

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, 5 november 2009

Betreft: **Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de nota's naar aanleiding van het verslag en de eerste en tweede nota van wijziging met betrekking tot de wetsvoorstellen (nr. 32 128) 'Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010)', (nr. 32 129) 'Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010)', (nr. 32 130) 'Wijziging van enkele belastingwetten enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)'**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van de inhoud van de nota's naar aanleiding van het verslag en de eerste en tweede nota van wijziging met betrekking tot de wetsvoorstellen, (nr. 32 128) 'Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010)', (nr. 32 129) 'Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010)', (nr. 32 130) en 'Wijziging van enkele belastingwetten enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)'. De Orde heeft daarin aanleiding gevonden voor de volgende reactie. Daarbij maakt de Orde tevens van de gelegenheid gebruik haar commentaar van 1 oktober jl. op de onderhavige wetsvoorstellen op een enkel punt aan te vullen.

A. BELASTINGPLAN 2010

1. Bevorderen ondernemerschap

1.1 Fiscaal bevorderen ondernemerschap

1.1.1 Afschaffen uren criterium en verhogen MKB-winstvrijstelling

In de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Belastingplan 2010 wordt opgemerkt dat in het wetsvoorstel Wet uniformering loonbegrip de MKB-winstvrijstelling nog eens met 2% wordt verhoogd ter compensatie van de verhoging van het inkomstenbelastingtarief in box 1. Het inkomstenbelastingtarief in box 1 wordt verhoogd omdat werknemers geen belasting meer betalen over de werkgeversbijdrage voor de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. De werknemers krijgen dus een voordeel (defiscalisering van de werkgeversbijdrage) dat moet worden teruggenomen via een tariefsverhoging. Ondernemers krijgen ook te maken met de tariefsverhoging, maar hebben geen voordeel van de defiscalisering van de werkgeversbijdrage en worden daarom gecompenseerd via een verhoging van de MKB-winstvrijstelling.

De Orde begrijpt deze compensatie, maar begrijpt niet dat deze compensatie alleen gegeven wordt aan ondernemers. Immers ook de andere box 1-belastingplichtigen, niet zijnde werknemers, worden geconfronteerd met de verhoging van het inkomstenbelastingtarief. De Orde pleit voor een evenwichtiger regeling op dit punt. Dat wil zeggen, dat ook medegerechtigden tot het vermogen van een onderneming, tbs-ers, andere row-genieters en lijfrentegenieters worden gecompenseerd in hun tarief dan wel dat de voor deze groep geldende vrijstellingen worden verhoogd of dat slechts een versobering in de werknemerssfeer wordt aangebracht. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

1.2 Van octrooibox naar innovatiebox

In bepaalde situaties bestaat bij de toepassing van de innovatiebox het risico op nadeel bij langdurig verlieslatende ondernemingen. Dit effect kan zich voordoen indien een onderneming uit de termijn van de verliescompensatie loopt, terwijl er nog wel sprake is van een in te halen drempel voor de toepassing van de innovatiebox. Een (extreem) voorbeeld hiervan is de volgende situatie.

Een onderneming heeft een immaterieel activum voortgebracht dat in 2010 in de innovatiebox wordt gebracht met voortbrengingskosten van € 1.000. Door ongelukkige omstandigheden lukt het de onderneming niet om in de negen daaropvolgende jaren winsten te genereren met dit activum, bijvoorbeeld als gevolg van opstartproblemen, opzetten distributiekanaal, verkrijgen vergunningen voor medicijn. Wel worden elk jaar kosten gemaakt van, stel, € 100.

Vanaf het tiende jaar realiseert de onderneming jaarlijks een winst van € 300. Bij de aanvang van jaar 10 heeft de onderneming dan verliescompensatie opgebouwd van € 1.900, waarvan € 1.000 uit 2010, zijnde de direct ten laste van de winst gebrachte ontwikkelingskosten, en € 900 uit elk van de daaropvolgende jaren. Voor de innovatiebox is dan sprake van een in te halen drempel van eveneens € 1.900. In 2020 verdampt echter het verlies uit 2010, zodat nog maar € 900 aan verliescompensatie resteert. Na drie jaar is deze verliescompensatie volledig benut. Voor de innovatiebox is dan echter nog steeds sprake van een drempel van € 1.000. Het gevolg hiervan is dat de onderneming met ingang van het jaar 2023 belasting betaalt tegen het reguliere tarief en nog geen gebruik kan maken van de tariefreductie.

De Orde verzoekt de staatssecretaris toe te zeggen dat dit probleem in de uitvoerings sfeer zal worden opgelost. De oplossing luidt dat voor zover de verliezen zijn verdampt er geen resterende drempel aanwezig zal worden geacht.

In de nota naar aanleiding van het verslag wordt nog geen antwoord gegeven op de vraag hoe de innovatiebox wordt toegepast indien de belastingplichtige een activum voor zijn rekening en risico door een derde heeft laten ontwikkelen, waarvoor deze derde een S&O-verklaring heeft gekregen. De Orde wil (nogmaals) benadrukken dat het van groot belang is voor de stimulering van innovatieve activiteiten in Nederland om geen (nodeloze) beperkingen in de regeling aan te brengen. In veel situaties zullen belastingplichtigen niet zelf over de benodigde kennis beschikken en deze willen inhuren van specialistische onderzoeksbedrijven of -instituten. De Orde meent dat het voor het succes van de innovatieboxregeling belangrijk is dat ook activa ontwikkeld met inzet van derden, aan welke derden een S&O-verklaring ter zake is afgegeven, kwalificeren voor de innovatiebox. De Orde verzoekt de staatssecretaris alsnog op de onderhavige vraag te reageren.

2. Maatregelen in en om het huis

2.1 Herleving dubbele hypotheekrenteaftrek na tijdelijke verhuur

In de nota naar aanleiding van het verslag is geen antwoord gegeven op de vraag van de Orde of het voor toepassing van de regeling noodzakelijk is dat de eigen woning eerst enige tijd leeg heeft gestaan alvorens de tijdelijke verhuur begint of dat ook een aansluitende tijdelijke verhuur kan kwalificeren. De Orde zou het op prijs stellen indien de staatssecretaris deze vraag alsnog zou willen beantwoorden.

B. OVERIGE FISCALE MAATREGELLEN 2010

1. Verbeteren fiscale positie directeur-groootaandeelhouder

1.1 Doorschuiffaciliteit bij schenken van aanmerkelijkbelangaandelen

Met betrekking tot de nieuwe schenkingsfaciliteit in het voorgestelde artikel 4.17c Wet inkomstenbelasting 2001 betreurt de Orde het dat de staatssecretaris vasthoudt aan de bestuurderseis. De Orde meent dat de nieuwe schenkingsfaciliteit door deze eis veel van haar aantrekkelijkheid verliest. Gevreesd moet zelfs worden dat door deze eis in de praktijk nimmer van de schenkingsfaciliteit gebruik zal worden gemaakt. De Orde acht het onbegrijpelijk dat op dit punt voor op 1 januari 2010 bestaande situaties geen overgangsregeling is getroffen, want in veel gevallen is van bestuurderschap thans nog geen sprake. Dit betekent dat in die gevallen feitelijk pas vanaf 2013 de nieuwe schenkingsfaciliteit voor aanmerkelijkbelangaandelen kan worden benut. De Orde begrijpt evenmin waarom de werknemer niet wordt toegevoegd aan het voorgestelde artikel 4.17c Wet inkomstenbelasting 2001, waar dit in het vergelijkbare artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001, dat kennelijk model heeft gestaan voor de nieuwe schenkingsfaciliteit, wel het geval is. De Orde meent dat de parallel dan ook consequent moet worden toegepast. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op de voorgaande punten.

