

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, 7 oktober 2011

**Betreft:      Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde  
van Belastingadviseurs op het wetsvoorstel Belastingplan 2012 en het  
wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Belastingplan 2012 en het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012. In deze brief voorziet de Orde de voorgestelde maatregelen in deze wetsvoorstellen van commentaar.

De Orde raadt de Kamerleden aan de Staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris) een reactie te vragen op de in dit commentaar opgeworpen punten.

De Orde begint met een samenvatting waarna het uitgebreide commentaar volgt.

Zowel de samenvatting als het uitgebreide commentaar is opgedeeld in twee onderdelen. Onderdeel A ziet op de voorgestelde maatregelen in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 ('Wet Vpb 1969') en de Wet op de dividendbelasting ('Wet div.bel').

Onderdeel B heeft betrekking op de voorgestelde maatregelen in de Wet inkomstenbelasting 2001 ('Wet IB 2001'), de Wet op de Loonbelasting 1964 ('Wet LB 1964 ') en de Algemene wet inzake rijksbelastingen ('AWR').

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

1

## ***Onderdeel A***

### ***Inleiding***

‘Leuker kunnen we het niet maken, maar wel moeilijker!’

Deze variatie op de reclameleus van de belastingdienst speelde menig lid van de Orde de afgelopen weken door het hoofd bij bestudering van de voorstellen betreffende de aftrekbaarheid van overnamerente en buitenlandse ondernemingsverliezen. De Orde is geschrokken van de 6 pagina’s wettekst en een nog groter aantal pagina’s toelichting die worden voorgesteld om te regelen dat buitenlandse ondernemingsverliezen voortaan niet meer in Nederland kunnen worden afgetrokken van de winst, behoudens ingeval van definitieve staking. Was niet één van de drie pijlers van het in de Fiscale Agenda geformuleerde beleid te streven naar een eenvoudiger belastingstelsel? De Orde is van mening dat dit complex van ingewikkelde wetsartikelen haaks staat op die beleidsvisie. Het is de Orde niet duidelijk waarom zo’n ingewikkelde wetgeving nodig is, waardoor tevens de kosten van handhaving en uitvoering significant zullen toenemen. Naar de mening van de Orde zou ook op veel eenvoudiger wijze de bestaande regeling aangescherpt kunnen worden. De Orde betreurt het dat zij niet de gelegenheid heeft gekregen om een inhoudelijke bijdrage te leveren aan het ontwerpen van een eenvoudige doch solide wettelijke regeling. Weliswaar is de Orde over dit onderwerp en over de overnamerente geconsulteerd, maar op dat moment was het ter discussie stellen van de gekozen vormgeving reeds een gepasseerd station.

De Orde constateert dat ook het voorstel betreffende de overnamerente een uitermate ingewikkelde regeling is, die bovendien gestapeld wordt op de vele reeds bestaande renteaftrekbeperkingen. Daardoor dreigt een onoverzichtelijk ‘geheel’ te ontstaan waar ook nog een regeling om de Bosalrente te beperken, naar is aangekondigd, aan toe zal worden gevoegd. De Orde constateert, en zal dat hierna onderbouwen, dat dit voorstel veel te ver doorschiet. De overkill en complexiteit zijn voor de Orde reden om er bij de Staatssecretaris en de Tweede Kamer op aan te dringen dit voorstel aan te passen.

Men begrijpe de Orde niet verkeerd: de Orde heeft begrip voor de wens van de politiek om excessieve schuldfinanciering bij overnames tegen te gaan door de aftrekbaarheid van overnamerente te beperken. Maar zo’n maatregel dient niet verder te gaan dan nodig is om dit doel te bereiken. Om die reden stelt de Orde een alternatief voor dat eenvoudig toepasbaar is en geen overkill bevat. Het ontbreken van overkill is tevens van belang om strijd met Europees Recht te voorkomen. Ook dit lichten wij hierna toe.

Samenvatting

*Beperking renteaftrek overnameholdings (artikel 15ad Wet Vpb 1969)*

De Orde heeft grote bezwaren tegen dit deel van het wetsvoorstel. De belangrijkste bezwaren van de Orde zijn de volgende.

1. De Orde is van mening dat het voorgestelde artikel 15ad Wet Vpb 1969 nodeloos ingewikkeld is en te ver doorschiet onder meer doordat het de toegestane verhouding eigen vermogen / vreemd vermogen niet toepast op de financiering van de transactie, doch op de geconsolideerde fiscale balans nadat de overname heeft plaatsgevonden. Aangezien de overgenomen vennootschap doorgaans een deel van haar activiteiten met geleend geld zal hebben gefinancierd, worden haar schulden in die aanpak eveneens in de toegestane verhouding eigen vermogen / vreemd vermogen betrokken. Dit heeft tot gevolg dat ook overnames die niet excessief met schuld zijn gefinancierd tegen een aftrekbeperking aan zullen lopen. De Orde is van mening dat dit leidt tot een ongerechtvaardigde overkill. In het cijfervoorbeeld dat in het uitgebreide commentaar (punt 13) wordt gegeven, is zowel de overnemende vennootschap als de overgenomen vennootschap met evenveel eigen als vreemd vermogen gefinancierd. Desalniettemin is de gehele overnamerente niet aftrekbaar. Dit gevolg acht de Orde ongewenst, mede met het oog op het vestigingsklimaat in Nederland.
2. De voorgestelde regeling bevat nog een aantal andere aspecten die niet wenselijk zijn. Zo belemmert deze aanpak de overgenomen vennootschap in haar expansie. Want indien zij daarvoor geld leent, zal die schuld ertoe kunnen leiden dat overnamerente, die eerst aftrekbaar was, alsnog niet aftrekbaar wordt. Ook verliezen van de overgenomen vennootschap kunnen ertoe leiden dat rente die eerst aftrekbaar was, nadien niet meer aftrekbaar is omdat het eigen vermogen door die verliezen is aangetast.

De hier gesignaleerde overkill is voor de Orde reden om de Staatssecretaris en de Tweede Kamer te adviseren dit voorstel aan te passen.

3. Bij dit advies spelen ook de volgende overwegingen een rol.

De aftrekbaarheid van rente als bedrijfskosten ligt bij het (internationale) bedrijfsleven even gevoelig als de aftrekbaarheid van hypotheekrente in de nationale politiek. Als er reeds nu gereede twijfel is over de houdbaarheid van de voorgestelde maatregel, dan zal die twijfel nog jaren blijven bestaan en dat is ronduit slecht voor het imago van Nederland. Nederland kan zich niet permitteren om over een paar jaar weer aan het wettelijke regime betreffende rentekosten te gaan sleutelen. Een wetswijziging nu moet 'in één keer goed' zijn. Dat laatste kan naar de mening van de Orde slechts worden beoordeeld in samenhang met de reeds bestaande renteaftrekbeperkingen en de toekomstige Bosalrenteaftrekbeperking.

4. Daar komt nog bij dat de nog te ontwerpen aftrekbeperking van Bosalrente om Europeesrechtelijke redenen consistent moet zijn met de aftrekbeperking van overnamerente. Het uitgangspunt van de eerste is immers dat rentekosten van een buitenlandse overname in het buitenland thuishoren, terwijl dit wetsvoorstel door zijn overkill er toe leidt dat ook de rentekosten van binnenlandse overnames kennelijk evenmin in Nederland thuis horen. Een gebrek aan consistentie van het wettelijk systeem op het punt van de toerekening van rentekosten aan Lidstaten van de Europese Unie is fnuikend voor de Europeesrechtelijke houdbaarheid van dit wetsvoorstel, aangezien het thans voorgestelde artikel 15ad Wet Vpb 1969 zonder coherente rechtvaardiging ten nadele werkt van grensoverschrijdende overnames. De overkill in dit wetsvoorstel maakt dat er een reëel risico bestaat dat dit voorstel in strijd is met het Europese recht. Voor een analyse van de Europeesrechtelijke aspecten van dit voorstel wordt verwezen naar de bijlage bij deze brief.

Mede om deze reden adviseert de Orde een aanpassing van dit wetsvoorstel.

Om de hierboven genoemde bezwaren weg te nemen, bepleit de Orde om de financiering van overnames met te veel vreemd vermogen tegen te gaan met een transactiegebonden aanpak zoals in artikel 10a Wet Vpb 1969. Deze bepaling is weliswaar voor verbetering vatbaar maar is in de praktijk een effectieve bepaling gebleken om winstdrainage tegen te gaan. Daarbij zou, aansluitend bij de voorgestelde ratio van 2:1, het toegestane percentage vreemd vermogen waarmee de aankoop in de eerste 12 maanden na aankoop mag worden gefinancierd, kunnen worden gesteld op 65%, op 60% in de tweede twaalfmaandsperiode, op 55% in de derde twaalfmaandsperiode enzovoorts tot 0% in het veertiende jaar. Rente die op grond van deze bepaling, na toepassing van de MKB-franchise van EUR 1.000.000, niet aftrekbaar is, zou, net als in het voorgestelde artikel 15ad, verrekenbaar moeten zijn in latere jaren waarin daarvoor de ruimte bestaat.

*Objectvrijstelling vaste inrichting (artikel 15 e t/m 15j Wet Vpb 1969, artikel 33b t/m 33d Wet Vpb 1969, 23d Wet Vpb 1969 en flankerende bepalingen)*

5. De Orde betreurt het ten zeerste dat een al decennia lang goed werkend systeem dreigt te worden vervangen door een nieuwe methodiek die resulteert in maar liefst zes nieuwe, complexe artikelen in de Wet Vpb 1969 en tevens drie noodzakelijke bepalingen van overgangsrecht. Als de Orde het goed ziet, heeft deze grote systeemwijziging slechts een zeer beperkt fiscaal doel, namelijk het timingvoordeel van een systeem van verliesimport en latere recapture van verliezen voor belastingplichtigen weg te nemen, door van meet af aan verliesimport niet toe te staan. Op de aftrekbaarheid van permanente buitenlandse verliezen heeft de voorgestelde systeemwijziging een relatief geringe impact (mede in samenhang van de liquidatieverliesregeling van art. 13d Wet Vpb 1969), dus het belang schuilt voornamelijk in de tijdelijke verliezen. De Orde is van mening dat een dergelijke beperkte timingkwestie zo'n omvangrijke systeemwijziging niet rechtvaardigt.

6. Zo al de noodzaak zou bestaan om het timingvoordeel van de import van tijdelijke verliezen weg te nemen, zou wellicht een minder vergaande variant kunnen worden overwogen, waarbij een beperkt timingvoordeel wordt toegestaan maar een al te lang uitstel van het inhalen van deze verliezen niet. Een dergelijke variant zou naar de mening van de Orde kunnen bestaan uit een geforceerde recapture van buitenlandse verliezen na een bepaalde termijn (bijvoorbeeld 5 jaar), langs de lijnen van het inmiddels weer afgeschafte artikel 13ca Wet Vpb 1969 . Een dergelijke gedwongen terugname van verliezen zou ook een deel van de uitstelproblematiek kunnen adresseren voor die gevallen waarin een buitenlandse vaste inrichting is omgezet in een buitenlandse dochtermaatschappij (artikel 13c Wet Vpb 1969).
7. Uit een oogpunt van fiscaal vestigingsklimaat acht de Orde de regimewijziging ongewenst. Het is een pluspunt van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat dat buitenlandse vaste inrichtingsverliezen in mindering komen op de wereldwinst en daarmee effectief op de Nederlandse winst. Aangezien het om een timingvoordeel gaat, is het geen budgettair kostbaar element om te handhaven, en toch iets waarin Nederland zich ten opzichte van een aantal landen positief onderscheidt. De Orde betreurt het als dit concurrentievoordeel wordt opgegeven, terwijl er relatief weinig budgettair belang tegenover staat.
8. Op zijn minst zou de Orde willen verzoeken de aftrek van buitenlandse opstartverliezen mogelijk te maken. Expansie in het buitenland door het Nederlandse bedrijfsleven is immers gewenst, en de Orde acht het een verslechtering van het Nederlandse vestigingsklimaat om reeds de eerste stap van het Nederlandse bedrijfsleven over de grens fiscaal te ontmoedigen.
9. Tot slot wil de Orde wijzen op een overkill situatie die zich kan voordoen met betrekking tot het voorgestelde artikel 15i Wet Vpb 1969. Op grond van deze regeling wordt een stakingsverlies teruggenomen voor een bedrag ter grootte van het in aftrek gekomen verlies ingeval de belastingplichtige binnen drie jaren na het tijdstip waarop het stakingsverlies in aftrek is gekomen weer winst uit die andere staat gaat genieten. Dit betekent dat in de situatie dat de belastingplichtige een stakingsverlies van bijvoorbeeld EUR 1,000,000 heeft geclaimd en binnen drie jaren weer een winst maakt van EUR 600.000, het gehele bedrag van EUR 1,000,000 wordt teruggenomen, in plaats van EUR 600,000. Dit pakt onredelijk uit met name in die situaties, waar de belastingplichtige winst uit dat andere land gaat genieten uit andersoortige activiteiten. Is de Staatssecretaris bereid om de regeling op dit punt aan te passen?

