieringswerkzaamheden.

### *2.5 Onderworpenheidstoets*

De Orde is verheugd over het feit dat in de toelichting bij art. 13, lid 11, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een groot aantal voorbeelden genoemd wordt van afwijkingen in de desbetreffende buitenlandse winstbelasting ten opzichte van de Nederlandse vennootschapsbelasting die al dan niet ertoe kunnen leiden dat sprake is van een ‘reële heffing’. Desalniettemin verdient het naar de mening van de Orde de voorkeur als de wet, of desnoods de toelichting, zoveel mogelijk heldere en eenduidige definities bevat, in plaats van voorbeelden. De nu gegeven toelichting en voorbeelden geven de Orde aanleiding tot de volgende vragen bij dit onderdeel.

De Orde begrijpt dat de onderworpenheidstoets begint bij het ‘reguliere tarief van een winstbelasting’, dat ten minste 10% moet bedragen. Tariefopstapjes of -afstapjes worden daarbij buiten beschouwing gelaten. De memorie van toelichting voegt daaraan toe dat dit alleen het geval is “indien deze vanwege de hoogte van het tarief of de lengte van de schijf geen betekenisvolle invloed hebben op de uiteindelijke belastingdruk”. De Orde vraagt zich af of bij het onderzoek naar de invloed van op- en afstapjes op het buitenlandse winstbelastingtarief de specifieke situatie van de belastingplichtige van belang is of dat dit een objectieve marginale toets is die op de buitenlandse wetgeving als zodanig dient te worden uitgevoerd. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

Indien de specifieke situatie van de belastingplichtige doorslaggevend is, verzoekt de Orde de staatssecretaris om nader te verduidelijken wanneer de op- en afstapjes volgens dit criterium buiten beschouwing moeten worden gelaten. Indien bijvoorbeeld een tarief van 8% geldt voor de eerste € 100.000 winst per jaar en het reguliere tarief voor winsten hoger dan € 100.000 15% bedraagt, is er dan toch sprake van een voldoende hoog regulier tarief indien de gemiddelde verwachte winst € 90.000 per jaar bedraagt? De Orde verzoekt de staatssecretaris in enkele voorbeelden de invloed van tariefopstapjes of -afstapjes te verduidelijken. Indien het een 'wetgevingstoets' betreft, verzoekt de Orde de staatssecretaris enkele voorbeelden te geven waarin er al dan niet sprake is van voldoende onderworpenheid.

De Orde begrijpt dat de staatssecretaris door het gebruik van de term 'reële heffing' een dynamisch begrip beoogt te creëren, waardoor een toekomstige wijziging in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook door kan werken zonder noodzaak tot aanpassing van de wettekst op dit punt. Een consistente en stabiele deelnemingsvrijstelling is in het belang van de internationale fiscale reputatie van Nederland en derhalve het vestigingsklimaat. Regelmatige wetgevende ingrepen in de deelnemingsvrijstelling doen sterk afbreuk aan deze reputatie en het daarmee samenhangende vestigingsklimaat. De Orde stemt daarom in met een dynamische benadering, mits de flexibele norm voldoende handvatten biedt voor de praktijk. Belastingplichtigen kunnen zich de onzekerheid die in de regel verbonden is aan een rechterlijke toetsing omtrent de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de praktijk immers veelal niet veroorloven. Het belang van het al dan niet van toepassing zijn van de deelnemingsvrijstelling is daarvoor in de meeste situaties te groot. In dat verband verzoekt de Orde de staatssecretaris om een nadere toelichting over de invloed van wijzigingen in de vennootschapsbelasting op deze toets en daarbij in te gaan op:

- a. een tariefsverlaging van de vennootschapsbelasting naar 20% (plusminus 80% van 25,5%). De Orde vraagt zich af of het vereiste reguliere tarief in dat geval 8% (80% van 10%) wordt.
- b. invoering van de verplichte rentebox met een effectief tarief van 5% (plusminus 20% van het normale tarief). De Orde vraagt zich af of de reële heffing over rente-inkomsten dan 2% (20% van 10%) wordt.

Volgens de memorie van toelichting is de jaarwinstbepaling het uitgangspunt bij de vergelijking van de belastingdruk bij de dochtervennootschap met de normale Nederlandse belastingdruk. Alhoewel de Orde een voorkeur zou hebben voor aansluiting bij de totaalwinst, heeft de Orde begrip voor deze keuze. Wel hecht de Orde er waarde aan dat dit dan ook in de voorgestelde wettekst duidelijk(er) tot uitdrukking komt; de term winst ziet immers op de totaalwinst. Op pag. 62 wordt opgemerkt dat afwijkingen van het Nederlandse stelsel "die geen gevolgen hebben voor de belastingheffing over passief inkomen" niet ertoe leiden dat er sprake is van onvoldoende onderworpenheid. In de daarna genoemde voorbeelden worden onder meer verschillen in afschrijving op bedrijfsmiddelen genoemd als een afwijking die niet van invloed is op de onderworpenheid. De Orde merkt op dat een afwijking ten aanzien van het afschrijvingsregime invloed kan hebben op de belastingdruk ter zake van vermogensbestanddelen die passief inkomen genereren. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de buitenlandse dochtermaatschappij binnen de groep machines verhuurt. Er kan sprake zijn van een afwijking waardoor deze machines op grond van de toepasselijke buitenlandse winstbelasting (veel) sneller kunnen worden afgeschreven dan volgens Nederlandse maatstaven het geval is.

Ziet de Orde het goed dat een dergelijke afwijking dan toch niet afdoet aan de conclusie dat er sprake is van een naar Nederlandse maatstaven reële heffing, gelet op deze passage in de memorie van toelichting? Met andere woorden: heeft de geciteerde zinsnede zelfstandige betekenis? De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

In het vervolg van de memorie van toelichting worden vele voorbeelden genoemd van stelselafwijkingen die tot onvoldoende onderworpenheid leiden. De tekst van de toelichting lijkt te veronderstellen dat als er sprake is van een dergelijke stelselafwijking het buitenlandse regime zonder meer tot onvoldoende onderworpenheid leidt. Naar de mening van de Orde verloopt de toetsing bij een statutair tarief van ten minste 10% maar met een stelselafwijking als volgt:

- a. Is de stelselafwijking van zodanige aard dat het effectieve tarief lager wordt dan 10%? Te denken valt aan een stelsel met een statutair tarief van 25%, waarbij winstuitdelingen voor 50% aftrekbaar zijn. Het effectieve tarief wordt dan 12,5%, zodat de heffing nog zonder meer als reële heffing kwalificeert.
- b. Indien de eerste vraag niet tot een concreet antwoord leidt, moet de vraag worden beantwoord of de stelselafwijking voor de dochtermaatschappij überhaupt betekenis heeft. Te denken valt aan stelselafwijkingen met betrekking tot renteaftrek, terwijl de belastingplichtige geen rentelasten heeft. De buitenlandse belastingheffing kwalificeert dan zonder meer als reële heffing.
- c. Indien de stelselafwijking inderdaad gevolgen heeft voor de belastingplichtige, is de vraag wat de effectieve belastingdruk is als slechts de stelselafwijking buiten beschouwing wordt gelaten. Dit is – zo meent de Orde – een beperkte herrekening van de grondslag in het buitenland, zonder een volledige herrekening met alle niet stelselafwijkingen (bijv. afwijkingen in afschrijvingen en Oort-kosten).
- d. Indien de beperkte herrekening niet tot een reële heffing leidt, kan de belastingplichtige nog door middel van een volledige herrekening aantonen dat de effectieve heffing toch minstens 10% bedraagt, waarbij ook alle andere afwijkingen in de winstberekening moeten worden meegenomen, bijvoorbeeld omdat op andere punten het buitenlandse regime minder gunstig is dan het Nederlandse stelsel.

De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat het bovenstaande inderdaad het systeem is dat wordt voorgestaan.

De Orde heeft kennis genomen van de bevestiging dat verschillen in fiscale consolidatie, zoals de Engelse group relief-regeling, niet leiden tot onvoldoende onderworpenheid. Deze bevestiging komt overeen met onderdeel 1.10.1.1 van het besluit van 26 februari 2008, nr. CPP2008/257M, Stcrt. 2008, 47, V-N 2008/13.9. De Orde gaat er van uit dat dit evenzeer geldt voor andere fiscale consolidatieregimes – alleen al vanwege redenen van Europees recht – maar zou het op prijs stellen als dit expliciet wordt bevestigd in (bij voorkeur) de wet of eventueel de toelichting.