In de context van de nieuwe schenkingsfaciliteit in het aanmerkelijk belang keurt de staatssecretaris in de nota naar aanleiding van het verslag goed dat de splitsingsfaciliteit van artikel 4.41, lid 2, juncto artikel 3.56 Wet inkomstenbelasting 2001 zal worden verleend en niet zal afketsen op de zakelijkheidstoets van artikel 3.56, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001, ook niet als die splitsing kort erna wordt gevolgd door schenking van de in het kader van de splitsing verkregen aandelen in de nieuwe in het kader van de splitsing opgerichte holdingvennootschap. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat dit ook geldt voor de toepassing van artikel 3a, tweede lid, Wet op de dividendbelasting 1965, nu na de afsplitsing van de werkmaatschappij naar een nieuwe holdingvennootschap in de oude splitsende holdingvennootschap uitsluitend nog beleggingen resteren, en eventueel een pensioenvoorziening.

1.2 Doorschuiffaciliteit bij vererven van aanmerkelijkbelangaandelen

Volgens de staatssecretaris 'levert' de aanscherping van de verervingsfaciliteit in het aanmerkelijk belang structureel € 40 miljoen 'op'. Dit bedrag wordt gerealiseerd als jaarlijks via een bv beleggingsvermogen vererft ter grootte van € 160 miljoen. Dit bedrag komt de Orde zeer laag voor en de Orde vraagt de staatssecretaris het bedrag van € 40 miljoen nader te onderbouwen.

1.3 Doorschuiffaciliteiten (cumulatief) preferente aandelen

De Orde vraagt met klem aandacht voor de situaties van (cumulatief) preferente aandelen onder de nieuwe schenkings- en verervingsfaciliteit. De Orde betreurt dat het wetsvoorstel met betrekking tot de direct gehouden (cumulatief) preferente aandelen nauwkeurig beschrijft op welke wijze die (cumulatief) preferente aandelen moeten zijn ontstaan. Zo moet sprake zijn van een omzetting van gewone aandelen in preferente aandelen en moeten nieuwe gewone aandelen zijn geëmitteerd aan de opvolger. Dit betekent naar de letter van de wet dat bijvoorbeeld een aandelenfusie waarbij de uittreder zijn gewone aandelen inbrengt in een bv tegen uitreiking van (cumulatief) preferente aandelen, in welke bv de opvolger alle gewone aandelen houdt, niet kwalificeert voor de schenkings- en verervingsfaciliteit, terwijl dit naar de mening van de Orde evenzeer een normale situatie van bedrijfsoverdracht betreft. In genoemde situatie zullen in het kader van de aandelenfusie dus eerst gewone aandelen moeten worden uitgereikt, die daarna worden omgezet in (cumulatief) preferente aandelen. Dit is onnodig omslachtig. Dit klemt te meer als wordt bedacht dat in het besluit van 23 oktober 2006, nr. CPP2006/2674M, BNB 2007/69, onderdeel 7.4 een aandelenruil rechtstreeks tegen cumulatief preferente aandelen, dus niet eerst via gewone aandelen, uitdrukkelijk is goedgekeurd. De Orde vraagt de staatssecretaris deze te nauwkeurige tekst van het voorgestelde artikel 4.17a, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 te heroverwegen en minder nauwkeurig te omschrijven op welke wijze de (cumulatief) preferente aandelen moeten zijn ontstaan.

In het verlengde hiervan wijst de Orde op de indirect via een houdstervenootschap gehouden (cumulatief) preferente aandelen. De Orde herhaalt dat zij op dit moment volstrekt in het duister tast welke voorwaarden in de aangekondigde ministeriële regeling zullen worden gesteld aan deze indirect gehouden (cumulatief) preferente aandelen om te kwalificeren voor de nieuwe schenkings- en verervingsfaciliteit. De Orde vermoedt dat hieraan soortgelijke eisen zullen worden gesteld als aan de direct gehouden (cumulatief) preferente aandelen.

Als dit juist is, betekent dit dat ook aan de indirect gehouden (cumulatief) preferente aandelen de eis zal worden gesteld dat ze zijn ontstaan door een omzetting van gewone aandelen. Dit betekent dat de klassieke bedrijfsopvolging door middel van een bedrijfsfusie van artikel 14 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 tegen cumulatief preferente aandelen niet kwalificeert voor de faciliteit, aangezien de (cumulatief) preferente aandelen ook nu rechtstreeks zijn uitgereikt en niet onrechtstreeks via de uitreiking van gewone aandelen die nadien zijn omgezet in (cumulatief) preferente aandelen. De Orde spreekt de hoop uit dat de ministeriële regeling voor de indirect gehouden (cumulatief) preferente aandelen op dit punt meer ruimte zal bieden dan het thans voorgestelde artikel 4.17a, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 voor de direct gehouden (cumulatief) preferente aandelen. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

Voorts vraagt de Orde bevestiging dat ook bij een tweede vererving van (cumulatief) preferente aandelen de verervingsfaciliteit toepassing kan vinden. Gedacht kan worden aan de situatie van een dga die (cumulatief) preferente aandelen houdt in een bv, welke aandelen als gevolg van zijn overlijden onder algemene titel overgaan op zijn langstlevende echtgenoot, waarna enige tijd later die langstlevende echtgenoot overlijdt en de (cumulatief) preferente aandelen doorvererven naar hun erfgena(a)m(en) (kinderen) die de gewone aandelen in de bv houden. Volgens de voorgestelde wettekst is de verervingsfaciliteit op de (cumulatief) preferente aandelen bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot niet van toepassing, nu deze (cumulatief) preferente aandelen niet een omzetting vormen van eerder door deze langstlevende echtgenoot – die is nu de erflater zoals wordt geëist in het voorgestelde artikel 4.17a, derde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 – gehouden gewone aandelen. Voorbeelden als deze doen de Orde vrezen dat de voorgestelde wettekst met betrekking tot de direct en indirect gehouden (cumulatief) preferente aandelen straks in de praktijk als te knellend zal worden ervaren, terwijl zonneklaar is dat in die gevallen wel sprake is van een reële situatie van bedrijfsoverdracht. Indien de nauwkeurige omschrijving van de wijze waarop de (cumulatief) preferente aandelen moeten zijn ontstaan, gehandhaafd mocht blijven dan stelt de Orde voor een tegenbewijsmogelijkheid op te nemen voor de belastingplichtige om aannemelijk te maken dat van een reële bedrijfsoverdracht sprake is. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit voorstel.

Met betrekking tot de (cumulatief) preferente aandelen vraagt de Orde nog aandacht voor het volgende. Zowel in de parlementaire stukken met betrekking tot de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het wetsvoorstel tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (31 930) als in de nota naar aanleiding van het verslag bij het onderhavige wetsvoorstel wordt opgemerkt dat de schenkings- en verervingsfaciliteit niet openstaan voor preferente aandelen die lijken op een geldlening. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven wanneer naar zijn mening van een dergelijke situatie sprake is en of deze opmerking zo moet worden verstaan dat *cumulatief* preferente aandelen – die immers meer dan gewone preferente aandelen lijken op een geldlening – niet kwalificeren voor de genoemde faciliteiten. Dit zou uiterst vreemd zijn, aangezien veel fiscale faciliteiten, zoals bijvoorbeeld de aandelenfusiefaciliteit van artikel 3.55 Wet inkomstenbelasting 2001 (zie het reeds genoemde onderdeel 7.4 van het besluit van 23 november 2006) en de bedrijfsfusiefaciliteit van artikel 14 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, juist voorschrijven dat de inbreng plaatsvindt tegen uitreiking van *cumulatief* preferente aandelen.