*Aanmerkelijk belang voor buitenlands belastingplichtigen (artikel 17 derde lid, onderdeel b en artikel 17, vijfde lid, Wet Vpb 1969)*

10. De Orde begrijpt dat deze wetswijziging beoogt deze bepaling EU-proof te maken. Het spijt de Orde te moeten concluderen dat ook na deze aanpassing, deze bepaling nog steeds in strijd is met het EU-recht. De onderbouwing van dit standpunt is het volgende.

Het is vaste rechtspraak van het HvJ EU dat een directe discriminatie naar nationaliteit slechts kan worden gerechtvaardigd op grond van expliciet in het Verdrag genoemde

rechtvaardigingsgronden (zie bijvoorbeeld zaak C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, punt 32). Naar de mening van de Orde discrimineert artikel 17, lid 3, letter b, Wet Vpb rechtstreeks naar nationaliteit. Immers, een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat – behalve haar nationaliteit – in volstrekt identieke omstandigheden verkeert als een vreemdrechtelijk lichaam dat binnen het bereik van voornoemde bepaling valt, geniet altijd de deelnemingsvrijstelling. De zwaardere belastingheffing van het vreemdrechtelijke lichaam is dus rechtstreeks op zijn niet-Nederlandse nationaliteit gebaseerd. Het komt de Orde voor dat dit EU-rechtelijk ontoelaatbaar is. De Orde tekent daarbij aan dat de omstandigheid dat de voorgestelde aanpassing van artikel 17, lid 3, letter b, Wet Vpb, de introductie van een anti-fiscaal motief, niet ertoe leidt dat het vreemdrechtelijk lichaam zich niet op het EU-recht kan beroepen (zie bijvoorbeeld gevoegde zaken C-155/08 en C-157/08 X en *Passenheim-van Schoot* waarin het HvJ EU oordeelde dat een lidstaat een ‘grensoverschrijdende’ belastingontduiker zich op het EU-recht mag beroepen en succesvol kan stellen dat een ‘binnenlandse’ belastingontduiker beter behandeld zou zijn). De Orde verzoekt de Staatssecretaris dit onderdeel van het wetsvoorstel in heroverweging te nemen.

#### *Verlenging optionele uitbreiding terugwentelingstermijn verliesverrekening*

11. Als onderdeel van een tijdelijke crisismaatregel, kunnen belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting momenteel kiezen om de terugwentelingstermijn van de verliesverrekening uit te breiden van één naar drie jaar. Op dit moment is deze keuzemogelijkheid een maatregel die geldt voor verliezen uit de belastingjaren 2009, 2010 en 2011. Gezien de aanhoudende economische recessie stelt de NOB voor om deze keuzemogelijkheid ook te laten gelden voor verliezen van het belastingjaar 2012.

#### **Onderdeel B**

##### Samenvatting

##### *Vitaliteitspakket*

12. De Orde is niet overtuigd van de noodzaak om opnieuw een wijziging in het systeem van fiscaal gunstige spaarregelingen te introduceren, terwijl nog niet zo lang geleden de levensloopregeling is ingevoerd. De Orde betwijfelt of het doel van de vitaliteitsregeling, namelijk het bieden van een fiscaal vriendelijke mogelijkheid om zelf te sparen voor inactieve perioden, wel zal worden bereikt.
- a) Net als bij de huidige levensloopregeling het geval is, verwacht de Orde dat de vitaliteitsregeling feitelijk alleen beschikbaar zal zijn voor goedverdienende ondernemers, werknemers en resultaatgenieters. In dit verband betreurt de Orde dan ook de afschaffing van de spaarloonregeling, want deze regeling, zo leert de praktijk, wordt juist wel op grote schaal benut door de minder verdienende werknemers.
  - b) De nieuwe vitaliteitsregeling kent geen specifieke bestedingsdoelen die gericht zijn op vitaliteit. De nieuwe regeling verwordt daarmee tot een algemene fiscaal vriendelijke

spaarregeling ten gunste van het bruto-inkomen, waardoor de belastingheffing over een deel van het arbeidsinkomen wordt uitgesteld naar de toekomst. In dat geval kan hetzelfde doel aanzienlijk eenvoudiger worden bereikt door het algemene belastingtarief in box 1 te verlagen.

13. Naast het bovenstaande moet helaas worden geconstateerd dat de afschaffing van de huidige levensloopregeling ingewikkelde en gedetailleerde overgangsregelingen met zich meebrengt. Het komt de Orde voor dat hetzelfde doel eenvoudiger binnen de huidige levensloopregeling kan worden bereikt door (1) de jaarlijkse fiscaal vrije inleg te verhogen tot € 5.000 met een maximum levensloopsaldo van € 20.000 en (2) de specifieke bestedingsdoelen te laten vervallen.

#### *Voorgestelde wijzigingen in de AWR*

14. De Orde heeft er geen begrip voor dat belastingplichtigen die er voor kiezen het te betalen bedrag op hun aanslag te betalen en wel bezwaar maken tegen de aanslag, geen rentevergoeding krijgen over het terug te ontvangen bedrag wanneer zij uiteindelijk in bezwaar of beroep gelijk krijgen op grond van het voorgestelde artikel 30fe AWR.
15. De Orde heeft grote bezwaren tegen de ongeclausuleerde delegatiebevoegdheid in artikel 10a AWR. De Orde acht het met name onwenselijk dat deze meldplicht zonder inhoudelijke parlementaire toetsing eenvoudig kan worden uitgebreid. Het gaat hier om een nieuwe verplichting voor belastingplichtigen waarvan de omvang niet uit de wet volgt. De Orde vraagt zich af of het werkelijk de bedoeling is dat voor de omzetbelasting de vergrijpboete van artikel 10a, lid 3 AWR wegens het niet nakomen van de meldplicht zal kunnen cumuleren met de vergrijpboete van artikel 67f AWR wegens het niet of te laat betalen van een aangiftebelasting. Dat leidt tot disproportionele bestraffing. De Orde verzoekt de in de toelichting genoemde gevallen waarvoor de meldplicht zal gelden in artikel 10a AWR op te nemen en de ruime delegatiebevoegdheid te laten vervallen.
16. De Orde vraagt zich af of de cumulatie van verzuim- en vergrijpboeten, zoals opgenomen in artikel 67q AWR wel past in het ne bis in idem principe dat een belangrijk strafrechtelijk rechtsbeginsel is, opgenomen in artikel 14, lid 7 van het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en in rechtspraak van het HvJ en het EHRM. Voorts vraagt de Orde zich af hoe de in artikel 67q, lid 2 AWR geregelde verklaringen van de belastingplichtige die als nieuwe bezwaren in de zin van het eerste lid worden aangeduid zich verhouden tot het in artikel 6 EVRM geregelde zwijgrecht. De Orde verzoekt deze bepaling te laten vervallen.

#### *Verzoek om verlenging willekeurige afschrijving*

17. Als onderdeel van een tijdelijke crisismaatregel kunnen investeringen in bepaalde bedrijfsmiddelen die worden gedaan in 2009, 2010 en 2011, onder voorwaarden in aanmerking komen voor een versnelde willekeurige afschrijving. In het jaar waarin de verplichting is aangegaan of de voortbrengingskosten zijn gemaakt, kan maximaal 50% van

de aanschaffings- of voortbrengingskosten worden afgeschreven. De Orde stelt voor deze maatregel voort te zetten zodat ook ondernemingen die in 2012 investeringen doen de mogelijkheid krijgen deze versneld af te schrijven.

### *Uitgebreid commentaar*

#### *Onderdeel A*

##### *Artikel 3 Wet VPB*

1. De Orde stelt voor de geplande aanpassing van artikel 3 aan te grijpen om de verwijzing naar "en andere rechtspersonen" in sub a te verwijderen aangezien deze bepaling strijdig kan zijn met het beleid inzake de kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden. Immers, buitenlandse samenwerkingsverbanden met rechtspersoonlijkheid kunnen op grond van dit beleid worden aangemerkt als een transparant lichaam (zoals bijvoorbeeld een LLP opgericht naar Engels recht), terwijl deze op grond van een letterlijke lezing van artikel 3 sub a Wet VPB als buitenlands belastingplichtig aangemerkt dienen te worden.

##### *Beperking renteaftrek overnameholdings (artikel 15ad, eerste lid Wet Vpb 1969)*

2. Op grond van artikel 15ad, eerste lid, telt de winst van de overgenomen vennootschap die gevoegd is in de fiscale eenheid niet mee als "eigen winst" van de overnameholding. Deze 'carve out' van de winst van de overgenomen vennootschap is de kern van artikel 15ad. Deze kern van artikel 15ad speelt echter alleen een rol voor zover sprake is van een overnameschuld die verband houdt met de acquisitie van een overgenomen, gevoegde vennootschap. De Orde zou daarom graag bevestigd zien dat de winst van een overgenomen, gevoegde vennootschap wel gewoon meetelt als "eigen winst" van de overnameholding, indien de overname volledig gefinancierd is met eigen vermogen. Deze vraag is vooral van belang bij opvolgende overnames, bijvoorbeeld indien in 2012 een overname wordt gefinancierd met eigen vermogen en in 2013 een overname wordt gefinancierd met vreemd vermogen, komt de vraag op of de rente terzake van de in 2013 ontstane overnameschuld, binnen fiscale eenheid, in mindering mag komen op de winst van de in 2012 overgenomen vennootschap.
3. In het verlengde van de voorgaande vraag, zou de Orde graag bevestigd zien dat ook de winst van een overgenomen, gevoegde vennootschap meetelt als "eigen winst" van de overnameholding, indien de overname weliswaar aanvankelijk gefinancierd is geweest met vreemd vermogen, maar deze overnameschuld inmiddels geheel is afgelost.
4. Indien tot het vermogen van de overgenomen maatschappij ook deelnemingen behoren, die niet in de fiscale eenheid worden gevoegd, wordt dan de overnameschuld gesplitst in een deel dat ziet op de gevoegde maatschappij (valt onder artikel 15ad) en een deel dat ziet op de niet gevoegde deelnemingen?



5. De Orde is van mening dat een door een lid van de fiscale eenheid aangetrokken lening die voor een kapitaalstorting wordt aangewend, waarmee bedrijfsactiviteiten, andere dan overnames, worden gefinancierd, niet kwalificeert als overnameschuld in de zin van artikel 15ad, eerste lid. Kan de Staatssecretaris dit bevestigen?
6. Indien een overnameholding enkele jaren na een met schuld gefinancierde verwerving van een aandelenbelang in maatschappij 1 een aandelenbelang in maatschappij 2 verwerft, is dan de winst van maatschappij 1 beschikbaar als “eigen winst” van de overnameholding waartegen de rente op de lening ter verwerving van maatschappij 2 kan worden afgezet?

M BV verwerft alle aandelen in T BV. De benodigde gelden leent M BV bij een bank. T BV genereert winst met Nederlandse ondernemingsactiviteiten en bezit alle aandelen in DT BV. Onmiddellijk na verwerving van de aandelen T BV vormt M BV met T BV een fiscale eenheid. 1 1/2 jaar later wordt DT BV gevoegd.

Is de winst van DT BV beschikbaar voor verrekening van de rente ter zake van de aandelen T BV?

7. De wet brengt ook positieve en negatieve valutaresultaten onder de aftrekbeperking. De Orde vraagt zich af of een positief saldo van valutaresultaten en rente in een bepaald jaar zonder meer wordt vrijgesteld of moet worden afgezet tegen op grond van dit artikel niet aftrekbare rente uit voorgaande en latere jaren. De Orde wijst erop dat het begrijpen van valutaresultaten onder de aftrekbeperking tot volstrekt willekeurige uitkomsten en complicaties leidt. Om die willekeur niet alleen ten nadele van de belastingplichtige te laten uitpakken, is naar de mening van de Orde in ieder geval vereist dat koerswinsten ook buiten de belastinggrondslag blijven indien deze groter zijn dan de rentekosten in het desbetreffende jaar. Kan de Staatssecretaris verduidelijken op welke wijze een dergelijk positief saldo moet worden behandeld?
8. De Orde zou graag vernemen wat moet worden verstaan onder ‘de winst van de fiscale eenheid van het jaar’ indien een voeging plaatsvindt in de loop van een boekjaar. Indien bijvoorbeeld BV M één dochtermaatschappij verwerft op 1 december van een jaar en per die datum een fiscale eenheid met de dochtermaatschappij aangaat, is dan de winst van BV M over het gehele jaar plus de winst van de dochter over de maand december ‘de winst van de fiscale eenheid van het jaar’ of telt slechts de gezamenlijke winst over de maand december mee? Dezelfde vraag rijst bij ontvoeging in de loop van het boekjaar. De Orde verzoekt de Staatssecretaris deze problematiek nader toe te lichten.
9. In het verlengde van deze vraag vraagt de Orde aan te geven op welke wijze in deze casus voor de toepassing van artikel 15ad, vijfde lid, de gemiddelden van het eigen en vreemd vermogen moeten worden berekend.
10. De Orde vraagt zich af hoe de toelichting op artikel 15ad, negende lid, zich verhoudt tot de tekst van het eerste lid. De toelichting geeft aan dat in een jaar waarin rente uit voorgaande jaren alsnog verrekend wordt, voor de rente uit dat jaar alleen nog beschikbaar is “het restant

van de ‘eigen’ winst”, d.w.z. de eigen winst van de overnameholding na aftrek van de gestalde rente uit voorgaande jaren. In de tekst van artikel 15ad, eerste lid komt dit niet tot uitdrukking; er ontbreekt een verwijzing naar het negende lid. Is de Staatssecretaris met de Orde van mening dat de tekst van de wet in overeenstemming moet worden gebracht met de bedoeling zoals weergegeven in de toelichting?