Indien echter een van de vennootschappen die gebruik maken van de group relief een stelselafwijking heeft, is volgens de memorie van toelichting bij de gehele groep geen sprake van een reële heffing. Dit is in strijd met de toelichting bij het hiervoor genoemde besluit. Daarin wordt immers gesteld dat er ook sprake is van voldoende heffing indien het verlies van een van de betrokken vennootschappen naar lokaal recht groter is dan het naar Nederlands fiscaal recht zou zijn, naar de Orde aanneemt ten gevolge van bijvoorbeeld een stelselafwijking.

Los van de onwenselijke rechtsonzekerheid die zou worden gecreëerd als nu alweer wordt teruggekomen op het eerder vermelde besluit, heeft de Orde ook grote praktische en wetstechnische bezwaren tegen een andere aanpak. Omdat de deelnemingsvrijstelling al van toepassing kan zijn bij een belang van 5%, kan een derde partij of een groep derde partijen een 95% belang hebben in de vennootschap waarin de Nederlandse belastingplichtige een deelneming heeft; te denken valt bijvoorbeeld aan consortia of strategische minderheidsbelangen. Als in die gevallen de deelneming deel uitmaakt van een buitenlandse fiscale consolidatie, zal het voor de Nederlandse aandeelhouder vaak onmogelijk zijn te beoordelen waar eventuele resultaatsoevereïneten vandaan komen en of deze al dan niet volgen uit een stelselafwijking.

Ten eerste is bij veel consolidatieregimes met meer dan twee vennootschappen, net als overigens bij de Nederlandse fiscale eenheid, niet aan te geven welke winsten tegenover welke verliezen worden afgezet: slechts het totale nettosaldo wordt belast.

Ten tweede zou het kunnen betekenen dat de winst van een heel concern naar Nederlandse begrippen moet worden herrekend om te kunnen beoordelen of het belang dat een Nederlandse aandeelhouder in een onderdeel daarvan heeft, kwalificeert voor de deelnemingsvrijstelling. Dit is een aanzienlijke verzwaaring van de, en in veel gevallen onmogelijk uit te voeren, administratieve last en bewijslast.

Ten derde zal de Nederlandse vennootschap in deze situaties vaak helemaal geen rechten hebben of kunnen krijgen – en dit geldt des te meer in nu reeds bestaande situaties – om inzicht te krijgen in de fiscale positie van haar mede-aandeelhouders. Deze informatie wordt over het algemeen als concurrentiegevoelig en (dus) als zeer vertrouwelijk beschouwd. Met name als de wederzijdse financiële belangen tussen de aandeelhouder(s) toch al zijn veiliggesteld doordat er binnen de fiscale groep een overeenkomst is tot het betalen voor het overdragen van fiscale resultaten, zal er niet snel bereidheid zijn fiscale gegevens met derden uit te wisselen.

Dit kan betekenen dat de Nederlandse aandeelhouder niet in een positie is om een juiste aangifte te doen. De Orde is dan ook sterk voorstander van continuering van het bestaande beleid, en dit bij voorkeur in de wet of toelichting op te nemen, eventueel onder de eis dat de overige vennootschappen binnen de consolidatie in ieder geval in hetzelfde land zijn gevestigd en/of aan een tarief van ten minste 10% zijn onderworpen.

De Orde heeft bezwaren tegen hetgeen in de memorie van toelichting is opgemerkt ten aanzien van de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in grensoverschrijdende situaties. Met name de passages in de toelichting die handelen over de situatie waarbij een belastingplichtige een deelneming houdt in een dochtervennootschap, welke dochtervennootschap een vaste inrichting heeft in een derde land, roepen enkele vragen op. Naar de mening van de Orde zou ook hier allereerst beoordeeld moeten worden of er sprake is van een stelselafwijking. Er is immers geen reden om voor het begrip ‘naar Nederlandse maatstaven reële heffing’ in dergelijke situaties van dit belangrijke toetsingscriterium af te wijken. Van een stelselafwijking zou naar de mening van de Orde sprake zijn, indien de vrijstelling in verband met voorkoming van dubbele belasting die de dochtervennootschap krijgt ter zake van de vaste inrichting in het andere land, afwijkt van de vrijstelling in verband met voorkoming van dubbele belasting die Nederland in dergelijke gevallen zou geven. Deze toets wordt in de toelichting thans niet uitgevoerd. Er wordt bij voorbaat aangesloten bij het effectieve tarief, waarbij de belastingdruk, na voorkoming, van de dochtervennootschap en de belastingdruk in het land van de vaste inrichting worden opgeteld.

Onder omstandigheden is het daardoor ook mogelijk dat voor het belang in een Nederlandse dochtermaatschappij met een vaste inrichting in een ander land geen deelnemingsvrijstelling geldt. Deze benadering past echter niet binnen het toetsingskader dat in de memorie van toelichting in het algemeen wordt gehanteerd. Ook is het een afwijking ten opzichte van de toetsing of er in het buitenland een te ruime deelnemingsvrijstelling geldt, in gevallen waarin de dochtervennootschap een deelneming in een derde land heeft en geen vaste inrichting. De Orde pleit ervoor om – evenals in alle andere gevallen – die toets van effectieve heffing pas voor te schrijven als er een stelselafwijking is ten opzichte van hetgeen in Nederland gebruikelijk is. De toepassing van de onderworpenheidstoets komt dan qua systeem ook overeen met de uitwerking die in de memorie van toelichting wordt gehanteerd ten aanzien van ‘tax sparing credits’. Daar wordt de boven omschreven toets wél uitgevoerd om eventueel tot een stelselafwijking te concluderen. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

### *2.6 Bezittingentoets*

Voor de bezittingentoets in artikel 13, lid 11, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 moet beoordeeld worden of de bezittingen van de dochtervennootschap onmiddellijk of middellijk grotendeels bestaan uit andere bezittingen dan laagbelaste vrije beleggingen. Uit de memorie van toelichting volgt niet of bij de waardering aangesloten moet worden bij de waarde in het economische verkeer of bij de balanswaarde of dat een vergelijkbaar keuzerecht geldt als bij de toepassing van het voorgestelde art. 13, lid 10, onderdeel a, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een nadere toelichting op dit punt.

De Orde merkt voor de goede orde op dat de voorgestelde wettekst geen lopende zin meer vormt: de aanhef van artikel 13, lid 11 sluit niet meer aan bij de tekst van onderdeel a en b. Volgens de Orde is de volgende tekst bedoeld:

“Voor de toepassing [...] aangemerkt:

- a. het lichaam, waarin de belastingplichtige de deelneming heeft en dat is onderworpen [...]
- b. het lichaam, waarin de belastingplichtige de deelneming heeft en waarvan de bezittingen onmiddellijk of middellijk, doorgaans [...]

### *2.7 Gewone beleggingen*

In artikel 13, lid 12, onderdeel a, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden onroerende zaken en rechten die direct of indirect betrekking hebben op onroerende zaken niet als vrije belegging aangemerkt. De Orde juicht deze wijziging ten opzichte van het huidige regime toe en onderschrijft de toelichting bij dit artikel volledig. De Orde plaatst alleen vraagtekens bij het uitzonderen van onroerende zaken die in het bezit zijn van een vrijgestelde beleggingsinstelling of een fiscale beleggingsinstelling. Het is de Orde niet duidelijk of hiermee alleen de vrijgestelde beleggingsinstelling ex artikel 6a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de fiscale beleggingsinstelling ex artikel 28 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bedoeld of ook buitenlandse vergelijkbare entiteiten. Gezien de doelstelling van de uitzondering meent de Orde, dat het alleen om deze twee specifieke Nederlandse entiteiten zou moeten gaan. De Orde verzoekt de staatssecretaris om dit in de tekst tot uitdrukking te brengen.