Het kan naar de mening van de Orde niet zo zijn dat de schenkings- en verervingsfaciliteit voor deze aandelen niet open zou staan. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

1.4 Invoering eenmalige geruisloze inbreng tbs-pand in de nv of bv

Met betrekking tot de eenmalige inbrengfaciliteit voor tbs-panden in een bv herhaalt de Orde dat het vereiste dat de inbrenger voor ten minste 90% van het totaal geplaatste aandelenkapitaal aandeelhouder is, belastend kan werken in situaties waarin de inbrenger voor minder dan 90% gerechtigd is tot de bv. Het alternatief van de staatssecretaris om het pand dan in te brengen in een nieuwe bv zadelt belastingplichtigen op met een extra bv, wat niet altijd wenselijk is. Alternatief is om het tbs-pand in te brengen in de gemeenschappelijke bv tegen uitreiking van cumulatief preferente aandelen. Ook in die situatie wordt vermeden dat er als gevolg van de inbreng van het pand in de bv verschuivingen optreden in de winstreserves van de bv en de gerechtigdheid tot de onroerende zaak. De Orde vraagt de staatssecretaris uitdrukkelijk te bevestigen dat deze variant is toegestaan. Tevens vraagt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat het vervreemdingsverbod gedurende drie jaar in deze situatie alleen de uitgereikte cumulatief preferente aandelen betreft en niet ook de gewone aandelen die de belastingplichtige houdt in de gemeenschappelijke bv.

De Orde constateert dat in de voorgestelde tekst van artikel 3.99a Wet inkomstenbelasting 2001 wordt gesproken over uitreiking van aandelen en niet over uitreiking van *eigen* aandelen. In de fusie- en splitsingsfaciliteiten van de artikelen 3.55, 3.56 en 3.57 Wet inkomstenbelasting 2001 word wel expliciet geëist dat het moet gaan om eigen aandelen. De Orde neemt aan dat ook voor artikel 3.99a Wet inkomstenbelasting 2001 bedoeld is dat eigen aandelen worden uitgereikt als tegenprestatie. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit te bevestigen en bij voorkeur het wetsvoorstel dienovereenkomstig aan te passen.

Voorts constateert de Orde dat niet is vereist dat uitreiking plaatsvindt van *nieuwe* (eigen) aandelen, zodat ook bestaande, in bezit van de vennootschap zijnde, niet ingetrokken aandelen als tegenprestatie kunnen worden uitgereikt. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of dit inderdaad mogelijk is.

De Orde waardeert positief dat het bij tweede nota van wijziging mogelijk is gemaakt het tbs-pand in te brengen tegen zogenoemd informeel kapitaal, dus zonder uitreiking van aandelen. De Orde vraagt de staatssecretaris aan te geven of deze mogelijkheid kan worden doorgetrokken naar de aandelenfusiefaciliteit van artikel 3.55 Wet inkomstenbelasting 2001 en de bedrijfsfusiefaciliteit van artikel 14 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in vergelijkbare situaties met slechts één aandeelhouder. Hiervan is in de praktijk regelmatig sprake en is thans een gang naar de notaris vereist.

De Orde vraagt nogmaals aandacht voor de vreemde datum van 1 september 2009 in het voorgestelde artikel 15, eerste lid, onderdeel z, Wet op belastingen van rechtsverkeer. De nota naar aanleiding van het verslag vermeldt dat deze datum is opgenomen om “(...) te voorkomen dat nog gauw even van de gelegenheid gebruik wordt gemaakt om een onroerende zaak zonder heffing van overdrachtsbelasting door de bv te laten verkrijgen, middels het opzoeken van de tbs-regeling”.

Gelet op de laatste toevoeging verstaat de Orde deze opmerking zo dat het situaties betreft waarin het pand geen deel uitmaakt van de tbs-regeling, maar kennelijk behoort tot het box 3-vermogen. Alsdan is het volstrekt onaantrekkelijk om een dergelijk pand in de bv in te brengen en daarmee in de sfeer van de vennootschapsbelasting en het aanmerkelijk belang (box 2) te laten belasten. Een dergelijke heffing is doorgaans (aanzienlijk) hoger dan een heffing in box 3 en voor die situaties is de nieuwe eenmalige inbrengfaciliteit derhalve niet nuttig. Deze naar de mening van de Orde volstrekt irreële situatie heeft echter wel tot gevolg dat in reële situaties het tbs-pand niet zonder heffing van overdrachtsbelasting kan worden ingebracht in de bv als dit pand ná 1 september 2009 is verkregen. Daarbij wijst de Orde erop dat een belastingplichtige die op of ná 1 september 2009 in privé een tbs-pand verwerft, altijd de mogelijkheid heeft om binnen zes maanden het pand zonder heffing van overdrachtsbelasting over te dragen aan zijn bv (artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer). De Orde begrijpt dan niet waarom deze belastingplichtige gebonden is aan de zesmaandsperiode van artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer en niet het gehele jaar 2010 gebruik kan maken van de voorgestelde vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel z, Wet op belastingen van rechtsverkeer. De Orde verzoekt de staatssecretaris derhalve met klem de datum van 1 september 2009 te laten vervallen.

Met betrekking tot de economische eigendomsoverdracht van een tbs-pand aan de bv vraagt de Orde de staatssecretaris om te bevestigen dat de inkomsten- en overdrachtsbelastingfaciliteit ook van toepassing zijn als de volledig eigenaar, zowel juridisch als economisch, van het tbs-pand enkel de economische eigendom overdraagt aan de bv en niet ook de juridische eigendom. In het door de Orde en in de nota naar aanleiding van het verslag geschetste voorbeeld is sprake van een aanmerkelijkbelanghouder (de zoon) die slechts de economische eigendom heeft. De juridische eigendom ligt bij zijn vader. De Orde vraagt de staatssecretaris om aan te geven of de opmerking over inbreng van enkel de economische eigendom algemene betekenis heeft of beperkt is tot de in de nota genoemde casus.

De Orde wijst erop dat, ondanks het feit dat de staatssecretaris thans niet bereid is vooruitlopend op jurisprudentie van de Hoge Raad de wet aan te passen en duidelijk te stellen dat in geval van in algehele gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten, ieder van de echtgenoten voor de helft terbeschikkingsteller is, hij iets soortgelijks thans toch doet in het bij tweede nota van wijziging voorgestelde artikel 3.99a, tweede lid, Wet inkomstenbelasting 2001, waarin wordt voorgesteld het woord 'vrije' vóór 'mede-eigendom' te laten vervallen. De Orde wijst er op dat, als de Hoge Raad in de thans bij hem aanhangige zaken beslist dat de civielrechtelijke bestuursregeling van artikel 1:97 BW doorslaggevend is en niet de visie van de staatssecretaris dat de economische gerechtigdheid bepalend is, het onnodig is ook de huwelijksgoederengemeenschap te begrijpen onder het begrip 'mede-eigendom'. Immers, in deze visie is alleen de echtgenoot van wiens zijde het tbs-pand in de gemeenschap is gevallen, bestuursbevoegd ter zake van het pand en derhalve de enige terbeschikkingsteller - en niet ook de andere echtgenoot -, zodat aan die ene echtgenoot de aandelen kunnen worden uitgereikt en ter zake van die ene echtgenoot alsdan kan worden voldaan aan het 90%-vereiste. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