11. Artikel 15ad, eerste lid, is van toepassing op rente over schulden “die verband houden met de verwerving door een maatschappij van een belang in een of meer andere maatschappijen”. Over de zinsnede ‘verband houden met’ en de term ‘belang’ zou de Orde graag de volgende vragen beantwoord zien.
- Is er bijvoorbeeld sprake van een dergelijk verband wanneer een lening wordt aangegaan om bestaande schulden van de overgenomen maatschappij terug te betalen? Maakt het hierbij een verschil of er sprake is van een bestaande overnameschuld?
  - Is er sprake van de verwerving van een belang in het geval opties of warrants worden gekocht? Maakt het hierbij een verschil of er sprake is van put- of callopties?
  - Is er sprake van de verwerving van een belang wanneer een lening wordt aangegaan om vorderingen op fiscale eenheidsdochters te kopen? Maakt het hierbij verschil of de corresponderende schulden bij de dochters als overnameschuld kwalificeren?

*Artikel 15ad, tweede en derde lid*

12. De Orde constateert dat, anders dan in artikel 15ad, tweede lid, zoals opgenomen in het Consultatiedocument en anders dan in de thin-capitalisationregeling van artikel 10d, niet is voorzien in een saldering van ontvangen rente en betaalde rente. Dit leidt tot overkill en willekeur in de uitwerking. Het feit dat in het nu voorgestelde artikel 15ad ook externe rente wordt meegenomen, kan geen reden voor deze keuze zijn. Zowel voor groepsleningen als externe leningen bestaat er immers bij de beoordeling van excessieve financiering aanleiding naar de netto schuldenlast en rente te kijken. Mede doordat ook de financiering op het niveau van de te voegen dochtermaatschappij in de vaste ratio toets van artikel 15ad wordt meegenomen, ontstaan onredelijke uitkomsten.

Een voorbeeld:

BV A koopt de aandelen van BV B. De koopsom ad 100 wordt met 50 eigen vermogen en 50 schuld gefinancierd. BV B bezit 150 aan bedrijfsmiddelen, gefinancierd met 100 eigen vermogen en 50 vreemd vermogen. BV A en BV B vormen een fiscale eenheid. De financiering van BV A blijft na consolidatie binnen de 2:1 ratio van artikel 15ah, derde lid, onderdeel b, en leidt derhalve niet tot aftrekbeperking. Wanneer BV A dan wel BV B tevens financieringsactiviteiten verricht, verandert dit beeld. Een rentedragende vordering en schuld van 100 wijzigt de ratio in 4:1, waardoor de volledige rente op de overnameschuld, behoudens toepassing van de franchise, niet aftrekbaar is.

Het in- en doorlenen leidt echter op geen enkele wijze tot een uitholling van de belastinggrondslag, integendeel, er zal een positieve marge met deze activiteit worden behaald. Gelet op de ratio van de regeling, ligt het niet voor de hand de fiscale eenheid te

“straffen” voor haar financieringswerkzaamheden. De Orde neemt aan dat het niet de bedoeling is dergelijke financieringsactiviteiten niet langer in Nederland te laten plaatsvinden. De Orde bepleit dan ook om net als in de thin capitalisation-regeling te voorzien in een saldering van vorderingen en schulden.

*Artikel 15ad, vierde lid*

13. Klopt het dat in het voorbeeld in de Memorie van Toelichting op p. 102 bij de uitleg van het vierde lid een typefout staat en het bedrag van € 4.000.000 overnameschuld € 20.000.000 moet zijn?

*Artikel 15ad, vijfde lid*

14. De Orde is van mening dat het voorgestelde artikel 15ad veel te ver doorschiet, omdat het ook overnames zal treffen die met relatief weinig vreemd vermogen zijn gefinancierd. Een voorbeeld ter verduidelijking<sup>1</sup>:

***Balans overnemende moedermaatschappij***

Deelneming 10		EV	5
		VV	5

***Balans verworven en te voegen dochtermaatschappij***

Activa 20		EV	10
		VV	10

***Balans fiscale eenheid***

Activa 20		EV	5
		VV	15

Zowel de target-BV als de overnemer is conservatief gefinancierd, beide met debt/equity ratio van 1:1. Echter toch is de rente op de gehele overnameschuld niet aftrekbaar. Het maximaal toegestane vreemd vermogen van de fiscale eenheid bedraagt 2 maal het eigen vermogen, dus 2 x 5 is 10. Er is dus een “teveel aan vreemd vermogen” van 5. Het teveel aan overnamerente bedraagt dan 5/5 x overnamerente

<sup>1</sup>; Hierop is reeds gewezen door Kok en De Vries in het weekblad fiscaal recht van 21 juli 2011, pagina 954.

Conclusie: alle overnamerente is niet aftrekbaar.

Om deze onevenwichtigheid weg te nemen, bepleit de Orde om de financiering van overnames met teveel vreemd vermogen tegen te gaan met een transactiegebonden aanpak zoals in artikel 10a Wet Vpb. 1969. Deze bepaling is weliswaar voor verbetering vatbaar maar is in de praktijk een effectieve bepaling gebleken om winstdrainage tegen te gaan. Daarbij zou, aansluitend bij de voorgestelde ratio van 2:1, het toegestane percentage vreemd vermogen waarmee de aankoop in de eerste 12 maanden na aankoop mag worden gefinancierd, kunnen worden gesteld op 65%, op 60% in de tweede twaalfmaandsperiode, op 55% in de derde twaalfmaandsperiode enzovoorts tot 0% in het veertiende jaar. Rente die op grond van deze bepaling niet aftrekbaar is, zou, net als in het voorgestelde artikel 15ad, verrekenbaar moeten zijn in latere jaren waarin daarvoor de ruimte bestaat.

15. De Orde verzoekt een verduidelijking in de volgende situatie. Een moederverenootschap neemt een dochtermaatschappij over voor een bedrag van 500. De dochtermaatschappij houdt een belang in een deelneming. De fiscale balansen zijn als volgt.

***Balans overnemende moedermaatschappij na overname***

Deelneming 500		EV	200
		VV	300

***Balans verworven en te voegen dochtermaatschappij***

Activa 400		EV	500
Deelneming 100			

***Balans fiscale eenheid***

Activa 400		EV	200
Deelneming 100		VV	300

Er zijn geen verschillen tussen de fiscale boekwaarden en de waarden in het economisch verkeer van de diverse balansposten. Er is derhalve geen sprake van een goodwillgat. De Orde vraagt zich af welke uitwerking de juiste is om de aftrekbeperking van artikel 15ad te berekenen:

- (i) De boekwaarde van de deelneming komt volledig in mindering op het eigen vermogen van de belastingplichtige. Dit betekent dat het gecorrigeerde eigen

vermogen 100 bedraagt. Het teveel aan vreemd vermogen bedraagt dan 100, zodat (zonder toepassing van de franchise) 1/3e van de rente op de overnameschuld niet aftrekbaar is.

- (ii) Aan de deelneming dient een pro rata deel van het eigen vermogen en vreemd vermogen te worden toegerekend (derhalve 40 eigen vermogen en 60 vreemd vermogen). De gecorrigeerde eigen vermogen / vreemd vermogen verhouding voor toepassing van artikel 15ad bedraagt dan 160 eigen vermogen en 240 vreemd vermogen. Er is derhalve geen sprake van een teveel aan vreemd vermogen voor toepassing van artikel 15ad.

16. Uit de toelichting blijkt dat voor het bepalen van het eigen vermogen in beginsel moet worden aangesloten bij het fiscale eigen vermogen. Kan de Staatssecretaris bevestigen dat dit fiscale eigen vermogen tevens schulden omvat die fiscaal als eigen vermogen worden beschouwd? Gedacht kan hierbij worden aan leningen die onder artikel 10, eerste lid, onderdeel d, vallen.
17. Op grond van artikel 15ad, vijfde lid, worden onder vreemd vermogen slechts schulden begrepen waarbij rente in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van de winst. Wanneer op grond van artikel 10a of 10d de rente op verbonden schulden deels niet aftrekbaar is, mag dan een evenredig gedeelte van deze verbonden schulden buiten beschouwing worden gelaten?

*Artikel 15ad, zesde lid*

18. Hoe verhoudt de korting op het eigen vermogen van de boekwaarde van buitenlandse deelnemingen die anders gevoegd zouden kunnen worden in een fiscale eenheid zich tot het Unierecht? De gronden waarop het weigeren van de grensoverschrijdende fiscale eenheid gerechtvaardigd kon worden (het voorkomen van verliesimport, zie het arrest inzake X-Holding) zullen met de invoering van de objectvrijstelling van artikel 15e komen te vervallen.
19. De Orde constateert dat de Wet Vpb 1969 ook vóór 2007 een artikel 15ad kende dat de aftrek van overnamerente beperkte. Dit artikel is in 2007 geschrapt en bij die gelegenheid is de beperking van de renteaftrek bij externe overnames toegevoegd aan artikel 10a van de wet. Het zou voor de hand liggen om met de herinvoering van artikel 15ad de renteaftrek bij overnames niet langer te laten ressorteren onder artikel 10a. Daar komt nog bij dat ook artikel 10d (de thin-capitalisationregeling) dezelfde rente kan treffen. Kan de Staatssecretaris toezeggen dat de overlap van artikel 15ad nieuw met het huidige artikel 10a uiterlijk alsnog bij gelegenheid van wetgeving betreffende Bosal-rente zal worden teruggenomen? Naar de mening van de Orde dient daarbij het belang van vereenvoudiging ten behoeve van een goed vestigingsklimaat doorslaggevend te zijn.
20. De verhoging van het eigen vermogen in verband met het goodwillgat lijkt niet van toepassing bij voeging van deelnemingen waarvan de aankoop geheel is gefinancierd met eigen vermogen. Artikel 15ad, zesde lid, onderdeel c, heeft het immers over een voeging van

een in het eerste lid bedoelde andere maatschappij. Indien een maatschappij wordt gevoegd waarvan de aankoop geheel met eigen vermogen is gefinancierd, lijkt het eerste lid en dus de bijtelling voor het goodwillgat niet van toepassing. De Orde neemt aan dat dit gevolg niet zal zijn bedoeld en verzoekt de Staatssecretaris deze onevenwichtigheid voor deelnemingen die verworven worden na 1 januari 2012 weg te nemen door aanpassing van de wettekst.

*Artikel 15ad, zevende lid*

21. Het teveel aan vreemd vermogen moet op grond van het zevende lid van artikel 15ad worden bepaald naar de stand bij het begin en het einde van het jaar. Hierbij vindt een correctie plaats op grond van het zesde lid, onderdeel c, indien sprake is van een "goodwillgat". Uit het voorbeeld dat is opgenomen in de Memorie van Toelichting, waarin er sprake is van een goodwillgat van EUR 90.000, begrijpt de Orde dat het eigen vermogen aan het eind van het jaar van de overname (jaar 1) en aan het begin van jaar 2 wordt verhoogd met EUR 90.000 aan het eind van jaar 2 en aan het begin van jaar 3 met EUR 81.000 etc. Kan de Staatssecretaris deze zienswijze bevestigen?

*Artikel 15ad, achtste lid*

22. Artikel 15ad, achtste lid, bepaalt dat het artikel slechts van toepassing is op bestanddelen van het vermogen die niet dienstbaar zijn aan het behalen van buitenlandse ondernemingswinsten. Kan bevestigd worden dat het achtste lid doorwerkt naar de berekeningen voor het vierde, vijfde en zesde lid? Met andere woorden, moeten de bestanddelen die aan vaste inrichtingen worden toegerekend uit het eigen vermogen en het vreemd vermogen worden geëlimineerd? Geldt hetzelfde voor het bedrag van de eigen winst in de zin van het eerste lid?

*Artikel 15ad, negende lid*

23. Artikel 15ad, negende lid, bepaalt dat het bedrag aan renten dat niet in aftrek komt kan worden doorgeschoven naar de volgende jaren. Hoe werkt deze bepaling uit als op enig moment de fiscale eenheid verbreekt? Kan de Staatssecretaris bevestigen dat deze rente in de toekomst kan worden verrekend met winsten van de (voormalige) moedermaatschappij omdat artikel 15ad dan niet meer van toepassing is?