Voorts wordt in de toelichting bij het twaalfde lid, onderdeel c van artikel 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bevestigd dat onroerende zaken die binnen een groep ter beschikking gesteld worden zowel op grond van onderdeel a als op grond van dit onderdeel c uitgezonderd kunnen worden als vrije belegging. De Orde concludeert dan dat onroerende zaken alleen tot de vrije beleggingen worden gerekend indien deze in het bezit zijn van een vrijgestelde beleggingsinstelling of een fiscale beleggingsinstelling. Het zou de voorkeur van de Orde hebben dit ook als zodanig in de wettekst op te nemen door onroerende zaken expliciet uit te sluiten in het twaalfde lid, onderdeel c van het onderhavige artikel. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt. Voorts verzoekt de Orde de staatssecretaris een voorbeeld te geven van situaties die, na in onderdeel a als vrije belegging te zijn gekwalificeerd, door onderdeel c alsnog als niet-vrije belegging worden aangemerkt, nu de Orde moeite heeft hierbij een voorbeeld te bedenken.

### *2.8 Tegengaan balansverlenging*

In artikel 13, lid 15, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is opgenomen dat vorderingen op groepsmaatschappijen niet als bezitting in aanmerking worden genomen. Dit zou balansverlenging tegen moeten gaan. Als voorbeeld wordt genoemd het door een hoogbelaste vennootschap inlenen van een laagbelaste groepsvennootschap en doorlenen binnen de groep, alsmede het van een derde inlenen en doorlenen binnen de groep. De Orde heeft begrip voor deze maatregel voor zover er sprake is van bewuste balansverlenging met het oog op toepassing van de deelnemingsvrijstelling, maar meent dat de maatregel een te ruim bereik heeft. Ook een uit eigen vermogen verstrekte groepslening door een hoogbelaste vennootschap wordt via het vijftiende lid niet als bezitting in aanmerking genomen. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook deze bepaling te heroverwegen, zodat het doel bereikt wordt maar de regeling dit doel ook niet voorbijschiet.

### *2.9 Ten slotte*

Het beleid zoals dat is opgenomen in het besluit van 28 februari 2008, nr. CPP2008/257, heeft een belangrijke functie in de uitvoeringspraktijk. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit besluit zo spoedig mogelijk aan te passen aan de nieuwe regeling. De Orde zou het zeer op prijs stellen indien reeds tijdens de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel een herzien besluit in concept beschikbaar zou kunnen worden gesteld.

## **3. Uitbreiding inhoudingsvrijstelling dividendbelasting**

De Orde juicht de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling onder het huidige artikel 4, lid 2, Wet op de dividendbelasting 1965 en de teruggaafprocedure onder het huidige artikel 10, lid 3, Wet op de dividendbelasting 1965 tot een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, van harte toe. Met betrekking tot dit laatste punt vraagt de Orde zich echter af of de regeling nu helemaal EU-proof is. Een vrijgesteld lichaam dat in een andere non EU-Lidstaat is gevestigd, kan onder de voorgestelde regeling niet in aanmerking komen voor een teruggaaf van dividendbelasting. De Orde twijfelt of dit in strijd is met het vrije kapitaalverkeer van artikel 56 EG, zeker indien met het desbetreffende land een overeenkomst is gesloten tot informatieuitwisseling.

De Orde stelt daarom voor om deze uitbreiding ook te laten gelden voor derdelanden waarmee een overeenkomst tot informatieuitwisseling is gesloten. Graag verneemt de Orde hierop de reactie van de staatssecretaris.

Zoals de staatssecretaris opmerkt, is bij besluit van 6 juli 2009, nr. CPP2009/1310M, reeds vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat in de relatie tot IJsland en Noorwegen per 11 juni 2009 de inhoudingsvrijstelling kan worden toegepast. Onder dit besluit worden nog wel eisen gesteld ten aanzien van de rechtsvorm en de onderworpenheid van de opbrengstgerechtigde. Onder het voorstel komen deze twee eisen thans te vervallen. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat deze eisen onder het besluit, voor zover nog relevant, eveneens komen te vervallen en ook deze eisen met ingang van 11 juni 2009 niet meer worden gesteld.

Tot slot constateert de Orde dat er ten aanzien van de voorgestelde wijzigingen niet in overgangsrecht is voorzien en dat de voorgestelde wijzigingen daarom op 1 januari 2010 met onmiddellijke werking van toepassing worden. De Orde vraagt zich af wat dit betekent voor eerdere belastingjaren, waarin de geconstateerde strijdigheden met de EG-verdragsvrijheden zich immers ook voordeden. De Orde verzoekt de staatssecretaris om aan deze maatregelen terugwerkende kracht te verlenen.

#### **4. Wet op de omzetbelasting 1968: aanpassing btw-vrijstelling beroepsonderwijs**

De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven hoe naar zijn mening instellingen de vrijstelling kunnen toepassen indien ze niet zijn aangesloten bij een brancheorganisatie of er überhaupt geen brancheorganisatie voor hen is. Worden de desbetreffende instellingen dan verplicht zich aan te sluiten bij een bestaande organisatie dan wel een nieuwe organisatie op te richten?

Tot slot verzoekt de Orde de staatssecretaris aan te geven of hij in financiering van de registers voorziet aangezien aan de toepassing van de vrijstelling naar de mening van de Orde geen kosten mogen worden verbonden. In dit kader verzoekt de Orde de staatssecretaris tevens aan te geven waarom de inschrijving niet gewoon bij de Belastingdienst kan geschieden.

#### **5. Algemene wet inzake rijksbelastingen: aanpassing navordering**

In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010 wordt voorgesteld om in een aantal gevallen navordering buiten de in artikel 16, eerste lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen bedoelde gevallen toe te staan. Hiervan is sprake indien ten gevolge van een fout een aanslag achterwege is gebleven of tot een te laag bedrag is vastgesteld, mits die fout redelijkerwijs kenbaar is, waarvan in elk geval sprake is als het te weinig geheven bedrag ten minste 30% van de materieel verschuldigde belasting bedraagt. Dit wijzigingsvoorstel is ingegeven door de veranderde werkwijze van de Belastingdienst. De massaliteit van de aangifteverwerking en aanslagoplegging dwingt tot automatisering van verschillende processen, waarbij het risico op fouten wordt vergroot.

Nog steeds actueel is de vraag zoals die door de President van de Hoge Raad werd geformuleerd in diens advies over het wetsvoorstel Simons (V-N 1987/967, onder B, 3.5): "in hoeverre de belastingplichtige, nu de belastingdienst de aangiften in mindere mate controleert dan voorheen, geen beroep meer mag doen op het aan de aanslag te ontlenen vertrouwen dat die aanslag juist is vastgesteld, of op ambtelijk verzuim (...)". Systeemrisico's behoren in de opvatting van de Orde voor risico van de Belastingdienst te blijven. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan te snel ingevoerde automatiseringsprojecten en aan menselijke fouten bij de begeleiding van de geautomatiseerde processen. Wel kan de Orde begrip opbrengen voor de opvatting dat in gevallen waarin de aanslag redelijkerwijze niet juist kan zijn, er een aanvullende navorderingsmogelijkheid bestaat naast die van het nieuwe feit en de kwade trouw. De Orde denkt daarbij aan HR 7 december 2007, BNB 2008/178 waar in de aanslag circa EUR 3,5 mio. hypotheekrenteafrek in aanmerking was genomen. De Orde hecht eraan dat de voorgestelde navorderingsmogelijkheid beperkt blijft tot die overduidelijke gevallen. De mogelijkheid tot navordering dient derhalve duidelijk afgebakend te zijn. Het moet duidelijk zijn dat navordering op grond van de voorgestelde tekst niet kan plaatsvinden voor zover de aangifte is gevolgd en die aangifte berust op een pleitbaar standpunt. Het is evenwel niet voldoende duidelijk dat in die gevallen geen sprake is van een "redelijkerwijs kenbare fout" als bedoeld in de voorgestelde wettekst. Bovendien wordt de redelijke kenbaarheid verondersteld indien het te weinig geheven bedrag ten minste 30% van de materieel verschuldigde belasting bedraagt en bestaat er geen mogelijkheid tot tegenbewijs. De Orde beveelt aan om een tegenbewijsregeling op te nemen. De Orde is tevens van mening dat bij een in absolute zin gering bedrag de kenbaarheid ontbreekt. De Orde bepleit daarom het 30%-vermoeden aan te vullen met een absolute toets.