Voorts vraagt de Orde de staatssecretaris in het verlengde hiervan te bevestigen dat ook wanneer het tbs-pand deel uitmaakt van een huwelijksgoederengemeenschap van twee echtelieden, het pand tegen informeel kapitaal kan worden ingebracht in de bv, zoals mogelijk is gemaakt bij tweede nota van wijziging. Volgens de bij tweede nota van wijziging voorgestelde wettekst kan dit niet, aangezien, in de visie van de staatssecretaris, de inbrengende echtgenoot - volgens artikel 1:97 BW is dit alleen de bestuursbevoegde echtgenoot - niet enig aandeelhouder is van de vennootschap, zoals wordt geëist in de bij tweede nota van wijziging ingevoegde nieuwe volzin in artikel 3.99a, eerste lid, Wet inkomstenbelasting 2001. Via de huwelijksgoederengemeenschap – in de visie van de staatssecretaris – is immers sprake van twee aandeelhouders. De Orde meent dat ook in deze situatie inbreng van het tbs-pand tegen informeel kapitaal mogelijk moet zijn en verzoekt de staatssecretaris het wetsvoorstel dienovereenkomstig aan te passen.

1.5 Overige verbeterpunten fiscale positie dga

De Orde maakt verder van de gelegenheid gebruik te wijzen op een naar haar mening belangrijke omissie in de conserverendeaanslagregeling voor emigrerende aanmerkelijkbelanghouders in artikel 25, achtste lid, Invorderingswet 1990, dit in het verlengde van de opmerking terzake in het artikelsgewijze deel van de nota naar aanleiding van het verslag (onder artikel 4.17c Wet inkomstenbelasting 2001). Als na de emigratie de aanmerkelijkbelanghouder zijn aanmerkelijkbelangaandelen ter zake waarvan een zogenoemde conserverende aanslag is opgelegd, inbrengt in een (nieuwe) holdingvennootschap met een beroep op de aandelenfusieregeling van artikel 3.55 Wet inkomstenbelasting 2001, wordt de conserverende aanslag ingevorderd. Er is geen mogelijkheid tot voortzetting van het uitstel van betaling voor de conserverende aanslag. Zijn deze zelfde aandelen na de emigratie daarentegen betrokken in een juridische fusie of een splitsing, dan kan het uitstel blijkens artikel 25, achtste lid, Invorderingswet 1990 wel worden voortgezet. Dit verschil tussen de aandelenfusie enerzijds en de juridische fusie en splitsing anderzijds vloeit voort uit het feit dat de juridische fusie en splitsing fictieve vervreemdingen zijn ex artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, Wet inkomstenbelasting 2001 en de aandelenfusie een reguliere vervreemding ex artikel 4.12, onderdeel b, Wet inkomstenbelasting 2001. Artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, Wet inkomstenbelasting 2001 wordt uitdrukkelijk genoemd in artikel 25, achtste lid, Invorderingswet 1990, maar artikel 4.12, onderdeel b, Wet inkomstenbelasting 2001 om begrijpelijke redenen niet. De Orde meent echter dat hiermee in strijd wordt gekomen met de EG-fusierichtlijn, indien de aanmerkelijkbelanghouder is geëmigreerd naar een andere EU-lidstaat en aldaar betrokken raakt bij een aandelenfusie. De ter zake van de emigratie opgelegde conserverende aanslag wordt immers ingevorderd, hetgeen een belemmering zal zijn voor de aandelenfusie. De Orde verzoekt de staatssecretaris derhalve om op dit punt één lijn te trekken met de juridische fusie en splitsing en ook voor een aandelenfusie de mogelijkheid te bieden het uitstel van betaling voor de conserverende aanslag voort te zetten.

2. Versoepeling in de deelnemingsvrijstelling

De Orde heeft waardering voor de heldere nadere toelichting op de voorgestelde wijziging van de deelnemingsvrijstelling in de nota naar aanleiding van het verslag. Desniettemin resteert een aantal punten waarvoor de Orde aandacht vraagt.

Het eerste punt betreft de door de Orde voorgestelde terugwerkende kracht op verzoek van de belastingplichtige van dit deel van het wetsvoorstel. De Orde is teleurgesteld dat de staatssecretaris hiervoor geen reden ziet. De Orde merkt op dat haar voorstel een forse administratieve lastenverlichting oplevert en begrijpt niet waarom de staatssecretaris daarvoor niet gevoelig is, temeer nu haar voorstel geen budgettaire gevolgen heeft. De Orde merkt hierbij op dat een terugwerkende kracht op verzoek, anders dan in de nota naar aanleiding van het verslag wordt gesteld, geen “loterij zonder nieten” creëert. De reikwijdte van de huidige en de voorgestelde deelnemingsvrijstelling is immers, zoals in de nota naar aanleiding van het verslag terecht wordt gesteld, vergelijkbaar. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook om zijn standpunt te heroverwegen en terugwerkende kracht op verzoek alsnog mogelijk te maken. Mocht een heroverweging niet tot aanpassing van het wetsvoorstel leiden dan verzoekt de Orde de staatssecretaris om te bevorderen dat aan de Belastingdienst wordt opgedragen de huidige wet in de geest van de ‘nieuwe wet’ toe te passen.

De Orde vraagt verder de aandacht voor twee onvolkomenheden in de redactie van de voorgestelde wetteksten. De eerste onvolkomenheid betreft artikel 13, elfde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Tussen onderdeel (a) en onderdeel (b) zou het woord ‘of’ moeten worden gevoegd om duidelijk te maken dat het hier niet gaat om cumulatieve voorwaarden. De tweede onvolkomenheid betreft een samenloop tussen artikel 13, elfde lid, onderdeel b en artikel 13, vijftiende lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Die samenloop wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Een Nederlandse bv houdt alle aandelen van een buitenlandse houdstermaatschappij die is gevestigd in een land met een vennootschapsbelastingtarief dat lager is dan 10%. Deze houdstermaatschappij houdt alle aandelen van een in hetzelfde land gevestigde, actieve verkoopmaatschappij. Deze dochter heeft 80 aan bedrijfsgebonden bezittingen en 20 aan overtollige liquiditeiten die zijn uitgeleend binnen de groep. Op grond van artikel 13, elfde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 – de ‘rotte appel toets’ – verschijnt op de toerekeningsbalans van de houdstermaatschappij 100 aan ‘goede bezittingen’, dat wil zeggen: ‘bezittingen andere dan laagbelaste vrije bezittingen’. Door de werking van het elfde lid worden de leningen aan groepsmaatschappijen ad 20 gerekend tot de ‘goede bezittingen’, omdat deze leningen minder dan 30% uitmaken van de bezittingen van de verkoopmaatschappij. Indien deze verkoopmaatschappij echter gevestigd zou zijn in een hoogbelastend land, zouden de groepsleningen ad 20 op grond van artikel 13, vijftiende lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geacht worden ‘geen bezittingen’ te zijn van de houdstermaatschappij, zodat slechts 80 aan ‘goede bezittingen’ van de verkoopmaatschappij op de toerekeningsbalans zal verschijnen. De Orde vermoedt dat dit resultaat niet beoogd is, omdat aldus de bezittingen van een kleindochter in een hoogbelastend land op de toerekeningsbalans van haar moeder ongunstiger worden behandeld dan dezelfde soort bezittingen van een kleindochter in een laagbelastend land.