*Overgangsrecht*

24. Volgens het overgangsrecht – Artikel XXXVIII lid 1 onderdeel d – is de beperking van aftrekbaarheid van overnamerente niet van toepassing *“met betrekking tot de verwerving van een belang in een lichaam indien de overnameschuld en het vermogen van dat lichaam vóór 1 januari 2012 deel zijn gaan uitmaken van het vermogen van een zelfde lichaam.”* Kan de Staatssecretaris bevestigen dat deze eerbiedigende werking, gegeven het feit dat het ijkpunt de voeging in de fiscale eenheid is, ook ziet op de herfinanciering na 1 januari 2012 van reeds op 31 december 2011 bestaande overnameschulden?

25. Artikel 15ad, vierde lid, verwijst naar de ‘in het eerste lid bedoelde renten’. Kan de Staatssecretaris bevestigen dat hier wordt verwezen naar alle verschuldigde overnamerente met uitzondering van rente die verband houdt met een overname die dateert van vóór 1 januari 2012 en waarbij de overnemende en de overgenomen maatschappij reeds voor 1 januari 2012 in een fiscale eenheid waren opgenomen?
26. Het overgangsrecht in artikel XXXVIII, eerste lid, sub d en sub e, regelt dat het voorgestelde artikel 14a, lid 12, artikel 14b, negende lid, en artikel 15ad niet van toepassing zijn voor bestaande structuren. Geldt dit overgangsrecht eveneens wanneer de overnemende en de overgenomen maatschappij reeds voor 1 januari 2012 in een zelfde fiscale eenheid waren opgenomen en na 1 januari 2012 een juridische fusie tussen beide entiteiten plaatsvindt, waarna op grond van de tekst artikel 14b, negende lid, van toepassing zou kunnen zijn?
27. Het overgangsrecht in artikel XXXVIII, eerste lid, sub e, regelt dat het voorgestelde artikel 15ad, niet van toepassing is wanneer de overnemende en de overgenomen maatschappij reeds voor 1 januari 2012 in een zelfde fiscale eenheid waren opgenomen. Is dit overgangsrecht ook van toepassing wanneer de fiscale eenheid op enig moment verbreekt, maar op dezelfde dag een aansluitende fiscale eenheid wordt gevormd, zodanig dat de overnemende en de overgenomen partij steeds in een zelfde fiscale eenheid zijn opgenomen?
28. De Orde constateert ten aanzien van de in artikel XXVIII, eerste lid, onderdeel e opgenomen overgangsregeling voor artikel 15ad een tekstueel verschil tussen onderdeel 2.2 van het algemene deel van de Memorie van Toelichting waar wordt gesproken over “indien het overnames betreft die op of na 1 januari 2012 plaatsvinden” en de tekst van deze bepaling die spreekt van “verwerving van een belang in een maatschappij welke voor 1 januari 2012 deel is gaan uitmaken van dezelfde fiscale eenheid als de maatschappij die dat belang heeft verworven”. De Orde verzoekt de Staatssecretaris om te bevestigen dat het tijdstip van totstandkoming van de fiscale eenheid het relevante toetsingsmoment is.
29. Is de winst op alle vóór 1 januari 2012 verworven maatschappijen op grond van het overgangsrecht (art. XXXVIII, eerste lid, onderdeel e) voor verrekening vatbaar met rente op nieuwe schulden die onder art. 15ad vallen?
30. De Orde verzoekt de Staatssecretaris te bevestigen dat de in de artikel 14a, twaalfde tot en met veertiende lid en artikel 14b, negende tot en met het elfde lid opgenomen regeling en het hiermee samenhangende overgangsrecht (artikel XXVIII, eerste lid, onderdeel d) slechts ziet op juridische splitsingen en fusies buiten fiscale eenheid. Kan in dat kader worden bevestigd dat een moeder- en dochtermaatschappij die al vóór 1 januari 2012 in een fiscale eenheid zijn opgenomen en derhalve kwalificeren voor toepassing van het overgangsrecht op grond van artikel XXVIII, eerste lid, onderdeel e, deze eerbiedigende werking niet verliezen indien na 1 januari 2012 wordt besloten de dochtermaatschappij binnen fiscale eenheid in de moedermaatschappij te laten opgaan door middel van een juridische fusie. Er is immers in dat geval geen aanleiding de eerbiedigende werking terug te nemen.

*Samenloop artikel 10d en artikel 15ad*

31. De Orde dringt erop aan artikel 15ad en artikel 10d beter op elkaar te laten aansluiten. Daarbij denkt de Orde onder andere aan de franchise, die voor artikel 10d EUR 500.000 bedraagt en voor artikel 15ad EUR 1.000.000. Is de Staatssecretaris bereid de franchise voor de toepassing van artikel 10d te stellen op EUR 1.000.000?
32. Hoe wordt de samenloop tussen art. 15ad en artikel 10d geregeld? Kan de Staatssecretaris bevestigen dat de specifiekere bepaling van artikel 15ad toegepast wordt vóór de generieke bepaling van artikel 10d? Indien dit juist is, hoe werkt dan de aftrekbeperking van artikel 15ad door in artikel 10d? Indien dit niet juist is, hoe is de samenhang dan?

*Artikel 14a en artikel 14b Wet Vpb*

33. De Orde verzoekt de Staatssecretaris aan te geven op welke situaties artikel 14a, veertiende lid, en 14b, elfde lid, betrekking hebben buiten de situaties als bedoeld in artikel 14a, twaalfde lid, of 14b, negende lid? Het gaat hier om rente van schulden die in verband met de verwerving van aandelen die in het kader van een splitsing of fusie zijn uitgegeven, dan wel met terugbetaling op aandelenkapitaal in het kader van een splitsing of fusie. De wettekst is cryptisch. De Memorie van Toelichting geeft geen duidelijkheid.
34. Artikel 14a, twaalfde lid 12, en 14b, negende lid 9, bevat de zinsnede "..... waarbij na de splitsing/fusie zowel.....". Het woord "na" suggereert een tijdsperiode. De Orde beveelt aan hier de woorden "door of krachtens" te gebruiken, die duidelijk het tijdstip van de splitsing of fusie zelf aangeven, hetgeen op basis van de ratio van de bepaling ook bedoeld moet zijn.

*Objectvrijstelling vaste inrichting (artikel 15 e t/m 15j Wet Vpb 1969, artikel 33b t/m 33d Wet Vpb 1969, 23d Wet Vpb 1969 en flankerende bepalingen)*

35. Het overgangsrecht bij de bepalingen in het kader van de afschaffing van artikel 13c Wet Vpb 1969 en samenhangende bepalingen ontbreekt. Zie bijvoorbeeld artikel 13d, tweede lid, Wet Vpb 1969 over de ophoging van het opgeofferd bedrag bij een belast 13c-voordeel uit een deelneming. Artikel 13c Wet Vpb 1969 blijft op grond van artikel 33b, vijfde lid, Wet Vpb 1969 voor overgangssituaties bestaan, maar de wijziging in artikel 13d Wet Vpb lijkt acuut per 1 januari 2012 in te gaan. Hier mist aansluiting. Een vergelijkbaar probleem doet zich voor bij de wijzigingen in artikel 10a Wet Vpb 1969 en artikel 13ba Wet Vpb 1969. Is deze visie juist?
36. Volgens de toelichting bij artikel 23d Wet Vpb 1969 kan ook de winstbelasting van tot het vaste inrichting-vermogen (v.i.) behorende deelnemingen worden verrekend. Dit blijkt echter niet uit de tekst van het derde lid. De Orde vraagt om de bevestiging dat ook de winstbelasting van tot het v.i.-vermogen behorende deelnemingen worden verrekend voor toepassing van artikel 23d Wet Vpb 1969.



37. De doorschuifregeling van artikel 23d, vijfde lid, Wet Vpb lijkt alleen de credit door te schuiven, maar niet de onderliggende winst waarop de credit betrekking had. Dat leidt tot moeilijkheden om de credit te benutten. Is dit bedoeld?
38. Er is geen aanpassing voorgesteld in het huidige artikel 18, eerste lid, Wet Vpb 1969 voor de invoering van artikel 15e. In artikel 18 Wet Vpb 1969 staat momenteel al een verwijzing naar artikel 15e (oud) Wet Vpb 1969. Kan de Staatssecretaris bevestigen dat het voorgestelde artikel 15e Wet Vpb 1969 van overeenkomstig toepassing wordt verklaard voor buitenlands belastingplichtigen?
39. Ingevolge het derde lid van het voorgestelde artikel 13e Wet Vpb 1969 wordt het liquidatieverlies verminderd met het stakingsverlies dat op de moedermaatschappij is overgegaan en bij haar tot aftrek is gekomen. Dit is gebaseerd op het voorgestelde artikel 15j Wet Vpb, op grond waarvan een stakingsverlies wordt doorgeschoven naar een met de belastingplichtige verbonden lichaam dat de activiteiten voortzet van de belastingplichtige. Artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb 1969 voorziet in een uitzondering op deze hoofdregel. Wij vragen de Staatssecretaris te bevestigen dat artikel 13e, derde lid, sub b, Wet Vpb 1969 niet van toepassing is in de situaties als genoemd in artikel 15j, tweede lid Wet Vpb 1969.
40. De voorgestelde regeling van artikel 15i Wet Vpb 1969 gaat er kennelijk van uit dat een verlies pas ‘definitief’ is als de buitenlandse vaste inrichting wordt gestaakt. Uit jurisprudentie van het HvJ EU<sup>2</sup> blijkt dat een verlies ook ‘definitief’ is indien het verlies lokaal óók onbruikbaar zou zijn geworden indien de vaste-inrichtingsstaat het belastingrecht van de hoofdhuisstaat zou hebben gekend. Als het verlies ook in die situatie onbruikbaar zou zijn geworden, dit is naar Nederlandse maatstaven het geval na ommekomst van de termijn van negen jaren als bedoeld in artikel 20, lid 2, Wet Vpb 1969, lijkt het verlies wel degelijk definitief te zijn geworden, als gevolg waarvan het EU-recht ertoe dwingt dat dit verlies in de hoofdhuisstaat in aanmerking wordt genomen. De Orde merkt op dat ditzelfde bezwaar geldt voor het voorgestelde artikel 33b, lid 2, letter b, Wet Vpb 1969. De Orde verzoekt de Staatssecretaris een regeling hiervoor te treffen.
41. Een ander punt waarvoor de Orde aandacht wil vragen betreft het vijfde lid van het voorgestelde artikel 15i Wet Vpb 1969. Blijkens de Memorie van Toelichting wordt het starten van nieuwe activiteiten in een land binnen drie jaar nadat de vaste inrichting in dat land is gesloten, gezien als voorzetting van de buitenlandse onderneming, als gevolg waarvan een eerder in aanmerking gekomen stakingsverlies wordt teruggekomen. Het komt de Orde voor dat hiervoor geen basis is te vinden in jurisprudentie van het HvJ EU<sup>3</sup>. De Orde vraagt de Staatssecretaris toe te lichten waarom een termijn van drie jaren gekozen is.

---

<sup>2</sup> *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*

<sup>3</sup> *Lidl Belgium*.

*Aanmerkelijk belang voor buitenlands belastingplichtigen (artikel 17 derde lid, onderdeel b en artikel 17, vijfde lid, Wet Vpb 1969)*

42. Op welke wijze moet het voornaamste doel van het houden van een aanmerkelijk belang binnen een structuur bepaald worden? Verschillende aandeelhouders kunnen immers verschillende motieven hebben. De Orde verzoekt de Staatssecretaris toe te lichten hoe wordt bepaald welk motief het voornaamste of één van de voornaamste motieven is?
43. Op basis van de voorgestelde wettekst is mede van doorslaggevend belang of een van de voornaamste doelen van het houden van een aanmerkelijk belang bestaat uit het voorkomen van heffing van inkomstenbelasting of dividendbelasting bij een ander. Van het voorkomen van de heffing van dividendbelasting of inkomstenbelasting kan alleen sprake zijn als in een andere situatie wel dividendbelasting of inkomstenbelasting wordt geheven. Met welke situatie dient de bestaande structuur te worden vergeleken? Moet de bestaande structuur worden vergeleken met (i) de situatie dat de achterliggende aandeelhouder(s) hun belang rechtstreeks zouden houden (dus zonder tussenkomst van de belastingplichtige, bedoeld in artikel 17, derde lid, sub b Wet Vpb 1969), (ii) de situatie dat de bezittingen van het Nederlandse lichaam waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden, rechtstreeks door de belastingplichtige werden gehouden of (iii) een andere situatie? De Orde vraagt om een verduidelijking.
44. In zuiver Nederlandse verhoudingen is het gebruikelijk een aanmerkelijk belang via een persoonlijke houdster te houden, ten einde de heffing van inkomstenbelasting uit te stellen tot het moment van realisatie. Wanneer het voornaamste doel van een structuur eruit bestaat de heffing van inkomstenbelasting of dividendbelasting in internationale verhoudingen op een dergelijke wijze uit te stellen, wordt dit motief dan gezien als het voorkomen van inkomstenbelasting of dividendbelasting?
45. Hoe dient te worden bepaald of een aanmerkelijk belang al dan niet behoort tot het ondernemingsvermogen van een buitenlands lichaam? Kan in dit verband worden aangesloten bij de voorbeelden die zijn genoemd in de Memorie van Toelichting<sup>4</sup> bij artikel 13, negende lid, Wet Vpb 1969 ten aanzien van de schakelfunctie voor top- en tussenhoudsters.
46. De Orde vraagt te bevestigen dat de inspecteur dient te bewijzen dat sprake is van het voornaamste of een van de voornaamste motieven van het voorkomen van de heffing van inkomstenbelasting of dividendbelasting.
47. Kan worden bevestigd dat geen sprake is van het houden van het aanmerkelijk belang met als voornaamste doel of een van de voornaamste doelen om de heffing van inkomstenbelasting of dividendbelasting bij een ander te ontgaan indien de achterliggende aandeelhouder een lichaam is dat niet onder het toepassingsbereik van art. 17, derde lid, sub b, Wet Vpb 1969

---

<sup>4</sup> TK, vergaderjaar 2009-2010, 32 129, nr. 3, blz. 58-60.

zou vallen als deze het aanmerkelijk belang rechtstreeks zouden houden en dit rechtstreeks houden tevens niet tot een hogere dividendbelasting claim zou leiden?