Tevens beveelt de Orde aan om in de wettekst op te nemen dat geen sprake is van een 'fout' in de zin van artikel 16, tweede lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen, voor zover de aanslag berust op een pleitbare waardering van de feiten en interpretatie van de toepasselijke rechtsregels. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op deze aanbeveling.

## **6. Schriftelijke melding betalingsmacht**

De Orde onderstreept het belang van een duidelijke en heldere meldingsprocedure betalingsmacht. De schriftelijke mededeling, zoals thans voorgesteld, voorkomt discussies zowel aan de zijde van de ondernemer/bestuurder als aan die van de fiscus. In dat licht bezien pleit de Orde dan ook voor niet voor meerdere uitleg vatbare procedures en formaliteiten ter zake van het meldingstraject.

In de praktijk is niet altijd duidelijk wanneer er nog rechtsgeldig een melding gedaan kan worden. Zeker in situaties dat naheffingen worden opgelegd vindt in de praktijk een verschillende beoordeling plaats met betrekking tot de rechtsgeldigheid/tijdigheid van een melding. De Orde pleit er dan ook voor om in de wet zelf uniforme en duidelijke criteria vast te leggen. Uitvoeringsregelingen en besluiten zijn naar haar oordeel niet de juiste weg om de burger te informeren over een regeling, die zeer ingrijpende gevolgen in privé voor een bestuurder heeft. De Orde verzoekt de staatssecretaris het voorgaande in overweging te nemen.

## D. FISCALE VEREENVOUDIGINGSWET 2010

### 1. Eigen woning; bijleenregeling

De Orde roept in herinnering dat het kabinet bij haar aantreden klip en klaar heeft gesteld dat tijdens deze kabinetsperiode geen beperkingen zouden worden aangebracht in de hypotheekrenteafrek. De Orde constateert dat het kabinet deze belofte thans breekt. Het schrappen van de goedkoperwonenregeling in de bijleenregeling heeft namelijk het effect dat belastingplichtigen die goedkoper gaan wonen, worden gedwongen hun overwaarde in de woning te gebruiken om af te lossen op de bestaande hypotheeklening, op straffe van geen hypotheekrenteafrek. Dit laat het eerste voorbeeld in de memorie van toelichting duidelijk zien. Van BIJlenen is in dat voorbeeld geen sprake, maar de belastingplichtige wordt wel gekort op zijn hypotheekrenteafrek. Hoewel de Orde erkent dat de huidige goedkoperwonenregeling tot ingewikkelde exercities leidt in geval van partners, meent zij dat afschaffing van de goedkoperwonenregeling als oplossing hiervoor te ver gaat. De Orde verzoekt de staatssecretaris de goedkoperwonenregeling te handhaven en een meer toegesneden vereenvoudiging te vinden voor de ingewikkelde partnerregeling.

### 2. Werkkostenregeling

#### 2.1 Inleiding

De Orde constateert dat het loonbegrip wordt uitgebreid vanwege de introductie van een werkkostenregeling. De Orde vraagt zich af of dit voorstel uiteindelijk tot een wezenlijke administratieve lastenverlichting voor de werkgever zal leiden.

Alle vergoedingen en verstrekkingen behoren tot het loon. Dit betreft dus niet alleen hetgeen van de werkgever zelf afkomstig is, doch ook dat wat van derden afkomstig is. De Orde mist in de verdere regeling op welke wijze dit van derden afkomstige ruime loon al dan niet voor de loonheffingen belast is. Eveneens mist de Orde een dragende motivering voor het tot het belaste loon rekenen van de vergoedingen en verstrekkingen die thans naar algemene maatschappelijke opvattingen niet als beloningsvoordeel worden ervaren. De toiletverstrekkingen, de planten op de werkkamers enzovoort vallen op deze wijze onder de heffing, hetgeen naar de inschatting van de Orde niet de bedoeling zal zijn. Zo zal ook de rouwkrans en het bloemetje bij langdurige ziekte tot het belaste loon behoren. Dit is een aanzienlijke grondslagverbreding. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een toelichting op voormelde vraagpunten.

#### 2.2 Onderscheid tussen voorzieningen op of buiten de werkplek

Behalve een aantal gerichte vrijstellingen, vallen vergoedingen en verstrekkingen vanaf 2011 onder de werkkostenregeling.

In het Algemene deel van de memorie van toelichting op de Fiscale vereenvoudigingswet staat “Momenteel zijn er 29 categorieën vergoedingen en verstrekkingen waarvoor regels gelden, zoals bijvoorbeeld werkkleding, kerstpakketten, laptops, fietsen en bedrijfsfitness. Op grond van het nieuwe stelsel, genaamd werkkostenregeling, vervallen veel regels.”

In de artikelsgewijze toelichting staat vervolgens: “In de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 worden de bepalingen omtrent voorzieningen op de werkplek die thans geheel zijn vrijgesteld, gecontinueerd. Daarbij kan gedacht worden aan arbovoorzieningen, consumpties tijdens werktijd, uniformen, bedrijfsfitness op de werkplek en dergelijke.”

De voorzieningen buiten de werkplek, zoals bedrijfsfitness niet op de werkplek, vervallen kennelijk. Omtrent het onderscheid tussen voorzieningen op of buiten de werkplek geeft de MvT geen nadere toelichting. De Orde verzoekt dan ook alsnog nader in te gaan op de reden van dit onderscheid. Gelet op de maatschappelijke gevolgen, die bij een beperking opkomen, stelt de Orde voor om in elk geval de huidige bedrijfsfitnessregeling ook buiten de werkplek te continueren.

### *2.3 Waardering loon in natura*

Artikel 13 Wet LB 1964 handelt over de waardering van loon in natura. De arbovoorzieningen, consumpties tijdens werktijd, uniformen, bedrijfsfitness op de werkplek en dergelijke in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 zijn gebaseerd op artikel 15a Wet LB, dat handelt over vrije vergoedingen en verstrekkingen. Is de veronderstelling van de Orde juist dat voornoemde voorzieningen op de werkplek gewaardeerd gaan worden op nihil en daardoor onder Hoofdstuk 3 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 (Voorwerp van de belasting (hoofdstuk II van de wet)) ondergebracht gaan worden? Of worden deze voorzieningen op de werkplek ondergebracht onder de ‘gerichte vrijstellingen’?

### *2.4 Onduidelijkheid ‘intermediaire kosten’ en werkkostenregeling*

De Orde constateert dat slechts intermediaire kosten niet tot het loon behoren. De Orde wijst er op dat er een veel groter belang toekomt aan het begrip ‘intermediaire kosten’, terwijl dit niet is gedefinieerd. De Orde dringt er op aan in de wet een heldere definitie van dit begrip op te nemen. De Orde licht het voorgaande hieronder toe met twee voorbeelden.

Ten aanzien van deze uitzondering op het loonbegrip van artikel 10 Wet LB 1964 merkt de Orde op dat dit naar haar oordeel tot ongewenste effecten leidt. Indien een werkgever de Vakstudie Nieuws en NTFR aan haar werknemers verstrekt en daarbij bedingt dat alle bladen, die om bedrijfsgewenste redenen op het huisadres van de werknemers ontvangen worden, uiteindelijk bij de werkgever zelf gearhiveerd dienen te worden, leidt dit tot een loonconstatering. Indien de werknemers deze literatuur echter zelf aanschaffen en de kosten van de werkgever vergoed krijgen leidt dit tot een constatering van niet-loon. Blijken de werknemers vervolgens deze bladen feitelijk thuis te behouden, dan is er wel weer loon. Naar het oordeel van de Orde is eveneens niet duidelijk wat verstaan dient te worden onder kosten die specifiek met de bedrijfsvoering te maken hebben dan wel met het functioneren van de werknemer. Voornoemde werkgever kan de bedrijfsvoering slechts mogelijk maken met de productiefactor arbeid, die op haar vakterrein geheel up-to-date is. De vraag dient dan ook gesteld te worden of in dit voorbeeld de kosten specifiek samenhangen met de factor arbeid.

Als een werknemer bijvoorbeeld op verzoek van zijn werkgever met cliënten een lunch geniet en hij deze kosten namens zijn werkgever betaalt, is de terugbetaling van deze kosten voor de werknemer naar het oordeel van de Orde geen vergoeding van kosten. Hij heeft immers de rekening van zijn werkgever betaald, zodat sprake is van intermediaire kosten.