De Orde stelt ter reparatie voor om aan het vijftiende lid van artikel 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een volzin toe te voegen die als volgt kan luiden:

“De eerste volzin is niet van toepassing op de vrije beleggingen van het lichaam waarvan de bezittingen doorgaans hoofdzakelijk uit andere bezittingen dan vrije beleggingen bestaan, voor zover aannemelijk is dat de vrije beleggingen van dat lichaam niet zijn ontstaan door het aantrekken van vreemd vermogen.”

Deze wijziging zou tot gevolg hebben dat ook in het geval dat de verkoopmaatschappij gevestigd is in een hoogbelastend land, de toe te rekenen ‘goede bezittingen’ 100 bedragen. Het laatste deel van de voorgestelde tekst voorkomt balansverlenging. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

De Orde herhaalt de eerder geuite bezwaren tegen de uitwerking van de onderworpenheidstoets in de situatie waarin een belastingplichtige een deelneming houdt in een dochtervennootschap, welke dochtervennootschap een vaste inrichting heeft in een derdeland. Naar de mening van de Orde zou ook hier allereerst beoordeeld moeten worden of er sprake is van een stelselafwijking. Er is immers geen reden om voor het begrip ‘naar Nederlandse maatstaven reële heffing’ in dergelijke situaties van dit belangrijke toetsingscriterium af te wijken. Van een stelselafwijking zou naar de mening van de Orde sprake zijn, indien de vrijstelling in verband met voorkoming van dubbele belasting die de dochtervennootschap krijgt ter zake van de vaste inrichting in het andere land, afwijkt van de vrijstelling in verband met voorkoming van dubbele belasting die Nederland in dergelijke gevallen zou geven. Deze toets wordt in de toelichting en in de nota naar aanleiding van het verslag niet uitgevoerd. Er wordt bij voorbaat aangesloten bij het effectieve tarief, waarbij de belastingdruk, na voorkoming, van de dochtervennootschap en de belastingdruk in het land van de vaste inrichting worden opgeteld. Onder omstandigheden is het daardoor ook mogelijk dat voor het belang in een Nederlandse dochtermaatschappij met een vaste inrichting in een ander land geen deelnemingsvrijstelling geldt. Deze benadering past echter niet binnen het toetsingskader dat in de memorie van toelichting en in de nota naar aanleiding van het verslag in het algemeen wordt gehanteerd. Ook is het een afwijking ten opzichte van de toetsing of er in het buitenland een te ruime deelnemingsvrijstelling geldt, in gevallen waarin de dochtervennootschap een deelneming in een derdeland heeft en geen vaste inrichting. De Orde pleit ervoor om – evenals in alle andere gevallen – de toets van de effectieve heffing pas voor te schrijven als er een stelselafwijking is ten opzichte van hetgeen in Nederland gebruikelijk is. De toepassing van de onderworpenheidstoets komt dan qua systeem ook overeen met de uitwerking die in de memorie van toelichting wordt gehanteerd ten aanzien van tax sparing credits. Daar wordt de boven omschreven toets wél uitgevoerd om eventueel tot een stelselafwijking te concluderen. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

3. Uitbreiding inhoudingsvrijstelling dividendbelasting

Zoals de Orde al in haar eerdere commentaar heeft aangegeven, juicht zij de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling in het huidige artikel 4, lid 2, Wet op de dividendbelasting 1965 en de teruggaafprocedure in het huidige artikel 10, lid 3, Wet op de dividendbelasting 1965 tot een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, van harte toe.

In haar eerdere commentaar heeft de Orde de staatssecretaris tevens verzocht om aan deze maatregelen terugwerkende kracht te verlenen. De Orde bedoelt hiermee het volgende. De Orde begrijpt dat voormelde wijzigingen van toepassing zijn op dividenduitkeringen gedaan op of na de datum van inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Het is echter onduidelijk in hoeverre de wijzigingen in de inhoudingsvrijstelling ook gaan gelden ten aanzien van vóór deze datum ingehouden dividendbelasting. In het besluit van 6 juli 2009, nr. CPP2009/1310M is ten aanzien van in Noorwegen of IJsland gevestigde vrijgestelde lichamen reeds goedgekeurd dat voor ingehouden dividendbelasting op dividenduitkeringen van vóór 11 juni 2009 nog een verzoek om teruggaaf van ingehouden dividendbelasting kan worden gedaan op de voet van artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting 1965 juncto artikel 21c van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelasting 1994. Dit betekent feitelijk dat over de afgelopen drie jaar nog een verzoek tot teruggaaf kan worden gedaan. De Orde vraagt zich af of dezelfde termijn ook gaat gelden ten aanzien van de voorgestelde wijzigingen van de inhoudingsvrijstelling, waarbij dan een verzoek om teruggaaf van ingehouden dividendbelasting kan worden gedaan. In binnenlandse verhoudingen wordt immers ook ten onrechte ingehouden bronbelasting aan de aandeelhouder teruggegeven indien de inhoudingsvrijstelling van toepassing was. De Orde meent dat dit gewenst is, teneinde onnodige procedures over afgelopen jaren te voorkomen. Graag verneemt de Orde de reactie van de staatssecretaris op het voorgaande.

4. Wet op de omzetbelasting 1968

4.1 Aanpassing BTW-vrijstelling beroepsonderwijs

Uit de nota naar aanleiding van het verslag maakt de Orde op dat de vrijstelling voortaan alleen kan worden toegepast door 'onderwijsinstellingen'. De Orde vraagt zich af of beroepsopleidingen, die bijvoorbeeld worden verstrekt door accountants- of belastingadvieskantoren, softwarebedrijven, maar ook door aan dergelijke instituten 'verbonden' organisaties, nog wel van de vrijstelling gebruik kunnen maken. Hoewel in het licht van de buitenlandse instellingen (weer) gesproken wordt van 'onderwijsinstellingen' duidt de opmerking over de toegankelijkheid voor 'alle instellingen die beroepsonderwijs verlenen' op een bevestigend antwoord. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

Voorts vraagt de Orde de staatssecretaris om aan te geven hoe de kwaliteitseisen en audit moeten worden ingevuld, aangezien het uiteenlopende cursussen zal betreffen. Voorts verzoekt de Orde aan te geven hoe de erkenningsregels zullen luiden en of bezwaar en beroep tegen een eventuele afwijzing mogelijk zal zijn en zo ja bij welke instantie en of de erkenning betrekking zal hebben op bepaalde door de instelling verzorgde cursussen of op de desbetreffende (rechts)persoon als zodanig.

De Orde verzoekt de staatssecretaris tevens aan te geven waarom de aanwijzing van de stichting is voorbehouden aan 'de verschillende onderwijsinstellingen' en 'onderwijswereld', en waarom, anders dan in de memorie van toelichting is gesteld, geen rol meer is weggelegd voor de brancheorganisaties.

Aangezien er in de praktijk meerjarencontracten, van drie jaar of langer, zijn dan wel worden afgesloten pleit de Orde, mede omdat er nog geen duidelijkheid is over de wijze van erkenning, voor lopende contracten en voor contracten die nog vóór het einde van dit jaar worden afgesloten voor een ruimere overgangperiode, tot bijvoorbeeld 1 januari 2015.