48. In het kader van het beoordelen of sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie wordt verwezen naar een mededeling van de Europese Commissie van 19 december 2006. Volgens de mededeling heeft de economische realiteit in dit verband voorrang boven de juridische vorm. De mededeling spreekt van het toepassen van objectieve elementen om te beoordelen of er voldoende "massa" is, zoals de plaats van werkelijke leiding, de tastbare aanwezigheid van de vestiging en het reële commerciële risico dat zij draagt. Tegelijkertijd erkent de Commissie dat onduidelijk is hoe deze criteria kunnen worden toegepast op bijvoorbeeld houdsters, waarvan de activiteiten doorgaans geen grote fysieke aanwezigheid vereisen. De Orde verzoekt om een verduidelijking welke criteria moeten worden toegepast om te beoordelen of een houdster voldoende "massa" heeft voor de toepassing van artikel 17 Wet Vpb 1969?

*Inhoudingsplicht Nederlandse Coöperatie (artikel 1, zevende lid, Wet op de Dividendbelasting)*

49. In de toelichting op het gewijzigde artikel 17, derde lid, onderdeel b Wet Vpb 1969 wordt uitdrukkelijk vermeld dat geen wijzigingen zijn beoogd ten opzichte van de huidige uitvoeringspraktijk. Kan de Staatssecretaris bevestigen dat dit ook geldt ten aanzien van het voorgestelde artikel 1, zevende lid en dat deze regeling derhalve is te beschouwen als een codificatie van het bestaande beleid van het APA / ATR Team?
50. De Orde heeft bezwaren tegen de voorgestelde koppeling van de inhoudingsplicht van de Coöperatie aan de subjectieve positie van haar leden. De Orde is principieel van mening dat belastingplichtigen zelfstandig moeten kunnen bepalen wat hun belastingschuld is, en hiervoor niet afhankelijk mogen zijn van de subjectieve bedoelingen van haar uiteindelijke rechthebbenden. Dit wringt des te meer nu de Coöperatie niet altijd in staat zal zijn om deze informatie van haar leden (of de indirecte aandeelhouders van haar leden) te verkrijgen; zij heeft geen enkele bevoegdheid dit op te eisen. De Orde wil daarom graag de bevestiging van de Staatssecretaris dat de bewijslast bij de inspecteur ligt en dat derhalve de Coöperatie er in beginsel van uit mag gaan dat geen dividendbelasting is verschuldigd.
51. De Orde is van mening dat een anti-cumulatieregeling met de bestaande anti-dividendstrippingregels moet worden opgenomen. Indien bijvoorbeeld een niet tot enige vermindering gerechtigde aandeelhouder zijn belang in een Nederlandse BV overdraagt aan een Coöperatie met dezelfde uiteindelijke gerechtigden, kan onder omstandigheden sprake zijn van dividendstripping waardoor op basis van de bestaande regels (artikel 4, zevende lid Wet div.bel) de Coöperatie geen vermindering van dividendbelasting krijgt indien de Nederlandse BV dividenden aan haar uitkeert. Daarnaast kan echter ook sprake zijn van dividendbelasting op het niveau van de Coöperatie, zodat een dubbele belastingdruk ontstaat.
52. Kan de Staatssecretaris bevestigen dat bij de bepaling van de 'zuivere winst', zoals bedoeld in het voorgestelde zevende lid, de 'opstap' van artikel 3a Wet div.bel ook toepassing vindt?

53. Nu de gelijkstelling van het zevende lid niet geldt voor de toepassing van (de vrijstellingen in) artikel 4, eerste en tweede lid, lijkt een Nederlandse of EU kwalificerende aandeelhouder niet in aanmerking te komen voor een vermindering van dividendbelasting. De Orde ziet niet in waarom (de leden van) een Coöperatie zelfs slechter zou moeten worden behandeld dan (de deelnemers in) een 'normale' kapitaalvennootschap. De Orde bepleit deze ongelijkheid op te heffen.
54. De lidmaatschapsrechten worden gelijkgesteld aan winstbewijzen, terwijl juridisch/economisch lidmaatschapsrechten beter vergelijkbaar zijn met aandelen in de zin dat er kapitaal op wordt gestort en ze stemrechten hebben. Vergelijk bijvoorbeeld ook de gelijkstelling van bewijzen van deelgerechtigheid aan aandelen (en van fondsen aan vennootschappen) in het bestaande artikel 1, tweede lid Wet div.bel. Bij de vergelijking met winstbewijzen zullen ook de relevante bepalingen in artikel 3, eerste lid, Wet div.bel. moeten worden aangepast (met name zal in letter e rekening moeten worden gehouden met het op de, als winstbewijzen aan te merken, lidmaatschapsrechten gestort kapitaal). In het licht hiervan bepleit de Orde in de situatie beschreven in artikel 1, zevende lid lidmaatschapsrechten gelijk te stellen aan aandelen.
55. Aan Nederlandse vrijgestelde pensioenfondsen of vergelijkbare buitenlandse pensioenfondsen wordt teruggaaf verleend van dividendbelasting. Kan de Staatsecretaris derhalve bevestigen dat ten aanzien van die pensioenfondsen nimmer sprake kan zijn van het ontgaan van welke heffing dan ook, aangezien per saldo geen (dividend)belasting wordt ontgaan?

*Voorgestelde wijziging artikel 10 Wet op de dividendbelasting*

56. Om te bepalen of vrijgestelde (overheids)lichamen, zoals Sovereign Wealth Funds, in aanmerking komen voor de teruggaaf van dividendbelasting, dient op grond van het voorgesteld artikel 10, derde lid, Wet div. bel. te worden beoordeeld of deze lichamen, ware zij in Nederland gevestigd geweest, ook alhier niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zouden zijn onderworpen. Op basis van de bestaande praktijk met betrekking tot het (bestaande) tweede lid van artikel 10, neemt de Orde aan dat voor doeleinden van deze beoordeling de 'als het ware fictie' volledig dient te worden doorgetrokken naar de relevante bepalingen van de Wet Vpb 1969, zodat bijvoorbeeld bij de beoordeling van de voorwaarden van artikel 2, zevende lid in de eerste volzin 'buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersonen' in plaats van 'Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen' moet worden gelezen.
57. De Orde neemt tevens aan dat de vrijstelling eveneens geldt voor alle buitenlandse lichamen die aan de gestelde eisen voldoen, zelfs als zij in zekere mate vergelijkbaar zouden zijn met de specifiek genoemde lichamen in de tweede volzin onder a van vernoemd artikel. De Orde vraagt de Staatsecretaris dit te bevestigen.

**Onderdeel B***Vitaliteitspakket*

1. Ten aanzien van de voorgestelde vitaliteitsregeling heeft de Orde een aantal wetstechnische opmerkingen. Allereerst staat in artikel 3.131.b vermeld dat uitgaven voor vitaliteitssparen in aanmerking kunnen worden genomen (dus in aftrek van het arbeidsinkomen gebracht kunnen worden) tot een bedrag van € 5.000 per jaar, mits aan het begin van het kalenderjaar de waarde in het economisch verkeer van het gezamenlijke bedrag van de vitaliteitsvoorzieningen lager is dan € 20.000. Dit betekent dat een belastingplichtige wel meer in de regeling kan onderbrengen, doch dit bedrag niet ten laste van zijn arbeidsinkomen kan brengen. In dit artikel ontbreekt een verwijzing naar de bepalingen in de Wet LB 1964, in het bijzonder artikel 39d, lid 2 Wet LB 1964. Op blz. 35 van de Memorie van Toelichting wordt vermeld dat het volledige tegoed aan levensloop mag worden doorgestort, ook als de waarde van de voorziening hoger is dan het maximum voor vitaliteitssparen van € 20.000. Vergelijkt men de voorgestelde teksten van de Wet IB 2001 en de Wet LB 1964 zelf, dan zou kunnen worden geconcludeerd dat het meerdere (boven € 20.000) belast is. Dit laatste lijkt ook te worden bevestigd in de brief van minister Kamp van 30 september 2011 (ASEA/SAS/2011/16494). De Orde stelt dan ook voor de gevolgen van de geruisloze omzetting van levensloop in het vitaliteitssparen in de wettekst zelf te verduidelijken.
2. De Orde vraagt zich af hoe in deze situatie de regeling moet luiden opdat opgebouwde rechten op levensloopverlofkorting bij de omzetting in een vitaliteitsregeling kunnen worden uitbetaald. Betekent dit dat de belastingplichtige zonder uitkering uit de omgezette vitaliteitsregeling een extra korting op zijn verschuldigde inkomstenbelasting krijgt in het jaar van omzetting?
3. Artikel 7.2. Wet IB 2001 bepaalt dat alleen belasting wordt geheven als de inleg als uitgave in aanmerking is genomen. Op bladzijde 71 (midden) en 72 (beneden) van de Memorie van Toelichting staat vermeld dat bij de beoordeling of sprake is van een belastbaar voordeel uit vitaliteitssparen niet van belang is in hoeverre ook uitgaven voor vitaliteitssparen in aftrek zijn gebracht. De Orde meent dat hier een tegenstrijdigheid bestaat en verzoekt duidelijkheid of en zo ja in hoeverre niet als uitgave in aanmerking genomen bedragen desalniettemin belast zijn, hetgeen tot een dubbele heffing zou leiden.
4. Met betrekking tot de overgangsregeling levensloopregeling merkt de Orde het volgende op. In de brief van minister Kamp (SZW) van 14 september 2010, werkt hij in het kader van het regeerakkoord enkele gedane toezeggingen uit. Minister Kamp heeft een en ander nader verduidelijkt in zijn brief van 30 september 2011, onder meer ten aanzien van het overgangsrecht levensloop en de introductie van de mobiliteitsbonus en het VWNW-budget. De Orde verzoekt deze aangekondigde wijzigingen zo spoedig mogelijk in wetgeving vast te leggen en waar nodig van een duidelijke motivering te voorzien.

*Wet LB 1964 (Extraterritoriale vergoedingen en 30% regeling)*

5. Voor jonge buitenlanders, die in Nederland promoveren en die voorafgaand aan die periode van promoveren in het buitenland verbleven, wordt bepaald dat de periode van promoveren in Nederland bij de toets of een werknemer “uit het buitenland is aangeworven” buiten beschouwing blijft. Hierdoor kan een buitenlandse promovendus die de leeftijd van 30 jaar nog niet heeft bereikt en die na zijn promotie in Nederland wordt tewerkgesteld, als ingekomen werknemer kwalificeren.

De Orde vraagt zich af of deze regeling geen overduidelijke leeftijddiscriminatie kent. Naar het oordeel van de Orde zou een dergelijke leeftijdsgrens niet opgenomen moeten worden.