De Orde is van mening dat dergelijke intermediaire kosten, hoe ruim het loonbegrip ook zal worden geformuleerd, nooit tot het loon van een werknemer mogen worden gerekend, omdat deze kosten naar hun aard gemaakt zijn door de werkgever en slechts door de werknemer zijn voorgeschoten. De terugbetaling van dergelijke kosten is derhalve naar zijn aard geen vergoeding van kosten die zijn gemaakt door een werknemer.

In een dergelijk geval levert de werkkostenregeling echter een aanzienlijke lastenverzwaring op.

Onder de huidige wetgeving kon de verstrekking van de maaltijd aan de werknemer onbelast blijven, zodat er geen toerekening van de kosten van de desbetreffende maaltijd aan de werknemer behoefde plaats te vinden. Onder de werkkostenregeling lijkt dit echter niet meer mogelijk. De rekening van het restaurant dient – als de Orde het goed begrijpt – onder de nieuwe wetgeving te worden gesplitst in een deel dat ziet op de verstrekking aan de cliënten en een deel dat ziet op de verstrekte lunch aan de werknemer. Deze lunch dient voor het werkelijke bedrag tot het loon van de werknemer te worden gerekend. De werkgever zal dus exact moeten weten wat zijn werknemer tijdens de desbetreffende lunch heeft genoten. Naar de mening van de Orde lijkt deze administratieve last in strijd met de bedoeling van het onderhavige wetsvoorstel. Indien het de bedoeling van de wetgever is ook de maaltijden van de cliënten als loon van de werknemer aan te merken, is de Orde van mening dat het wetsvoorstel zijn doel volledig voorbij schiet. Verstrekkingen aan derden kunnen naar de mening van de Orde naar hun aard niet tot het loon van de werknemers van de inhoudingsplichtige worden gerekend. Ook zou dit tot gevolg hebben dat verstrekkingen aan derden dan de vrijstelling van 1,5% voor werknemers van de inhoudingsplichtige opsoupeert. Ook dit kan niet de bedoeling van de voorgestelde maatregel zijn. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

Indien de onderhavige vereenvoudiging van het huidige vergoedingen- en kostensysteem gewenst is, mede onder verwijzing naar het aangehaalde argument dat dit past in het kader van horizontaal toezicht pleit de Orde ervoor dat de wettekst zodanig duidelijk en eenduidig is voor de praktijk dat bovengemelde vragen niet aan de orde behoeven te komen. De gehele regeling komt – zelfs schematisch bezien – voor de doorsnee ondernemer uitermate ingewikkeld over en vraagt een geheel andere wijze van administratie van de kosten dan tot heden. Elke factuur/bon zal bij binnenkomst gecodeerd dienen te worden. In feite is dan ook sprake van een verlegging van administratieve lasten binnen de onderneming. Door een groot aantal vergoedingen en verstrekkingen als belast aan te merken treedt op zich wel een vereenvoudiging op. Echter uit de bij de memorie van toelichting overgelegde analyses blijkt niet, dan wel onvoldoende, wat de financiële gevolgen op micro niveau zijn. De vrijstellingsgrens van 1,5% kan discriminatoir uitpakken. Ondernemingen die thans veel vrije vergoedingen en verstrekkingen kennen, worden in deze nieuwe regeling geconfronteerd met een lastenverzwaring. Voor anderen kunnen lastenverlichtingen optreden. Met andere woorden: deze wijziging werkt verstorend op de huidige concurrentieverhoudingen van ondernemingen. De onderhavige regeling betekent in feite dat de fiscus sturend op het ondernemingsgebeuren gaat optreden. Indien een ondernemer in enig jaar onder de grens van 1,5% blijft, maar na een aantal jaren, bijvoorbeeld in verband met een 10-jarig bestaan, een personeelsuitje organiseert en daarbij voornoemde grens overschrijdt, is het meerdere belast. Door een deel van het feest in het ene jaar te laten plaatsvinden en de rest begin januari van het volgende jaar kan van dit forfait beter gebruik gemaakt worden. De Orde is er niet van overtuigd geraakt dat het percentage van 1,5% aan de belangen van alle betrokkenen recht doet. Een keuze voor een percentage per sector behoort naar het oordeel van de Orde ook tot de mogelijkheden.

Hierbij kan bijvoorbeeld ook aangesloten worden bij de sectorindeling, waar elke ondernemer dwingend mee te maken heeft. Daarenboven lijkt het erop dat het totaal van vergoedingen/verstrekkingen genoemd in de memorie van toelichting – uit de tekst blijkt dit niet - niet spoort met alle vergoedingen en verstrekkingen die werknemers ontvangen, een en ander gebaseerd op het nieuwe artikel 10 Wet LB 1964.

Indien haar perceptie juist is, zal de norm van 1,5% de facto nog schriller tegen de realiteit afsteken. Om die reden verzoekt de Orde het voorgestelde forfaitpercentage nader te onderbouwen.

In de memorie van toelichting wordt aangegeven dat de vervanging van het systeem van vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen door de werkkostenregeling kostenneutraal zal verlopen. Hiervan is de Orde echter nog niet overtuigd. Zo is bijvoorbeeld geen rekening gehouden met het feit dat in het voorstel belasting wordt geheven over een hogere waarde dan de waarde in het economische verkeer van verstrekkingen als de werkgever meer dan de waarde in het economische verkeer heeft betaald voor de desbetreffende verstrekking. In de praktijk komt dit zeer geregeld voor. Daarnaast is ook geen rekening gehouden met verstrekkingen waarvoor onder de huidige wetgeving een waardering op nihil plaatsvindt, terwijl deze onder de voorgestelde wetgeving volledig in de heffing worden betrokken (bijvoorbeeld maaltijden met relaties). De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

Loon in natura dient op basis van de voorgestelde wettekst te worden gewaardeerd op basis van de waarde in het economische verkeer, maar met als minimum hetgeen de werkgever voor de desbetreffende verstrekking heeft betaald. Het loonbegrip is al bijzonder ruim geformuleerd in het voorgestelde artikel 10 Wet LB 1964, zodat de grondslag voor de heffing van loonbelasting al bijzonder ruim is. Het bevreemdt de Orde derhalve enigszins dat deze grondslag nog verder verruimd wordt door de waarde van een verstrekking te stellen op een hogere waarde dan de waarde in het economische verkeer. Dit lijkt weliswaar eenvoudig zodat de administratieve lasten hierdoor wat lager zullen worden, maar de financiële lasten die hiervan het gevolg zijn zullen hierdoor onevenredig stijgen. De Orde is derhalve van mening dat deze vereenvoudiging beter achterwege kan worden gelaten en verzoekt de staatssecretaris om een toelichting op dit punt.

De keuze wat wel of niet als benoemde vrijstelling gaat gelden, is discretionair en politiek. Bedrijfsverplaatsingen komen beperkt voor. Een vrijstelling voor verhuiskosten in dat kader oogt op zich sympathiek, doch de praktijk heeft meer behoefte aan een fiscale stimulans om werknemers dicht bij het werk te laten wonen, ook vanuit een verantwoord ondernemerschap en milieuoverwegingen. De Orde bepleit dan ook een herbezinning, waarbij vergoedingen/verstrekkingen, waarvan maatschappelijk thans volstrekt aanvaard is dat deze niet tot een arbeidsbeloning horen, vrij zijn. Voorkomen dient te worden dat de loonheffing een verstrekkingenheffing wordt. Indien voor dit laatste gekozen wordt, bepleit de Orde allereerst een principiële discussie, dit eveneens in relatie tot het thans ingediende wetsvoorstel Uniformering loonbegrip. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

### *2.5 Eindheffing*

De toelichting bij de wettekst lijkt te suggereren dat het totale loon aan kostenvergoedingen en verstrekkingen, na aftrek van benoemde vrijstellingen en met inachtneming van thans nog niet bekende waarderingsvoorschriften, die mogelijk in de praktijk aanleiding kunnen vormen voor veel discussies, verplicht onderworpen is aan een eindheffing van 80%. De Orde is van oordeel dat de werkgever evenzeer kan kiezen voor een normale verloning.