Voor het komende (voor)jaar en daarna zal al een groot aantal opleidingen zijn aangeboden waarbij nog is uitgegaan van prijzen zonder BTW. Aangezien het niet mogelijk zal zijn de afnemers alsnog BTW in rekening te brengen betekent dit zonder ruime overgangsregeling een substantiële kostenpost voor de aanbieder. De Orde vraagt de staatssecretaris om een reactie hierop.

De Orde verzoekt de staatssecretaris om aan te geven of in het kader van de beoordeling van de positie van de zzp-ers tevens aandacht wordt besteed aan de detachering/terbeschikkingstelling van medewerkers van (erkende) instellingen die beroepsopleidingen verzorgen, dat wil zeggen of zij op dezelfde wijze als zzp-ers zullen c.q. kunnen worden behandeld.

In het verlengde hiervan vraagt de Orde de staatssecretaris in te gaan op de vraag of een niet erkende instelling die onder eigen verantwoordelijkheid of onder verantwoordelijkheid van de uitbestedende instelling een deel van het onderwijs van een erkende instelling verzorgt, eveneens btw-vrijgesteld is voor die prestatie.

5. Algemene wet inzake rijksbelastingen

5.1 Aanpassing navordering

Ten aanzien van de voorgestelde verruiming van de navorderingsbevoegdheid wil de Orde nog slechts een aanvullend technisch punt naar voren brengen. Uit de toelichtingen tot nu toe maakt de Orde op dat het de bedoeling van de wetgever is dat de termijn waarbinnen van de voorgestelde bevoegdheid van artikel 16, lid 2, onderdeel c, Algemene wet inzake rijksbelastingen gebruik kan worden gemaakt een kortere is dan de termijn voor de algemene navorderingsbevoegdheid. Slechts gedurende twee jaar na het opleggen van de primitieve aanslag kan de inspecteur met behulp van de bevoegdheid op grond van artikel 16, lid 2, onderdeel c, Algemene wet inzake rijksbelastingen een navorderingsaanslag opleggen, terwijl de algemene navorderingstermijn vijf jaar bedraagt.

De tekst van het wetsvoorstel zoals dit thans luidt maakt het evenwel mogelijk om ook na ommekomst van deze twee jaar met toepassing van het voorgestelde artikel 16, lid 2, onderdeel c, Algemene wet inzake rijksbelastingen een navorderingsaanslag op te leggen. In de voorgestelde wijziging van het derde lid van het onderhavige artikel 16 is namelijk bepaald dat de bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag, in afwijking van de gebruikelijke navorderingstermijn van vijf jaar, vervalt door verloop van twee jaren na het tijdstip waarop het besluit is genomen om geen aanslag op te leggen, dan wel de belastingaanslag is vastgesteld. In de tekst is niet vermeld 'aanslag' maar wordt de term 'belastingaanslag' gebruikt. Aangezien op grond van artikel 2, lid 3, letter e, Algemene wet inzake rijksbelastingen de term 'belastingaanslag' eveneens een navorderingsaanslag inhoudt, brengt dit met zich dat indien binnen de navorderingstermijn een navorderingsaanslag wordt opgelegd met een kenbare fout als bedoeld in artikel 16, lid 2 onderdeel c, Algemene wet inzake rijksbelastingen deze navorderingsaanslag eveneens met toepassing van dat artikel kan worden hersteld. Dat zou dan binnen twee jaar na het opleggen van die navorderingsaanslag dienen te geschieden waardoor de algemene navorderingstermijn de facto kan worden verlengd met twee jaar. De Orde begrijpt uit de toelichtingen evenwel dat het de bedoeling is om de navorderingstermijn voor deze bevoegdheid te beperken. De Orde stelt daarom voor om het woord 'belastingaanslag' in het voorgestelde artikel 16, lid 3, Algemene wet inzake rijksbelastingen te vervangen door 'aanslag'.

Daarmee wordt toepassing van de bevoegdheid van artikel 16, lid 2, onderdeel c, Algemene wet inzake rijksbelastingen beperkt tot het herstellen van fouten in de primitieve aanslag hetgeen, zoals de Orde begrijpt, ook de bedoeling van het wetsvoorstel is. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

6. Schriftelijke melding betalingsonmacht

In de nota naar aanleiding van het verslag is ten aanzien van de schriftelijke melding belastingsonmacht vermeld dat het kabinet van mening is dat uit de huidige regels voldoende duidelijk blijkt tot welk moment rechtsgeldig gemeld kan worden. Ook hier vindt een verwijzing plaats naar uitvoeringsregelingen en de website van de Belastingdienst. Het rechtsgevolg van niet melden, te laat melden, dan wel een niet rechtsgeldige melding is maatschappelijk zeer ingrijpend. In feite is de bestuurder altijd aansprakelijk. Een weerlegging is feitelijk –en dit blijkt in de praktijk en uit de jurisprudentie – onmogelijk. De Orde is van oordeel dat het thans niet voldoende duidelijk is tot welk moment er (rechtsgeldig) gemeld kan worden. De Hoge Raad lijkt duidelijk: het is direct betalen of melden. Toch blijkt in de praktijk dat deze oneliner niet zo eenvoudig is. Een recent voorbeeld uit de jurisprudentie is Rechtbank Haarlem, 16 maart 2009, nr. AWB 08/5035.

Het was volgens de rechtbank aannemelijk dat op het moment dat de BTW en LB moesten worden voldaan en afgedragen, nog geen sprake was van betalingsonmacht. Van betalingsonmacht was pas sprake op het moment dat X de aanmaning ontving voor de naheffingsaanslag LB en toen had hij binnen twee weken die betalingsonmacht ook gemeld. Er was volgens de rechtbank sprake van een tijdige melding, zodat het aan de Ontvanger was om aannemelijk te maken dat het niet betalen van de belastingschuld was te wijten aan kennelijk onbehoorlijk bestuur van X. Er was echter niets gesteld of gebleken om X een verwijt te kunnen maken. X was ten onrechte aansprakelijk gesteld. De rechtbank verklaarde het beroep van X gegrond.

Belanghebbende en de onafhankelijke rechter interpreteren de meldingsregeling anders dan de Ontvanger. De Orde pleit er daarom voor - dit in het kader van transparantie, rechtszekerheid en duidelijkheid - om in de wet zelf een eenduidige meldingsregeling op te nemen. Het kan naar de mening van de Orde niet zo zijn dat het risico van voortschrijdend inzicht bij uitvoerende instanties bij de burger gelegd wordt. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

C. FISCALE VEREENVOUDIGINGSWET 2010

1. Werkkostenregeling

De nota naar aanleiding van het verslag en de eerste nota van wijziging kunnen de Orde niet tot de overtuiging brengen dat de voorgestelde werkkostenregeling de vereenvoudiging brengt die allen voor ogen staat. Dit beeld wordt nog versterkt door de tweede nota van wijziging waarin onder andere wordt voorgesteld dat gedurende een periode van drie jaar kan worden gekozen voor toepassing van de werkkostenregeling. De Orde merkt op dat de thans voorgestelde optiemogelijkheid in feite een erkenning lijkt van het feit dat de voorgestelde werkkostenregeling zeker nog niet is uitgekristalliseerd en dat het totaal van de voorstellen, zoals thans gepresenteerd, zonder meer administratief lastenverzwarend is.