6. In de voorstellen (Memorie van Toelichting blz. 43 e.v. punt 5.5) wordt tevens het toetsmoment inzake specifieke deskundigheid vervangen door een cijfermatig criterium (EUR 50.619 jaarloon). De Orde vraagt zich af of dit bedrag in- of exclusief alle vrije vergoedingen of gerichte vrijstellingen is, nu in de Memorie van Toelichting slechts vermeld wordt dat het gaat om het loon exclusief gericht vrijgestelde vergoedingen. Onder de overgangsregeling kennen wij niet de gericht vrijgestelde vergoedingen. De Orde bepleit volstrekte duidelijkheid, teneinde in de uitvoeringssfeer niet met onduidelijke criteria te hoeven werken. Tevens verzoekt de Orde aan de hand van een aantal voorbeelden de regeling te verduidelijken. In het geval dat niet wordt voldaan aan het cijfermatige criterium, stelt de Orde een algemene tegenbewijsregeling voor op grond waarvan een werkgever de specifieke deskundigheid anderszins aannemelijk kan maken.
7. De Orde vraagt zich af of het aangekondigde inkomenscriterium van EUR 50.619 een absoluut minimuminkomen is dat in Nederland belast moet worden met Nederlandse loonbelasting, of dat het inkomenscriterium pro rata verlaagd wordt in het geval sprake is van gedeeltelijk werken in Nederland (salary split situatie), dan wel dat er slechts part time in Nederland gewerkt wordt. De Orde is van oordeel dat dit het geval moet zijn en vraagt om een positieve reactie.
8. Ten aanzien van genoemd inkomenscriterium, dat moet worden toegepast zonder rekening te houden met de 30%-regeling (althans zoals terecht opgemerkt als de WKR van toepassing is en gerichte vrijstelling uitgesloten dienen te worden) merkt de Orde het volgende op. Neem iemand met een nettoloongarantie onder de EUR 50.000 (bijv. EUR 40.000). Bruterer zonder 30% levert een fiscaal loon op van ca. EUR 66.000. De persoon voldoet dus aan het inkomenscriterium. Gaan we vervolgens bruterer met toepassing van de 30%-regeling dan heeft die persoon een brutoloon van EUR 50.300 en een fiscaal loon van slechts EUR 34.400. Hij voldoet dan niet aan het inkomenscriterium en de 30%-regeling vindt bij hem geen toepassing meer. De Orde vraagt zich af of dit ertoe leidt dat gebruteerd moet worden zonder toepassing van de 30%-regeling, hetgeen ertoe leidt dat de betrokken werknemer wederom kwalificeert?

Onder de huidige 30%-regeling wordt incidenteel al een inkomenstoets toegepast en keurt de Belastingdienst goed dat bij het brutoeren van het loon geen rekening wordt gehouden met toepassing van de 30%-regeling. De Orde verzoekt de Staatssecretaris te bevestigen dat de huidige goedkeuring op alle situaties zal worden toegepast.

9. Aangekondigd is dat een 150 kilometergrens wordt ingevoerd. Deze kilometergrens houdt in dat de 30%-regeling niet kan worden toegepast voor werknemers die binnen een straal van 150 kilometer van de Nederlandse grenzen wonen. In dit kader verzoekt de Orde te bevestigen dat voor de toepassing van deze kilometergrens onder Nederland wordt verstaan 'Nederland' zoals omschreven in artikel 2, derde lid, onderdeel d, sub 3 AWR.
10. De Orde stelt zich op het standpunt dat de voorgestelde 150 kilometer grens arbitrair is en onevenwichtig kan uitwerken. Immers, iemand die op 140 kilometer woont, kan zich qua kosten in eenzelfde positie bevinden als iemand die op 160 kilometer woont. De arbitraire werking van de voorgestelde kwantitatieve toets komt nog sterker tot uitdrukking in het geval dat iemand uit Noord-Duitsland een baan in Maastricht aanneemt. De afstand tussen zijn woonadres en zijn werkadres is bijvoorbeeld 300 kilometer, terwijl hij slechts 140 kilometer van de Nederlandse grens woont. In deze situatie lijkt hij niet te kwalificeren voor de 30%-regeling.

Indien de Staatssecretaris van mening is dat een dergelijke kwantitatieve toets ingevoerd moet worden, pleit de Orde ervoor de toets mede te baseren op de afstand tussen de woonplaats van de werknemer en het adres van de werkgever.

11. Bij de tussentijdse toets na 1 januari 2012 wordt rekening gehouden met de nieuwe criteria qua salaris en woonplaats voor de tewerkstelling in Nederland. Indien de betrokken werknemer niet aan deze criteria voldoet, kan hij niet langer gebruik maken van de resterende looptijd van 5 jaar van de 30%-regeling. De Orde is van mening dat dit niet te verenigen is met het rechtszekerheidsbeginsel. Derhalve verzoekt de Orde de voor 1 januari 2012 afgegeven beschikkingen gedurende de gehele looptijd van deze beschikking te eerbiedigen. Een tussentijdse toets na 5 jaar dient volgens de Orde plaats te vinden op basis van de wettelijke bepalingen zoals deze golden voor 1 januari 2012.
12. In het arrest HR 14 maart 2008, BNB 2008/146 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het keuzerecht voor de buitenlandse belastingplicht slechts geldt voor werknemers die voldoen aan de voorwaarden voor het toepassen van de 30%-regeling. Aangezien dit arrest indruist tegen de letterlijke tekst van het keuzeregime en overigens de uitspraak voor meerdere uitleg vatbaar is, zie de noot bij het arrest in de BNB, verzoekt de Orde om de samenhang tussen de voorgestelde regeling en dit keuzeregime te verduidelijken. Ook verneemt de Orde graag of internationale schoolgelden ET-kosten zijn.
13. Op grond van het tweede lid van artikel 10eb van het huidige besluit wordt een werknemer van het middenkader of hoger kader van een internationaal concern met ten minste twee en een half jaar ervaring in dat concern, die in het kader van roulatie wordt uitgezonden naar Nederland, geacht specifieke deskundigheid te bezitten die op de Nederlandse arbeidsmarkt

niet of schaars aanwezig is. De Orde benadrukt het belang van het voortbestaan van deze bepaling met name in het licht van het oorspronkelijk doel van de 35%- aftrekgeregeling (de voorloper van de huidige 30% - regeling). Tevens is deze bepaling relevant in het kader van het fiscale vestigingsklimaat. Immers, afschaffing van deze bepaling houdt in dat mobiliteit binnen internationale concerns negatief wordt beïnvloed. De Orde dringt er op aan artikel 10eb van het huidige besluit dan ook te handhaven. Kan de Staatssecretaris dit in positieve zin bevestigen?

*Beroepsbegeleidende leerweg*

14. Art. 14 WVA wordt aangepast ten aanzien van de beroepsbegeleidende leerweg. De Orde is van oordeel dat die wijziging die bewerkstelligt dat alleen inleners van personeel nog een beroep kunnen doen op de afdrachtvermindering niet wenselijk is. In de praktijk wordt door uitzendorganisaties en organisaties die ten doel hebben uitstroom uit de WSW te bevorderen de BBL gebruikt om werknemers op startkwalificatieniveau te brengen of zelfs op te leiden tot MBO II niveau of hoger. Daarnaast wordt de BBL ingezet om zoveel mogelijk personen uit de doelgroep van de Wet sociale werkvoorziening, die op een wachtlijst staan voor een beschermde werkplek toch in het vrije bedrijf te plaatsen. Door de voorgestelde wijziging is vorenstaande niet meer mogelijk doordat de wettekst lijkt te miskennen dat (ook) de formele werkgever een erkend leerbedrijf kan zijn. De Orde adviseert daarom de voorgestelde wetswijziging niet in te voeren of tenminste op zodanige wijze aan te passen dat de doelstelling van deze afdrachtvermindering (de revenuen van de afdrachtvermindering voor de organisatie die de kosten draagt van de opleiding) wordt bereikt.

*Defiscalisering art 5.4 Wet IB 2001*

15. Voor samenwonende partners zijn in de praktijk ook veel zogenaamde ‘langst-leeft-al’ testamenten opgesteld. Een wettelijke verdeling is voor samenwonende partners niet mogelijk, waardoor in de praktijk een alternatief is gevonden, waarbij de langstlevende partner vergelijkbare waarborgen krijgt om verzorgd achter te blijven. De erflater benoemt zijn partner tot enig erfgenaam en legateert aan de kinderen een bedrag ter grootte van hun kandsdeel, pas opeisbaar op het moment dat de langstlevende partner overlijdt. Ook deze situatie is in economisch opzicht gelijk aan de situaties waarin op grond van het voorgestelde art. 5.4 Wet IB 2001 defiscalisering plaatsvindt. Naar de letter van de wet valt dit ‘langst-leeft-al’ testament niet onder de defiscalisering, omdat geen sprake is van een verdeling of legaat tegen inbreng. De Orde verzoekt ook deze situatie onder de defiscalisering te brengen. Gekozen is om voor de defiscalisering aan te sluiten bij het partnerbegrip in de Successiewet. Naar de mening van de Orde is het geen bezwaar om voor de defiscalisering aan te sluiten bij het partnerbegrip in de IB.

16. Tevens vraagt de Orde aandacht voor de situatie dat een van de kinderen wordt overbedeeld, bijvoorbeeld een kind verkrijgt de onderneming uit de nalatenschap van vader en verkrijgt in dat kader een overbedelingsschuld aan de langstlevende. Ook deze situatie zou naar de mening van de orde gedefiscaliseerd moeten zijn.



*Voorgestelde artikel 3.98d Wet IB 2001*

17. Op grond van de voorgestelde regeling in art. 3.98d Wet IB 2001 is het niet mogelijk de terbeschikkingstellingsclaim (“TBS-claim”) door te schuiven in situaties waarin de TBS-regeling reeds vóór de ontbinding van het huwelijk eindigt doordat echtgenoten op enig moment voorafgaand aan de ontbinding geen partners meer van elkaar zijn en als gevolg daarvan niet kunnen worden aangemerkt als een verbonden persoon. Gedacht kan worden aan de situatie van twee in (algehele of beperkte) goederen gehuwde echtgenoten die ieder 4% van de aandelen in een BV bezitten en op naam van een van deze echtgenoten een pand staat dat wordt verhuurd aan deze BV. Zodra deze echtgenoten niet langer op hetzelfde adres staan ingeschreven in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens én een verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed bij de rechter hebben ingediend, kwalificeren de echtgenoten ingevolge artikel 5a AWR niet langer als partner. Daardoor eindigt de ab-kwalificatie bij beide echtgenoten en daarmee tevens de tbs-regeling bij beide echtgenoten. De IB-claim (box 1) over de meerwaarde in het tbs-pand zal dan moeten worden afgerekend. Van ontbinding van het huwelijk is echter (nog) geen sprake. Voor de ab-regeling geldt ook dat de ab-kwalificatie van beide partners eindigt, doch in de ab-regeling is hierop de doorschuifregeling van art. 4.40 Wet IB 2001 van toepassing. Het voorgestelde art. 3.98d Wet IB 2001 voorziet voor de TBS-regeling niet in een dergelijke doorschuifregeling. De Orde dringt er daarom op aan om ook voor deze situatie in de TBS-regeling een doorschuifregeling te introduceren. Het is naar de mening van de Orde een tekortkoming van de TBS-regeling dat onder omstandigheden een echtscheiding niet fiscaal geruisloos kan plaatsvinden, terwijl ten behoeve van de ondernemer en de ab-houder is voorzien in adequate regelingen. Een mogelijke oplossing is om voor dit soort situaties te voorzien in een (voorwaardelijke en in de tijd beperkte) doorschuifregeling bij einde tbs door einde partnerschap in het kader van een echtscheiding (vergelijk de doorschuifregeling bij einde aanmerkelijk belang van art. 4.40 Wet IB 2001). De Orde verzoekt deze oplossing in de Wet IB 2001 op te nemen.
18. Hiermee samen hangt het moment waarop de aanverwantschap voor de TBS-regeling eindigt. Aanverwantschap speelt een rol in de beperkte groep van verbonden personen van (art. 3.92 lid 2 onderdeel b jo.) art. 91 lid 2 onderdeel c Wet IB 2001 en in de ruime groep verbonden personen van lid 3 van art. 3.91 en art. 3.92 Wet IB 2001. Volgens het huidige art. 3.93 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 eindigt de aanverwantschap pas wanneer het huwelijk door echtscheiding is ontbonden. De Orde meent dat het logischer is om de aanverwantschap reeds (eerder) te laten eindigen, namelijk wanneer de echtgenoten niet langer kwalificeren als partner ingevolge art. 5a AWR. Dit is het geval zodra de echtgenoten niet langer op hetzelfde adres staan ingeschreven in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens én een verzoek tot echtscheiding respectievelijk tot scheiding van tafel en bed hebben ingediend bij de rechtbank. De formele ontbinding van het huwelijk vindt doorgaans later plaats. Voor ongehuwd samenwonenden geldt thans namelijk al wel dat de aanverwantschap reeds eindigt wanneer de ongehuwden niet langer kwalificeren als partner. Dit volgt uit art. 1.2 lid 6 Wet IB 2001. De Orde beveelt aan om met betrekking tot het begrip ‘aanverwantschap’ voor gehuwden een gelijke behandeling tot stand te brengen met ongehuwden.

19. Iets soortgelijks geldt in het aanmerkelijk belang. Art. 4.2 Wet IB 2001 bepaalt (evenals art. 3.93 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001, zie hiervoór) dat de aanverwantschap eindigt als het huwelijk door echtscheiding is ontbonden. Dit is doorgaans het laatste moment van formele ontbinding van het huwelijk. De Orde beveelt aan om ook voor de aanmerkelijkbelangregeling aansluiting te zoeken bij de regeling voor ongehuwden van art. 1.2 lid 6 Wet IB 2001.
20. Voorts beveelt de Orde aan om dit niet steeds op diverse plaatsen in de Wet IB 2001 te regelen, zoals thans het geval is in artikel 3.93 lid 1 onderdeel a en artikel 4.2 Wet IB 2001, maar centraal in art. 5a AWR. Alsdan geldt dit onmiddellijk voor alle rijksbelastingen, waarop de AWR van toepassing is.