De Orde ziet dit dan ook graag in de wettekst zelf tot uitdrukking komen, teneinde discussies met controleambtenaren te voorkomen. De Orde geeft de staatssecretaris in overweging het wetsvoorstel met inachtneming van het voorgaande aan te passen.

### *2.6 Uitvoeringsregeling*

Het loonbegrip wordt in het wetsvoorstel bijzonder ruim geformuleerd. Ter afbakening van het loonbegrip wordt slechts een beperkt aantal vrijstellingen opgenomen. De exacte afbakening van het loonbegrip zal – naar de Orde aanneemt – plaatsvinden in de uitvoeringsregeling. Principieel is de Orde van mening dat de grondslag voor de belastingheffing in de wet zelf dient te worden neergelegd en niet in een uitvoeringsregeling. De Orde is derhalve van mening dat alle vrijstellingen zouden moeten vastliggen in de wet. Dit bevordert de rechtszekerheid. De Orde kan bovendien niet beoordelen welke vrijstellingen in welke vorm uiteindelijk in de uitvoeringsregeling zullen worden opgenomen. Derhalve verzoekt de Orde de staatssecretaris om het voorstel voor de uitvoeringsregeling, zoals deze zal gaan luiden na de inwerkingtreding van het wetsvoorstel, reeds bij de behandeling van dit wetsvoorstel kenbaar te maken, zodat ook het parlement zich hierover kan uitlaten.

### *2.7 Effecten werkkostenregeling bij ingeleend personeel*

Naar de mening van de Orde pakt de werkkostenregeling ook administratief onevenredig zwaar uit voor bijvoorbeeld uitzendbureaus ingeval er verstrekkingen door inleners worden gedaan aan uitzendkrachten. Ook voor inleners betekent de werkkostenregeling een onevenredige verzwaring van de administratieve lasten. Onder de voorgestelde wetgeving zal de inlener namelijk alle vergoedingen en verstrekkingen aan de uitlenende partij moeten melden. In het voorstel is naar het oordeel van de Orde onduidelijk op welke wijze de werkkostenregeling uitwerkt. De Orde verzoekt de staatssecretaris om op dit punt wettelijke duidelijkheid te geven.

### *2.8 Voorzieningen op de werkplek*

In het voorgestelde artikel 13, derde lid, Wet LB 1964 is een delegatiebepaling opgenomen op basis waarvan onze Minister voor voorzieningen op de werkplek uitzonderingen kan maken op het zeer ruime loonbegrip zoals dat in artikel 10 van de Wet LB 1964 zal worden opgenomen. Naar de mening van de Orde zouden echter alle voorzieningen die op de werkplek worden gebruikt of verbruikt in beginsel vrijgesteld dienen te zijn. De Orde stelt voor om dit als hoofdregel in de tekst van de wet vast te leggen. Eventuele uitzonderingen hierop zouden bij Ministeriële regeling kunnen worden vastgesteld. Dit om te voorkomen dat een bijna eindeloze hoeveelheid voorzieningen die op de werkplek worden verstrekt in de uitvoeringsregeling zou moeten worden opgenomen, zoals op de werkplek verstrekt toiletpapier, zeep, pennen, werkkleding die achterblijft op de werkplek, afschrijving van het kantoorpand of fabrieksgebouw, machines waarmee de werknemers werken, om er maar enkele te noemen. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit voorstel.

### *2.9 Werkkostenregeling en samenhangende groep*

De werkkostenregeling, zoals deze is neergelegd in het wetsvoorstel, dient per inhoudingsplichtige te worden toegepast. Binnen concerns komt het echter regelmatig voor dat niet alle werknemers werkzaam zijn voor dezelfde inhoudingsplichtige.



Sommige inhoudingsplichtige vennootschappen binnen het concern zullen wellicht niet de gehele 1,5%-vrijstelling in de eindheffingsregeling kunnen benutten, terwijl andere inhoudingsplichtige vennootschappen binnen hetzelfde concern meer vergoeden of verstrekken dan de vrijstelling, zodat zij loonheffingen verschuldigd zijn naar een tarief van 80%. Op concernniveau wordt dan enerzijds belasting verschuldigd, terwijl anderzijds vrijstellingen onbenut blijven. De Orde acht dit niet gewenst en stelt derhalve voor om (bijvoorbeeld) binnen een samenhangende groep inhoudingsplichtigen (SGI) een overheveling van het onbenut gebleven deel van de vrijstelling toe te staan. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit voorstel.

### *2.10 Internationale aspecten*

Over internationale aspecten lijkt tot op heden weinig gedachtenvorming te hebben plaatsgevonden. De Orde zal dit toelichten. Werknemers die geen in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige hebben worden door de introductie van de werkkostenregeling naar de mening van de Orde onevenredig zwaar getroffen. De Orde denkt met name aan de grensarbeiders die in Nederland wonen en in België werkzaam zijn. Deze werknemers betalen in België belasting over hun inkomen. Omdat de heffing in België hoger is dan in Nederland alsmede vanwege het feit dat de hypotheekrente in België niet aftrekbaar is, is in het Verdrag met België een compensatieregeling opgenomen die bewerkstelligt dat een inwoner van Nederland die in België werkt, niet slechter af is dan zijn buurman die in Nederland woont en werkt. Door de introductie van de werkkostenregeling wordt de grondslag voor de belastingheffing in beginsel verhoogd met de door de werknemer gemaakte kosten. Indien de Nederlandse werkgever de eindheffingsregeling toepast, hetgeen hij normaal gesproken zal doen, behoort dit niet meer tot het loon van de werknemer. De kosten drukken dan bij de werkgever. De werkgever van een grensarbeider kan echter de verschuldigde belasting over de verstrekkingen niet bij wijze van eindheffing voor zijn rekening nemen. Hij is in de regel immers in Nederland niet inhoudingsplichtig. Hierdoor ontstaat er een grote rechtsongelijkheid tussen in Nederland en in België werkzame werknemers, die niet wordt opgelost door de in het belastingverdrag opgenomen compensatieregeling. Dit komt omdat het loon dat als uitgangspunt dient voor de vergelijking tussen de Nederlandse en Belgische belastingheffing (schaduwberekening) stijgt, zodat er minder compensatie kan worden geclaimd. Per saldo gaan grensarbeiders er derhalve onevenredig op achteruit. Overigens is voorgesteld een vergelijkbare regeling op te nemen in het nieuwe verdrag met Duitsland. De Orde verzoekt de staatssecretaris op dit punt dan ook om een nadere uiteenzetting over de praktische gevolgen van de voorgestelde regeling.

Extraterritoriale kosten, zijnde extra kosten die worden opgeroepen door internationale tewerkstelling, kunnen op basis van de tekst van het wetsvoorstel uitsluitend onbelast worden vergoed (gerichte vrijstelling) als de betrokken werknemer in Nederland beschikt over een zogenoemde 30%-regeling (bewijsregel). Ingekomen werknemers die wel kosten maken, maar niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling of werknemers die meer kosten maken dan 30% van hun inkomen, kunnen deze kosten volgens de tekst van het wetsvoorstel niet meer onbelast vergoed krijgen.

Werknemers die geen in Nederland gevestigde werkgever hebben, worden hierdoor onevenredig zwaar belast, aangezien de vergoeding die zij van hun werkgever ontvangen ter dekking van deze kosten tot hun loon worden gerekend.

Dit lijkt echter niet de bedoeling van de wetgever, nu in de memorie van toelichting is aangegeven dat er geen wijziging ten opzichte van de huidige wetgeving beoogd is.

De Orde stelt derhalve voor, in lijn met de bedoeling, de tekst van het wetsvoorstel zodanig aan te passen dat alle extraterritoriale kosten onder de gerichte vrijstelling van artikel 31a, tweede lid, letter e, Wet op de loonbelasting 1964 worden gebracht, opdat de huidige situatie voor ingekomen werknemers gecontinueerd kan worden. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit voorstel.