De Orde is verheugd over de opmerking in de nota naar aanleiding van het verslag dat het loonbegrip van artikel 10 Wet op de loonbelasting 1964 met de voorgestelde aanvulling niet zo ruim is geworden dat al hetgeen de werknemer van de werkgever krijgt loon vormt. De voorgestelde wettekst lijkt dit wel te suggereren. Volgens de nota naar aanleiding van het verslag blijft het beslissende criterium het verband tussen loon en dienstbetrekking zoals dat in de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie gevormd is. Inhoudelijke wijzigingen zijn blijkbaar niet beoogd. De Orde vraagt zich in dit kader af waarom de tekst van artikel 10 Wet op de loonbelasting 1964 in het kader van de introductie van de werkkostenregeling moet worden aangepast als het niet de bedoeling is het loonbegrip te verruimen. Duidelijkheid wordt met de aanpassing zeker niet geschapen, al was het maar gezien de discussie de hierover in de parlementaire geschiedenis is ontstaan (is de rouwkans of de plant op de werkkamer nu wel of geen loon). De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

Volgens de staatssecretaris biedt de werkkostenregeling naast een administratieve lastenverlichting de werkgever voor veel kostensoorten een grotere beleidsvrijheid. Daarbij komt in dit wetsvoorstel niet tot uitdrukking dat de 1,4%-norm niet alleen onderbouwd dient te worden, maar dat in het kader van de gestelde vrijheid ook allerlei administratieve processen en arbeidsvoorwaardelijke regelingen in acht genomen moeten worden. Het argument van een grote beleidsvrijheid overtuigt niet. Temeer daar als gevolg van deze grotere beleidsvrijheid meer loonheffing verschuldigd kan zijn dan thans - eindheffing ten laste van de werkgever: 80%, een percentage dat, gelet op de doorsneepopulatie van het werknemers bestand te hoog is - naast het gegeven dat per saldo voor veel werkgevers een deel van de thans vrije verstrekkingen en vergoedingen na inwerkingtreding van het wetsvoorstel belast zijn. Op bladzijde 17 van de nota naar aanleiding van het verslag wordt opgemerkt: "Met de invoering van de werkkostenregeling vervalt de zakelijkheidstoets voor wat betreft de vergoedingen en verstrekkingen, die als eindheffingsbestanddeel onder de werking van het forfait vallen, en daarmee de verplichte vastlegging in de loonadministratie. De noodzaak tot vastlegging in de financiële administratie blijft." Hieruit kan geen andere conclusie getrokken worden dan dat na invoering van dit voorstel de werkgever nog altijd alles moet vastleggen in de financiële administratie. Ook zal hij voor de vergoedingen en verstrekkingen die in het 1,4%-forfait, dan wel in de eindheffing van 80% vallen nog steeds voornoemde zakelijkheidstoets moeten uitvoeren. De Orde komt derhalve tot de conclusie dat de zakelijkheidstoets (deels) moet worden uitgevoerd, er nog steeds een forse administratieve last op de schouders van de werkgever rust en dat voor veel werkgevers de financiële lasten (de 80% heffing) stijgen. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of deze conclusie juist is.

Bedrijfsfitness, interne representatie (waaronder personeelsfeesten), om maar enkele voorbeelden te noemen zijn thans vrijgesteld, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, doch zijn in het nieuwe systeem belast indien het 1,4%-forfait wordt overschreden. Het voorbeeld op bladzijde 13 van de nota naar aanleiding van het verslag van de modezaak is zeker illustratief. Veel werknemers (parttimers) kunnen thans via de zogeheten regeling producten eigen bedrijf een bedrag van € 500 per kalenderjaar belastingvrij verstrekt krijgen. Daarbij behoort in het nieuwe systeem een fiscaal loon van € 35.715.

Niet alleen zullen veel werknemers in deze sector een lager loon hebben, mede als gevolg van de parttime functie, maar het onderhavige wetsvoorstel leidt ook tot een heffing van 80% voor overige vergoedingen en verstrekkingen, zoals het kerstfeest, de banketstaaf, het paasei, het bloemetje en eventuele personeelsfestiviteiten, die thans onbelast zijn. De conclusie kan niet anders zijn dan dat het nieuwe regime zonder enige rechtvaardiging leidt tot een situationele verzwaring van de lasten. Ook in een werkgeversheffing, zoals de 80%-heffing zich manifesteert, zal met de individuele omstandigheden van een onderneming/werkgever rekening worden gehouden. De loonsomvrijstelling loopt niet parallel met het binnen een normale bandbreedte geldende systeem van vrije vergoedingen en verstrekkingen, die een werkgever thans in het kader van zijn ondernemingsbeleid verstrekt. Ook treedt er onbedoelde concurrentievervalsing op. Indien in het kader van een goede bedrijfsvoering de werkgever zakelijke kosten maakt en daarbij het 1,4%-forfait overschrijdt, betekent dit per definitie een extra kostenpost van 80%, terwijl hij geen enkel oogmerk in objectieve zin heeft om te belonen. Verstrekt de werkgever vakliteratuur, die een werknemer in het kader van het thuiswerken gebruikt, dan kan deze verstrekking uit louter zakelijke overwegingen onder omstandigheden leiden tot een extra last van 80% van de kostprijs (incl. BTW) van deze vakliteratuur. Ook de telewerkplek komt daardoor onder druk te staan. Dit staat haaks op het overheidsstreven om werkkilometers te minimaliseren. Bovendien vraagt de Orde zich af of in een voorstel dat moet leiden tot administratieve lastenverlichting onderscheid mag worden gemaakt tussen vakliteratuur op de werkplek en vakliteratuur thuis. Naar de mening van de Orde past het vervangen van een zakelijkheids criterium (behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking) door een 'locatiecriterium' (de werkplek) ook niet goed in het huidige digitale tijdsgewricht, waarbij het al lang niet meer zo is dat de arbeid 'op de werkplek' verricht wordt. Een locatiecriterium dat hier wel van uitgaat, is derhalve archaisch. Ook wordt veel vakliteratuur tegenwoordig elektronisch aangeboden. In dat geval is een locatiecriterium zoals dat wordt voorgesteld een niet toepasbaar criterium. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

Ten aanzien van werkkleding vervalt onder de voorgestelde werkkostenregeling de mogelijkheid om voor kleding waarover twijfel kan bestaan of deze als 'uniform' aangeduid moet worden, door middel van het aanbrengen van aan de inhoudingsplichtige gebonden beeldmerken (van ten minste 70 cm²) de hier in de praktijk zo belangrijke duidelijkheid te krijgen. Dit betekent dat bij ingang van de werkkostenregeling allerhande (oude) discussies opnieuw gevoerd zullen moeten worden over de vraag of bepaalde kleding die op het werk wordt gedragen, maar hier niet achterblijft, voorzien van logo's, de ruimte van het 1,4%-budget zullen innemen. Zonder nadere richtlijnen hierover zal deze beslissing door lokale inspecteurs moeten worden genomen, die vermoedelijk hierin toch enige lijn willen brengen om schending van het gelijkheidsbeginsel te voorkomen. De vraag is dan ook of het vervallen van de desbetreffende vrijstelling in de praktijk wel een echte vereenvoudiging zal brengen, als te verwachten valt dat de praktijk toch behoefte heeft aan een richtlijn. De Orde verzoekt de staatssecretaris om de regeling voor werkkleding te heroverwegen.

In de nota naar aanleiding van het verslag wordt melding gemaakt van een inventarisatie van een vijftigtal CAO's. Opgemerkt wordt dat hieruit is gebleken dat de daar afgesproken vergoedingen en verstrekkingen veelal onder de gerichte vrijstellingen vallen, dus buiten het bereik van het forfait blijven. Niet onvermeld mag blijven dat veel aan een CAO gebonden ondernemers ook meer dan de genoemde CAO-bedragen thans vrij kunnen en mogen verstrekken.