*AWR*

*Artikelen 30f-30j AWR en artikelen 28, 28a en 28b Invorderingswet 1990*

21. In de voorgestelde artikelen 30f tot 30j AWR en 28, 28a en 28b Invorderingswet 1990 wordt het huidige systeem van de heffingsrente en de invorderingsrente geheel herzien. Het is positief dat belastingplichtigen de mogelijkheid krijgen de verplichting van verschuldigde rente te vermijden of te beperken. Wanneer zij tijdig aangifte doen of tijdig om een voorlopige aanslag verzoeken die gelijk is aan het uiteindelijke verschuldigde bedrag kan belastingrente worden beperkt. Wel betreurt de Orde het dat de Regering deze regeling in een aantal zeer gedetailleerde en ingewikkelde bepalingen heeft voorgesteld. Het adagium van een eenvoudiger belastingstelsel wordt hier geen eer mee aan gedaan. Voorts heeft de Orde een aantal onevenwichtigheden in het nieuwe systeem geconstateerd.
22. De Orde constateert dat de Belastingdienst zes weken langer tijd nodig heeft om een verzoek om voorlopige aanslag dan wel het indienen van de aangifte tot een te betalen bedrag te verwerken voordat het rentetijdvak eindigt (na 14 respectievelijk 19 weken) dan om hetzelfde verzoek respectievelijk aangifte te verwerken waarbij de belastingplichtige geld terug krijgt. In het laatste geval begint de rentevergoedingsperiode 8 respectievelijk 13 weken na het verzoek dan wel het indienen van de aangifte. Voor deze laatstgenoemde termijnen is overigens steun in de Awb en de rechtspraak van de Hoge Raad maar voor de termijnen van 14 en 19 weken geldt dat niet. De verklaring die in de Memorie van Toelichting is gegeven, namelijk de termijnen van 8 en 13 weken met 6 weken betalingstermijn zijn vermeerderd, overtuigt de Orde niet. Immers, de beperking van de berekening van rente omdat de Belastingdienst niet snel genoeg reageert op een aangifte of een verzoek om de (herziening van) een voorlopige aanslag, houdt naar de mening van de Orde weinig verband met de betalingstermijn van zes weken. De betalingstermijn bepaalt in artikel 30f, lid 2 AWR het einde van het tijdvak wanneer geen sprake is van een aanslag conform de aangifte of een verzoek om voorlopige aanslag. De Orde verzoekt voor vergoeding en betaling van belastingrente gelijke termijnen te hanteren.

23. Aan het vorige punt kan worden toegevoegd dat in de belastingrenteregeling een onderscheid wordt gemaakt tussen situaties waarin de (voorlopige) aanslag conform verzoek of aangifte van de belastingplichtige wordt opgelegd of niet. Als de aanslag conform aangifte of verzoek wordt opgelegd, heeft de Inspecteur beduidend korter de tijd om te handelen dan wanneer de aanslag niet conform aangifte of verzoek is. In ieder geval wordt de periode waarover de belastingrente wordt berekend in het eerste geval belangrijk ingeperkt. Dat betekent echter ook dat in het geval de Belastingdienst een geringe afwijking van de aangifte aanbrengt bijvoorbeeld slechts vijf euro afwijkt, de Inspecteur in een voor de Belastingdienst veel gunstiger regeling valt. Hij kan dan veel langer doen over het opleggen van de aanslag terwijl hij over de gehele periode rente in rekening kan brengen.
24. Met betrekking tot de termijn in artikel 30fd, lid 3 AWR wil de Orde nog een opmerking van wettechnische aard maken. De Orde vraagt zich af waarom het rentetijdvak in dit artikel 3 maanden na ontvangst van de aangifte aanvangt. Waarom wordt in dit artikel niet de termijn van 13 weken aangehouden die eveneens in artikel 30fa AWR wordt gehanteerd? De Orde raadt aan om in artikel 30fd AWR dezelfde termijn als in artikel 30fa AWR te hanteren.
25. Voorts wijst de Orde erop dat bij de aangiftebelastingen het rentetijdvak niet wordt beperkt indien een naheffingsaanslag wordt opgelegd nadat de belastingplichtige uit eigen beweging de juiste gegevens heeft verstrekt. Indien in een dergelijk geval door talmen van de Belastingdienst geruime tijd verstrijkt voordat de naheffingsaanslag wordt opgelegd, loopt de rente gewoon door. Dat komt de Orde in het licht van hetgeen voor de aanslagbelastingen is geregeld als onevenwichtig voor. In dit verband zij opgemerkt dat artikel 30h, lid 3 AWR geen volledige oplossing van deze onevenwichtigheid is, nu deze bepaling zich slechts uitstrekt tot 3 maanden na afloop van het kalender- of boekjaar.
26. De Orde merkt op dat de regeling van de belastingrente een tweeslachtige indruk wekt. Enerzijds wordt uitgegaan van de vraag of de belastingplichtige dan wel het bestuursorgaan al dan niet in verzuim is bij de (terug)betaling van belasting. Anderzijds wordt wel vanaf 1 juli na afloop van het belastingjaar belastingrente in rekening gebracht, ongeacht of de belastingplichtige in verzuim is geweest met de betaling van zijn aanslag. Dit doet zich voor bij artikel 30fb lid 3 en lid 6 AWR. In die situaties blijkt de belastingplichtige al vanaf het einde van het belastingtijdvak, nog voor het begin van het rentetijdvak (in de nieuwe regeling is dat immers vanaf 1 juli van het volgende jaar) recht te hebben op teruggave van belasting, maar krijgt hij daarover geen belastingrente vergoed. In de omgekeerde situatie, als de belastingplichtige vanaf aanvang materiële belastingschuld een betalingsverplichting heeft, moet wel vanaf 1 juli van het volgende jaar belastingrente betaald worden. De Orde verzoekt om een reactie op dit punt.
27. De Orde heeft er geen begrip voor dat belastingplichtigen die er voor kiezen het te betalen bedrag op hun aanslag te betalen en wel bezwaar maken tegen de aanslag, geen rentevergoeding krijgen over het terug te ontvangen bedrag wanneer zij uiteindelijk in bezwaar of beroep gelijk krijgen op grond van het voorgestelde artikel 30fe AWR. De Belastingdienst heeft gedurende de procedure de beschikking gehad over dit geld. Naar de

Orde begrijpt wil de Regering het zogenoemde sparen bij de Belastingdienst tegengaan. In de thans voorgestelde regeling wordt vergoeding van rente al zeer beperkt. In het geval van een procedure is geen sprake van sparen bij de Belastingdienst, het is namelijk geheel niet zeker dat de belastingplichtige uiteindelijk zijn geld terugkrijgt; dat is afhankelijk van de uitkomst van de procedure.

De Orde merkt daarbij op dat, mede in aanmerking genomen dat de meeste belastingprocedures in het voordeel van de fiscus worden beslecht, de nieuwe regeling leidt tot sparen van de fiscus bij de belastingplichtige.

De belastingplichtige kan goede redenen hebben om in afwachting van de onzekere uitkomst van een procedure ervoor te kiezen om geen uitstel van betaling te verzoeken maar om het openstaande bedrag op de aanslag alvast te betalen. Over het openstaande bedrag wordt namelijk wel invorderingsrente in rekening gebracht indien de procedure niet wordt gewonnen. Dit komt de Orde onevenwichtig voor. Dit geldt te meer nu in het geval van aangiftebelastingen uit artikel 30ha, lid 2 AWR lijkt te volgen dat wanneer een belastingplichtige bezwaar maakt tegen de afdracht op aangifte en uiteindelijk gelijk krijgt waardoor een teruggaafbeschikking volgt, dat wel belastingrente zal worden vergoed. Deze maatregel lijkt in de Memorie van Toelichting slechts te worden gerechtvaardigd door de constatering dat een belastingplichtige die uitstel van betaling heeft genoten geen economisch nadeel lijdt. Dat gaat evenwel niet op voor een belastingplichtige die het openstaande bedrag op de aanslag heeft betaald. De Orde verzoekt dan ook dit onderdeel van het wetsvoorstel te schrappen.

28. Artikel 30fe, lid 2 AWR geeft vervolgens aan dat dit artikel niet van toepassing is als sprake is van verliesverrekening. Uit het nieuwe systeem van de belastingrente volgt reeds dat bij verliesverrekening geen rente zal worden vergoed. De Orde ziet niet in waarom dit in artikel 30fe AWR expliciet is opgenomen. Daaruit zou a contrario kunnen worden afgeleid dat in die gevallen wel rente vergoed zal worden als een belastingplichtige in een procedure over verliesverrekening gelijk krijgt. Kennelijk is dat niet de bedoeling van de Regering. De Orde beveelt dan ook aan deze regeling niet in artikel 30fe, lid 2 AWR op te nemen.
29. In de artikelen 30fa lid 2 en 30fd, lid 3 wordt gesproken over 'aanslagbiljet'. De Orde veronderstelt dat daarmee wordt bedoeld 'aanslag'. Het begrip 'aanslagbiljet' kent immers geen wettelijke definitie, derhalve verzoekt de Orde het begrip 'aanslag' te gebruiken.
30. De Orde vraagt zich voorts af waarom de belastingrente wordt berekend tot het moment van de enige of uiterste betalingstermijn ongeacht of de belastingplichtige eerder het openstaande bedrag op zijn aanslag betaalt. Daarmee worden belastingplichtigen die tijdig betalen, bestraft met rente die nog doorloopt. De Orde acht het redelijk bij eerdere betaling door de belastingplichtige dat de belastingrente berekend wordt over de periode tot aan de betaling en verzoekt een overeenkomstige regeling in het Belastingplan 2012 op te nemen.

31. De Orde ziet niet in waarom in artikel 28a van de Invorderingswet 1990 rente wordt vergoed als de Ontvanger langer dan zes weken nodig heeft over de terugbetaling van een teruggaaf. In de Awb is immers reeds in een dergelijke regeling voorzien in de artikelen 4:87 en 4:98 Awb. Op dit moment zijn die bepalingen niet van toepassing omdat de Invorderingswet 1990 in een andere regeling voorziet en afdeling 4.4.2. van de Awb als aanvullende regeling dan op grond van artikel 4:103 Awb niet van toepassing is. Is het niet eenvoudiger om aan te sluiten bij de reeds bestaande regeling in de Awb?
32. De periode waarover rente wordt berekend is gerelateerd aan onder andere het verzoek dat op de door de Inspecteur voorgeschreven wijze dient te geschieden. Dat is elektronisch via het internet met gebruikmaking van de Digid. Gelet op de problemen die op dit moment aan het licht zijn gekomen over de veiligheid daarvan, verzoekt de Orde de Staatssecretaris te bevorderen dat de Belastingdienst ook andere gewaarborgde wijzen van indienen zal accepteren.

*Artikel 10a AWR*

33. De Orde constateert dat in het voorgestelde artikel 10a AWR een extra verplichting voor belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen wordt opgenomen om onjuistheden of onvolledigheden die hen zijn gebleken uit eigen beweging te melden. Deze verplichting is in het voorgestelde artikel 10a AWR slechts met een ongeclausuleerde delegatiebevoegdheid opgenomen. De Orde vraagt zich af hoe een dergelijke ruime delegatiebevoegdheid zich verhoudt tot aanwijzingen 23 en 24 van de Aanwijzingen voor de regelgeving van 18 november 1992 (laatstelijk gepubliceerd in Stcrt. 2005,87) nu het niet voldoen aan deze verplichting een beboetbaar feit is. Het gaat hier om een nieuwe verplichting voor belastingplichtigen waarvan de omvang niet uit de wet volgt. Hierdoor kunnen belastingplichtigen hun verplichtingen niet uit de wet kennen. Dat acht de Orde onwenselijk met name aangezien het niet voldoen aan deze verplichting in de bepaling als een beboetbaar feit is aangemerkt, dat als een vergrijp wordt gezien, waarop de hoge sanctie van 100% van de te weinig geheven belasting staat. In de toelichting wordt niet verder uiteengezet waarom voor een delegatiebepaling is gekozen. De Orde acht het met name onwenselijk dat deze meldplicht zonder inhoudelijke parlementaire toetsing eenvoudig kan worden uitgebreid, bijvoorbeeld tot de melding van fiscale constructies waarvan in het voorjaar sprake was en waarvan Financiën heeft afgezien. In het licht van het voorgaande stelt de Orde voor de in de toelichting met name genoemde gevallen in de wet op te nemen en de ruime delegatiebevoegdheid te schrappen.
34. In de Memorie van Toelichting wordt de suppletieaangifte omzetbelasting onder de meldplicht gebracht. Zoals in de Memorie van Toelichting eveneens is betoogd, is de suppletieaangifte wettelijk gezien geen aangifte en ontbeert zij elke wettelijke grondslag. De voorgestelde meldingsplicht in artikel 10a AWR verandert daarin niets. In het wetsvoorstel is namelijk geen regeling voor de suppletieaangifte omzetbelasting opgenomen. Het bevreemdt de Orde daarom dat voor het niet voldoen aan een niet wettelijke verplichting een vergrijpboete wordt opgenomen en verzoekt deze te schrappen.