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is aangegeven dat buitenlandse werkgevers die werknemers in Nederland te werk stellen, waarbij het niet uitmaakt of deze in Nederland wonen of niet, er voor kunnen kiezen om in Nederland aangemerkt te worden als inhoudingsplichtige. Dit wordt als argument gebruikt om te onderbouwen dat buitenlandse werknemers niet slechter worden behandeld dan Nederlandse werknemers, zodat het wetsvoorstel EG-proof is. Naar de mening van de Orde is dit argument te dun. Een werknemer heeft het in de meeste gevallen niet in de hand of zijn (buitenlandse) werkgever zich in Nederland vrijwillig registreert als inhoudingsplichtige voor de loonbelasting. Gezien de administratieve lasten die met een dergelijke registratie gepaard gaan, alsmede de financiële risico's die hieraan zijn verbonden als niet geheel aan alle administratieve voorwaarden is voldaan, zullen de meeste buitenlandse werkgevers zich niet geroepen voelen om zich vrijwillig in Nederland als inhoudingsplichtige te registreren uitsluitend om een aantal in Nederland werkende werknemers te faciliteren. In dat geval behoren alle vergoedingen en verstrekkingen die de werkgever doet en die niet gericht zijn vrijgesteld, tot het loon van de werknemer, waardoor hij aanzienlijk zwaarder belast zal worden dan een werknemer die overigens in dezelfde omstandigheden verkeert maar wel een Nederlandse inhoudingsplichtige werkgever heeft. Ook kunnen werknemers met een buitenlandse werkgever hun inkomensbestanddelen niet kiezen (cafeteria-model) zodanig dat inkomen vervolgens door de werkgever onder het eindheffingstarief van 80% kan worden gebracht. De Orde verzoekt de staatssecretaris om deze aspecten in het wetgevingsproces alsnog te regelen.

### *2.11 Premieheffing*

In de praktijk komt het vaak voor dat werknemers binnen een concern meerdere dienstbetrekkingen hebben, met name met buitenlandse groepsvennootschappen. Op basis van de Europese sociale verzekeringsverordening blijven deze werknemers sociaal verzekerd in Nederland. De verschuldigde premies dienen vanaf 2006 op basis van de VCR-methode te worden berekend door alle concernwerkgevers afzonderlijk, op basis van het aldaar verdiende salaris. Dit betekent dat er in de gevallen waarin een werknemer tevens in dienst is van buitenlandse groepsvennootschappen, per werknemer die in deze situatie verkeert meer dan de maximale premie verschuldigd wordt door het concern. Tot de inwerkingtreding van het wetsvoorstel wordt deze dubbele premieheffing voorkomen door achteraf de te veel betaalde premie te verrekenen met de werkgevers die de premie hebben ingehouden (EPV en EBV). Deze verrekening bracht echter administratieve lasten voor werkgevers met zich mee omdat de gerestitueerde premie aan de werknemer moest worden teruggegeven.

In het onderhavige wetsvoorstel wordt voorgesteld de te veel afgedragen premie niet te restitueren aan de desbetreffende werkgevers. De hoofdreden hiervoor is de administratieve eenvoud. Naar de mening van de Orde is dit argument misplaatst, nu premieheffing met ingang van de inwerkingtreding van het wetsvoorstel nog slechts plaatsvindt te laste van de werkgever. Er zijn voor de werkgever derhalve geen administratieve lasten meer verbonden aan de premierestitutie.

Wel kunnen de financiële lasten oplopen tot ongeveer €10.000 per werknemer per dienstbetrekking als hij bij meerdere concernvennootschappen werkzaam is. Het vorenstaande doet zich eveneens voor bij uitzendkrachten die gelijktijdig meerdere (kleine) banen hebben bij verschillende uitzendbureaus. Naar de mening van de Orde dient deze financiële lastenverzwaring ongedaan te worden gemaakt. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

### *2.12 Conclusie*

Alle bezwaren en onduidelijkheden die het wetsvoorstel oproept overziend, brengt de Orde tot de conclusie dat het voorstel van de werkkostenregeling moet worden heroverwogen en niet in deze vorm kan worden ingevoerd. Gelet op het feit dat dit onderdeel van het wetsvoorstel op zijn vroegst in 2011 in werking zal treden, bepleit de Orde dit onderdeel in een separaat wetsvoorstel onder te brengen, zodat de parlementaire behandeling zorgvuldig kan plaatsvinden in het voorjaar van 2010.

## **3. Enkele formeelrechtelijke vereenvoudigingen**

### *3.1 Bijzondere regels voor voorlopige aanslagen IB*

De Orde heeft met instemming gelezen dat in de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 wordt voorgesteld om de procedure rond voorlopige aanslagen inkomstenbelasting te wijzigen. Met name de regeling dat tot aan het moment van opleggen van een definitieve aanslag de voorlopige aanslag kan worden herzien bij voor bezwaar vatbare beschikking is een verbetering. De mogelijkheid veranderingen via een elektronisch formulier door te geven is een verbetering en vereenvoudiging voor burgers.

De Orde vraagt zich af waarom de mogelijkheid wordt beperkt tot de inkomstenbelasting. Immers, bij met name de vennootschapsbelasting spelen dezelfde punten als die in de memorie van toelichting worden genoemd. De Orde raadt daarom aan het onderhavige voorstel over te hevelen van de Wet inkomstenbelasting 2001 naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen en het voorstel niet tot de inkomstenbelasting te beperken.

### *3.2 Ambtshalve vermindering aanslagen IB met rechtsbescherming*

De Orde is verheugd over het voorstel in artikel I, onderdeel T, van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 om de beslissing op een verzoek om ambtshalve vermindering voor bezwaar en beroep vatbaar te maken. Daarmee wordt een thans bestaande lacune in de rechtsbescherming opgevuld. Het bevreedt de Orde evenwel dat deze mogelijkheid wordt beperkt tot de inkomstenbelasting. Wetstechnisch acht de Orde het voorts onjuist om een dergelijke rechtsingang in de Wet inkomstenbelasting 2001 te regelen en niet in de Algemene wet inzake rijksbelasting. De regeling van het verzamelinkomen waarnaar in de memorie van toelichting wordt verwezen, is immers ook in de Algemene wet inzake rijksbelastingen opgenomen evenals de mogelijkheid van ambtshalve vermindering door de inspecteur.

De Orde beveelt de staatssecretaris aan de onderhavige rechtsingang te verplaatsen naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen en deze rechtsingang uit te breiden tot andere belastingmiddelen.

### *3.3 Heffingsrente, revisierente, betalingskorting en verzamelinkomen onderdeel van belastingaanslag*

Op grond van artikel XV, onderdeel C, Fiscale vereenvoudigingswet 2010 gaat een bezwaar tegen de belastingaanslag automatisch gelden als een bezwaar tegen de heffingsrente, revisierente, het verzamelinkomen en de betalingskorting. Omgekeerd geldt een bezwaar tegen die op de aanslag opgenomen beschikkingen hierdoor mede als een bezwaar tegen de belastingaanslag. De Orde is verheugd over het afschaffen van deze voor gewone burgers vaak onbegrijpelijke en als onnodig formalistisch ervaren regel. Wel betreurt de Orde het dat niet van de gelegenheid gebruik is gemaakt om hetzelfde te regelen voor de verliesbeschikkingen. De verliesvaststellingsbeschikking ex artikel 20b Wet Vpb en artikelen 3.151 en 4.50 Wet IB 2001 en de verliesverrekeningsbeschikking ex artikel 21a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de artikelen 3.152 en 4.52 Wet inkomstenbelasting 2001 worden immers eveneens op het aanslagbiljet vermeld. Een dergelijke wijziging zou neerkomen op een codificatie van bestaande rechtspraak<sup>1</sup> en leiden tot een betere rechtszekerheid voor de burger. De Orde merkt voorts op dat naar haar mening dezelfde argumenten voor de voorgestelde vereenvoudiging eveneens van toepassing op de regeling omtrent de verliesbeschikkingen.

Deze wijziging zal pas gelden voor belastingaanslagen over tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 2010 (artikel XXVII, eerste lid, onderdeel c, Fiscale vereenvoudigingswet 2010). Dit betekent dat als in de komende jaren bezwaar wordt gemaakt tegen belastingaanslagen over eerdere tijdvakken, bijvoorbeeld de in 2012 opgelegde aanslag 2009, nog wel expliciet bezwaar moet worden gemaakt tegen de op het aanslagbiljet opgenomen beschikkingen, zoals heffingsrente. De Orde ziet geen goede reden waarom de wetwijziging niet direct zou kunnen gelden voor alle aanslagen opgelegd vanaf 1 januari 2010, ongeacht het tijdvak waarop deze betrekking hebben. De gekozen inwerkingtredingsbepaling maakt het voor burgers de komende jaren erg verwarrend wanneer wel en wanneer niet bezwaar moet worden gemaakt tegen heffingsrente. Een uniforme regeling zou de overzichtelijkheid voor burgers en bedrijfsleven ten goede komen. De Orde geeft de staatssecretaris in overweging het wetsvoorstel zodanig aan te passen dat een bezwaar tegen een belastingaanslag die is opgelegd op of na 1 januari 2010 automatisch geldt als een bezwaar tegen de op het aanslagbiljet vermelde heffingsrente, revisierente, verzamelinkomen, betalingskorting en de verliesbeschikkingen.

### *3.4 Startdatum heffingsrente voor IB en Vpb*

De Orde kan zich vinden in het voorstel om met betrekking tot de berekening van heffingsrente terug te keren naar het systeem van vóór 2005, inhoudende dat de heffingsrente wordt berekend vanaf het einde van het belastingtijdvak voor de heffing van inkomsten- en vennootschapsbelasting. Die terugkeer betekent dat ook de verrekening van dividendbelasting op de voet van artikel 25, eerste lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 weer kan plaatsvinden op de wijze van vóór 16 november 2005. Per die datum is de wet gewijzigd om ongewenste vergoeding van heffingsrente te voorkomen.

De vrees bestond dat tegen het eind van het belastingtijdvak een voor de vennootschapsbelasting vrijgesteld dividend zou worden uitgekeerd onder inhouding van dividendbelasting, die zou kunnen worden verrekend door middel van een negatieve aanslag vennootschapsbelasting, hetgeen zou leiden tot een vergoeding van heffingsrente over een periode waarin nog geen

---

<sup>1</sup> Hoge Raad 13 februari 2004, nr. 38 483, BNB 2004/159.

dividendbelasting was afgedragen. Daarom wordt in voorkomende gevallen geen verrekening maar een teruggaaf op de voet van artikel 10, tweede lid, Wet op de dividendbelasting 1965 verleend, waarover geen heffingsrente wordt vergoed (zie Tweede Kamer, vergaderjaar 2005-2006, 30 306, nr. 42, p. 3-4). De wetwijziging per 16 november 2005 heeft geleid tot onduidelijkheden en ongewenste neveneffecten. Omdat voorts de grond voor deze wijziging komt te vervallen zodra de voorgestelde wijziging in werking treedt, stelt de Orde de volgende flankerende wijzigingen voor:

- a. In artikel 25, eerste lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt de zinsnede "behoudens voor zover deze belastingen zijn geheven naar opbrengsten en prijzen die geen deel uitmaken van de belastbare winst of het Nederlandse inkomen van het jaar" gewijzigd in "betrekking hebbende op bestanddelen van de winst en van het Nederlands inkomen".
- b. Artikel 10, tweede lid, Wet op de dividendbelasting 1965 vervalt, onder vernummering van het derde lid in het tweede lid.

De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op voormelde voorstellen.

#### **4. Uniformering begrippen**

De Orde onderschrijft het streven van het kabinet om te komen tot vereenvoudiging van fiscale wetgeving. Een goede maatregel daartoe acht de Orde de voorgestelde uniformering van het partnerbegrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Hierdoor wordt voorkomen dat dezelfde wetteksten steeds in de diverse heffingswetten moeten worden herhaald en kan voortaan in de diverse heffingswetten worden volstaan met specifieke op deze heffingswetten toegespitste afwijkingen van het algemene partnerbegrip uit de AWR.

De Orde beveelt aan iets soortgelijks te doen met het begrip lichaam. Weliswaar wordt dit begrip in art. 2, lid 1, onderdeel b, AWR reeds gedefinieerd maar deze definitie bevat niet de uitbreidingen van dit begrip met onder meer de coöperaties, fondsen voor gemene rekening en open commanditaire vennootschappen die alsnog in de diverse heffingswetten plaatsvinden. De Orde wijst bijvoorbeeld op art. 4.5 en art. 4.5a Wet IB 2001, op art. 12a Wet LB 1964, op art. 17, vierde lid Wet Vpb 1969 en op art. 1, eerste en tweede lid, Wet DB 1965. Door ook deze uitbreidingen op het begrip 'lichaam' in één artikel centraal te regelen in de AWR wordt bereikt dat al die definitiebepalingen in de afzonderlijke heffingswetten kunnen vervallen. Ook hierdoor wordt fiscale wetgeving doorzichtiger.

Overwogen zou voorts kunnen worden iets soortgelijks te doen met de begrippen 'verbonden lichaam' en 'verbonden natuurlijk persoon' die in diverse bepalingen in de Wet IB 2001 en Wet Vpb 1969 voorkomen en waarvan de definities overigens niet altijd gelijk zijn.

#### **5. Schrappen terugwentelingsmogelijkheid van drie maanden voor lijfrentepremies**

Hoewel de Orde begrip kan opbrengen voor het schrappen van de driemaandsperiode voor lijfrentepremies - waarbij zij aangetekend dat van echte problemen in de praktijk met betrekking tot deze teurgwentelingsmogelijkheid de Orde niet is gebleken - wijst de Orde wel op mogelijke overgangsproblemen.

Belastingplichtigen met een lopend lijfrentecontract zullen zich ervan bewust moeten zijn dat zij hun contractueel afgesproken lijfrentepremie voortaan eerder zullen moeten voldoen. Dit zal gepaard moeten gaan met aanpassing van het lijfrentecontract.

De Orde spreekt de hoop uit dat in de uitvoeringspraktijk met deze wijziging soepel zal worden omgegaan opdat belastingplichtigen niet één jaar hun lijfrentepremieaftrek mislopen.

### **6. Gewijzigde peildatum in box 3**

De Orde is positief over de wijziging van de peildata in box 3 van twee peildata naar één peildatum. Vereenvoudiging van fiscale wetgeving is ook voor de Orde een belangrijke kwestie. In het verlengde hiervan doet de Orde de aanbeveling om de anti-boxhopbepalingen van art. 2.14, derde lid, onderdelen b en c, Wet IB 2001 te stroomlijnen en de harde fictiebepaling van onderdeel b van genoemd artikel te laten vervallen en onderdeel c van genoemd artikel uit te breiden met de driemaandsperiode van onderdeel b. Hierdoor krijgt de belastingplichtige in alle gevallen van boxhoppen de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren. De Orde wijst erop dat het inmiddels wel vaste jurisprudentie is van het Hof van Justitie EG dat een fictiebepaling proportioneel moet zijn, en de fictiebepaling van art. 2.14, derde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 is dat naar de mening van de Orde niet. Ook in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde natuurlijke personen kunnen met deze fictiebepaling van onderdeel b van genoemd artikel worden geconfronteerd met alle risico's vandien.

## **E. WET UNIFORMERING LOONBEGRIJF**

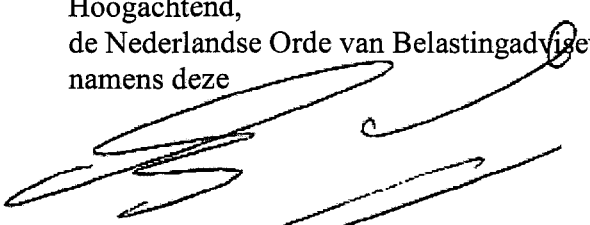
### **Het voorgestelde systeem van de inkomensafhankelijke bijdrage**

De inkomensafhankelijke bijdrage Zvw wordt vanaf 2011 van de werkgever geheven. Vergoeding van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw aan de werknemer is daardoor niet meer nodig.

De administratieve lastenverlichting die door deze voorgestelde wijziging ontstaat, met name ten aanzien van de (verwerking) van de teruggaaf van teveel ingehouden en vergoede inkomensafhankelijke bijdrage Zvw, juicht de Orde toe. Nu het begrip werkgever en inhoudingsplichtige nog niet geüniformeerd zijn, stelt de Orde voor dit alsnog te doen. Hierdoor kan de Zorgverzekeringswet transparanter worden. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

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