35. De Orde vraagt zich af hoe de meldingsplicht in artikel 10a AWR toegepast moet worden in de situatie dat aanvankelijk een aangifte voor de omzetbelasting is gedaan op basis van een pleitbaar standpunt dat nadien onjuist blijkt te zijn, bijvoorbeeld ten gevolge van nieuwe rechtspraak. Dient in dat geval gemeld te worden en zo ja, hoever gaat dat terug?
36. De Orde wijst erop dat in de Wet op de loonbelasting 1964 in de artikelen 28a en 28b is opgenomen in welke gevallen een inhoudingsplichtige verplicht is om een correctiebericht in te dienen. Voldoet de inhoudingsplichtige niet aan deze plicht om een correctiebericht in te dienen dan kan een verzuimboete van ten hoogste EUR 1230 worden opgelegd. De Orde ziet niet in waarom de suppletie voor de omzetbelasting niet eveneens wettelijk kan worden geregeld en verzoekt dit alsnog te doen.
37. Voorts kan de Orde geen rechtvaardiging vinden voor het verschil in strafmaat tussen het niet indienen van een correctiebericht en het niet doen van een suppletieaangifte. Het betreft namelijk beide aangiftebelastingen waarvan achteraf blijkt dat de ingediende aangifte onjuist was. Met betrekking tot de omzetbelasting zou dan na 1 januari 2012 een vergrijpboete van maximaal 100 % van de als gevolg van de onjuiste inlichtingen te weinig geheven belasting kunnen worden opgelegd, terwijl de boete voor de loonheffing maximaal € 1230 bedraagt. Voor beide belastingen geldt bovendien dat de inspecteur op grond van artikel 67f bij de naheffingsaanslag een boete van maximaal 100% wegens het niet of te laat betalen van aangiftebelasting kan opleggen. De Orde vraagt zich af of het werkelijk de bedoeling is dat voor de omzetbelasting de vergrijpboete van artikel 10a, lid 3 AWR wegens het niet nakomen van de meldplicht zal kunnen cumuleren met de vergrijpboete van artikel 67f AWR wegens het niet of te laat betalen van een aangiftebelasting? Dat kan er naar de mening van de Orde toe leiden dat belastingplichtigen dubbel beboet zullen worden ter zake van in wezen dezelfde gedraging. De vergrijpboete van artikel 67f AWR is naar de mening van de Orde een adequate sanctie wanneer blijkt dat door opzet of grove schuld te weinig omzetbelasting is betaald. De mogelijkheid tot een maximale boete van twee keer 100% van de te weinig betaalde dan wel geheven belasting is in de ogen van de Orde overkill en een disproportionele bestraffing. De Orde verzoekt deze overkill op te heffen.
38. Verder acht de Orde de regeling eenzijdig aangezien het voldoen aan de meldingsplicht of het indienen van een suppletie in een situatie dat sprake is van een teruggaaf, leidt tot een ambtshalve teruggaaf waartegen geen rechtsmiddelen openstaan. Kan worden geregeld dat de inspecteur beslist op dit verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking?
39. Het aspect van dubbele dan wel excessieve beboeting geldt eveneens voor het niet voldoen aan de meldingsplicht wegens het niet melden dat de verklaring privé gebruik auto onjuist was. Indien sprake is van opzet kan de inspecteur op dit moment op grond van artikel 20, lid 2 AWR de naheffingsaanslag ter zake van het privégebruik auto aan de lease rijder zelf opleggen met een boete van 80% van de te weinig geheven belasting op grond van par. 28, lid 6 BBBB. Wanneer sprake is van opzet dan zal de leaserijder over het algemeen ook niet aan zijn meldingsplicht hebben voldaan. Betekent toepassing van artikel 10a AWR dat dan naast de boete van 80% nog eens een boete van 50% over het privégebruik auto kan worden

opgelegd? Dat zou in totaal een boete van 130% betekenen, hetgeen de Orde als een excessieve en disproportionele bestraffing voorkomt. Graag een reactie op dit punt.

*Wetstechnische opmerkingen bij artikel 10a AWR*

40. Waarom is deze inlichtingenverplichting opgenomen in de hoofdstuk II voor de aangifte terwijl de verplichting niet slechts ziet op het onjuist of onvolledig doen van aangifte? De verplichting past veeleer in hoofdstuk VIII afdeling 2. Verder bevreemdt het de Orde dat de boetebepaling eveneens in het voorgestelde artikel 10a AWR is opgenomen terwijl de overige fiscale boetebepalingen in hoofdstuk VIIIA zijn opgenomen. De Orde beveelt aan om de boetebepaling in het voorgestelde artikel 10a AWR op te nemen in hoofdstuk VIIIA.
41. Voor de inwerkingtreding van artikel 10a AWR is naar de mening van de Orde ten onrechte geen overgangsrecht opgenomen. Dit gebrek kan namelijk betekenen dat belastingplichtigen na 1 januari 2012 beboet zouden kunnen worden voor vergrijpen die zich voor 1 januari 2012 hebben voorgedaan. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer tijdens een controle na 1 januari 2012 blijkt dat onjuistheden in de aangifte omzetbelasting zijn geslopen waarvan de Belastingdienst van mening is dat dit met opzet of grove schuld is gebeurd. In dat geval zal waarschijnlijk met vijf jaar terugwerkende kracht ook niet zijn voldaan aan de mededelingsplicht. Aangezien dat na 1 januari 2012 wordt geconstateerd en ook inmiddels niet aan die plicht is voldaan zou zonder overgangsrecht theoretisch ook een boete kunnen worden opgelegd voor de overtredingen die al voor 1 januari 2012 zijn aangevangen. Dat lijkt de Orde in strijd met artikel 15 van het van het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en het artikel 5:4 lid 2 Awb waarin is opgenomen dat een bestuurlijke sanctie slechts wordt opgelegd indien de overtreding en de sanctie bij of krachtens voorafgaande wettelijk voorschrift zijn omschreven. Graag een reactie op dit punt.

*Artikel 67q AWR*

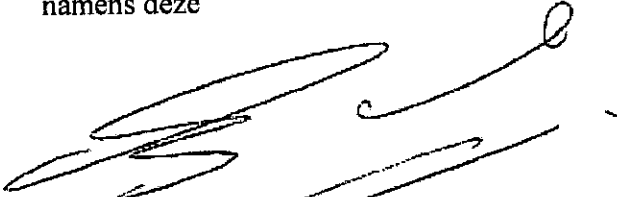
42. In artikel 67q AWR wordt voorgesteld om het mogelijk te maken dat nadat een verzuimboete is opgelegd wanneer sprake is van nieuwe bezwaren om later alsnog een vergrijpboete op te leggen. De reeds betaalde verzuimboete wordt in dat geval verrekend met de vergrijpboete. De Orde vraagt zich af of deze cumulatie van verzuim- en vergrijpboeten wel past in het ne bis in idem principe dat een belangrijk strafrechtelijk rechtsbeginsel is, opgenomen in artikel 14, lid 7 van het Internationale Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en in rechtspraak van het HvJ EU en het EHRM. Voorts vraagt de Orde zich af hoe de in artikel 67q, lid 2 AWR geregelde verklaringen van de belastingplichtige die als nieuwe bezwaren in de zin van het eerste lid worden aangeduid zich verhouden tot het in artikel 6 EVRM geregelde zwijgrecht. Een belastingplichtige zal toch moeten worden gewezen op zijn recht om te zwijgen als het gaat om verklaringen die worden gebruikt om een boete te onderbouwen. Het gebruik van verklaringen als nieuwe bezwaren lijkt op gespannen voet te staan met dat zwijgrecht. De Orde is van mening dat artikel 67q AWR strijdig is met artikel 6 EVRM en verzoekt de Staatssecretaris deze strijdigheid ongedaan te maken.

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

Bijlage: EU aspecten artikel 15ad



**Bijlage: EU aspecten artikel 15ad**

1. In de toelichting wordt de doelstelling van het voorgestelde artikel 15ad als volgt verklaard

*“Het voorgestelde artikel 15ad van de Wet Vpb 1969 is gericht tegen overnameholdingconstructies waarbij bijvoorbeeld een buitenlandse groep een Nederlandse BV overneemt en daarna verkoopt aan een door de groep opgerichte Nederlandse overnameholding die de koopsom schuldig blijft. Daarna wordt een fiscale eenheid gevormd tussen de overnameholding en de BV. De door de overnameholding betaalde rente over de schuldig gebleven koopsom kan dan binnen fiscale eenheid zonder nadere voorziening worden verrekend met de winst van de BV. Daarmee verdwijnt de winst van die BV (grotendeels) uit de Nederlandse heffingsgrondslag.”*

2. De toelichting vermeldt toevallig niet het voorbeeld, waarin een buitenlandse groep een overname doet, want het voorgestelde artikel 15ad keert zich de facto tegen groepen die (nog) geen belastbare winst in Nederland genieten waartegen overnamerente kan worden afgezet. Het komt de Orde voor dat het voorgestelde artikel 15ad, eerste lid, prima facie de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU) beperkt door te bepalen dat renten slechts in aftrek komen voor zover de overnemende maatschappij in Nederland winst geniet. Dit criterium leidt de facto tot een discriminatie op grond van de nationaliteit en vestigingsplaats van de overnemende maatschappij (vergelijk voor een ander geval waarin een ogenschijnlijk neutraal criterium in de belastingwet de facto het vrije verkeer beperkte, zaak C-464/05 *Geurts and Vogten*).
3. Deze beperking van de vrijheid van vestiging is alleen toegestaan indien zij wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. Volgens vaste rechtspraak van het Europese hof van justitie (‘HvJ EU EU’) is een maatregel die mogelijk de in artikel 49 VWEU neergelegde vrijheid van vestiging beperkt, slechts toelaatbaar wanneer deze een met het Verdrag verenigbaar wettig doel nastreeft en gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de beperking geschikt zijn om het aldus nagestreefde doel te verwezenlijken en mag ze niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel.
4. De noodzaak de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven, is door het HvJ EU erkend als een dwingende reden van algemeen belang. Zij kan worden aanvaard met name wanneer de betrokken regeling beoogt gedragingen te vermijden die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen over activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden (zaak C-311/08 *SGI*, punt 60). Voor zover artikel 15ad voorkomt dat op kunstmatige wijze rentelasten aan Nederland worden toegerekend, leidend tot een verschuiving van de heffingsbevoegdheid van Nederland naar een andere EU-lidstaat, lijkt de beperking van de vrijheid van vestiging gerechtvaardigd. Maar voorzover het voorgestelde artikel 15ad Wet Vpb verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken ontbreekt die rechtvaardiging.

5. Van belang hierbij is dat artikel 10a kunstmatige constructies al afdekt. Daarnaast kan de vraag of de beperking van de vrijheid van vestiging gerechtvaardigd is, niet los worden gezien van de Bosal-reparatie die nog in het vat zit. De Orde doelt hierbij op de vraag: hoe wil de wetgever de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten eigenlijk verdelen? Om de voorzitter van het Topteam Hoofdkantoren te citeren (brief aan de Minister van EL&I en de Staatssecretaris van Financiën van 17 juni 2011 inzake de fiscale behandeling van deelnemingsrente, blz. 4):

*“Het is niet consistent om tegelijkertijd een aftrekbeperking van deelnemingskosten en een overnameholdingmaatregel in te voeren: de eerste zegt dat de renteaftrek bij de aankoop van een buitenlandse deelneming in dat buitenland thuishoort, de tweede zegt dat de renteaftrek bij de aankoop van een NL deelneming ook niet in NL thuishoort.”*

Het komt de Orde voor dat in die situatie de noodzaak de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven, niet kan worden ingeroepen als rechtvaardiging van de beperking van de vrijheid van vestiging die het voorgestelde artikel 15ad oplevert. Vergelijk in dit verband punt 36 van het arrest van het HvJ EU EU in zaak C-168/01 *Bosal*, waarin is aangegeven dat de samenhang van een belastingstelsel als rechtvaardigingsgrond wordt ondergraven door een intern inconsistent systeem op het punt van toerekening van rentekosten aan belastingjurisdicties.

6. Daar komt bij dat artikel 15ad zélf ook een verkapte Bosalreparatie bevat. De Orde doelt hierbij op de omstandigheid dat het fiscale eigen vermogen waarop de ratio van 2:1 wordt toegepast, onder andere verminderd moet worden met de boekwaarde van de deelnemingen die niet gevoegd zijn in de fiscale eenheid. Dit behelst in feite een toerekening van de rentekosten aan het land waar de deelnemingen zijn gevestigd. Als dat andere land echter in zijn wetgeving hetzelfde uitgangspunt hanteert, zou de rente ook daar in beginsel niet aftrekbaar zijn. Deze innerlijke inconsistentie maakt het voorgestelde artikel 15ad naar de mening van de Orde vanuit EU-rechtelijk oogpunt nog kwetsbaarder, omdat de rechtvaardigingsgrond die is gebaseerd op de noodzaak de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven door de wettelijke regeling zélf wordt ondergraven.