Indien een CAO bijvoorbeeld een vrije koffievergoeding kent van € 0,50 per dag en de werkgever geeft € 3 per dag, dan kan de rekensom die uit voornoemde inventarisatie naar voren komt tot een ander resultaat leiden. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

De Orde is verheugd over het feit dat outplacement alsnog als loonheffingenvrij wordt aangemerkt. Deze wijziging doet vermoeden dat bij het opzetten van deze 'vereenvoudiging' wellicht aan het eindresultaat, ten minste budgetneutraliteit, meer waarde wordt toegedicht dan aan een voldoende maatschappelijke aanvaardbaarheid van dit voorstel.

De nieuwe regeling, die gepresenteerd wordt als vereenvoudiging, moet het hebben van allerlei waarderingsvoorschriften en dergelijke in de uitvoeringssfeer (uitvoeringsregeling). Dit leidt ongetwijfeld tot interpretatieproblemen en daarmee tot diverse wetswijzigingen, zodat de vereenvoudiging reeds nu onder druk staat. De Orde pleit er dan ook voor om de gehele werkkostenregeling in de wet zelf op te nemen. Het feit dat in de nota het criterium 'niet naar maatschappelijke opvattingen als beloningsvoordeel ervaren' gebruikt wordt om toiletverstrekkingen, de koffieautomaat en dergelijke uiteindelijk op nihil te waarderen, geeft naar het oordeel van de Orde aan dat via de achterdeur de oude discussies zullen blijven, zij het met vaak een hogere (extra) heffingsdreiging dan thans. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

De uiteenzetting van het loonbegrip op bladzijde 7 van de nota naar aanleiding van het verslag geeft aan dat onder het voorgestelde systeem – overigens dit geldt ook thans – nog altijd veel discussie ontstaat. Indien ervoor gekozen wordt dat alle verstrekkingen en vergoedingen tot het belaste loon behoren en het criterium 'hetgeen naar maatschappelijke opvattingen niet tot het loon behoort' niet meer in de wet verankerd is, vormen rouwkransen en fruitmanden op basis van de wettekst naar het oordeel van de Orde belast loon. Immers, was er geen werkgever-werknemersrelatie, dan was geen rouwkrans of fruitmand verstrekt. Dat deze verstrekkingen overigens buiten het loonbegrip staan, is maatschappelijk volstrekt duidelijk. De Orde pleit, mede gelet op de hiervoor gegeven uiteenzetting, voor een duidelijke definiëring in de wet en wel in die zin dat helder wordt geformuleerd wat wel vrijgesteld is en wat niet, dan wel wat geforfaitteerd is. Dit voorkomt discussies gebaseerd op eigen interpretaties van werkgevers en fiscus.

Het voorbeeld van het etentje met cliënten is in het kader van het voorgaande ook illustratief. Indien een werknemer met relaties gaat eten en deze maaltijd als zakelijk bestempeld kan worden, wordt in de nota naar aanleiding van het verslag geconcludeerd dat de maaltijd van de betrokken werknemer tot de verblijfkosten behoort, waarvoor een gerichte vrijstelling is opgenomen. De Orde pleit ervoor om de begrippen nog eens tegen het licht te houden. In dit verband kunnen deze kosten naar het oordeel van de Orde – ook voor de desbetreffende werknemer – als externe representatiekosten geïdentificeerd worden. Dit voorkomt een splitsing van deze kostenpost, hetgeen een administratieve vereenvoudiging oplevert. Nu het bedrijfsbelang vooropstaat kan ook worden verdedigd dat de kosten voor de desbetreffende werknemer intermediaire kosten zijn. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven wat verder nog kan worden begrepen onder het begrip 'verblijfkosten'. Het is de Orde niet duidelijk of hieronder alle kosten van verblijf buiten de normale (kantoor)werkplek kunnen worden begrepen of niet. In dit kader kan bijvoorbeeld worden geacht aan lunches en diners tijdens dienstreizen binnen en buiten Nederland, zakelijke hotelkosten, bezoek van een voetbalwedstrijd met cliënten en dergelijke.

De opmerking in de nota naar aanleiding van het verslag dat het onkostenpercentage van 20% in de prostitutiebranche nagenoeg geheel ziet op reiskosten verbaast de Orde. Zo dit het geval is, dan kan naar de mening van de Orde gebruik worden gemaakt van de € 0,19-reiskostenregeling naast de onderwerpelijke 20%-regeling. Overigens betekent dit dat in deze branche een percentage van 20 geldt, terwijl voor de overige sectoren een percentage van 1,4 geldt. Dit verschil kan de Orde niet verklaren. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een toelichting op dit punt.

De opmerking in de nota naar aanleiding van het verslag dat bij personeelsfestiviteiten het accent in de secundaire sfeer ligt en dat in principe van een belaste verstrekking sprake is die onder de 1,4% ruimte valt, verbaast de Orde eveneens. Dit betekent namelijk in concreto dat de fiscale behandeling die dergelijke verstrekkingen thans krijgen - geheel vrij, indien openstaand voor het personeel dan wel een afdeling van het bedrijf - verlaten wordt. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op dit punt.

Op bladzijde 46 van de nota naar aanleiding van het verslag wordt ingegaan op de opmerkingen van de Orde over de internationale aspecten die verbonden zijn aan de werkkostenregeling. Het oordeel van de Orde is voor de staatssecretaris niet op alle punten begrijpelijk. Ter toelichting geeft de Orde hierna een praktijkvoorbeeld waaruit blijkt dat werknemers zonder inhoudingsplichtige in Nederland – rekeninghoudende met de beperkte vrijstelling in de inkomstenbelasting – in een nadeligere positie verkeren dan werknemers met een Nederlandse inhoudingsplichtige.

Een werknemer, woonachtig in het buitenland, is in dienst van een buitenlandse multinational en verdient € 60.000. Voor deze werkgever werkt hij onder andere in Nederland. Zijn werkgever kan niet als inhoudingsplichtige in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 worden aangemerkt. Wel is een (groot) deel van het inkomen van de werknemer ter belastingheffing toegewezen aan Nederland, bijvoorbeeld omdat de werknemer meer dan 183 dagen in Nederland verblijft. Stel dat 60% van het loon in Nederland mag worden belast. De 30%-regeling is niet van toepassing, omdat de werkgever niet inhoudingsplichtig is voor de loonbelasting en de werknemer niet beschikt over specifieke deskundigheid die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Aan deze werknemer worden door de buitenlandse werkgever de volgende vergoedingen betaald: extra kosten van levensonderhoud (€ 200 per maand), kosten van dubbele huisvesting in Nederland (€ 1.000 per maand), overige extraterritoriale kosten (€ 300 per maand). Onder de huidige regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen zijn alle vergoedingen aan te merken als vrije vergoedingen voor extraterritoriale kosten. De werknemer betaalt derhalve slechts belasting over 60% van € 60.000, derhalve over € 36.000.

Onder de werkkostenregeling zal de belastingheffing naar de mening van de Orde als volgt verlopen. Aangezien de 30%-regeling geen toepassing kan vinden, zullen de extraterritoriale kosten die door de werkgever worden vergoed tot het loon worden gerekend.

Aangezien alle kosten die in dit voorbeeld door de buitenlandse werkgever worden vergoed zijn aan te merken als extraterritoriale kosten en de 30%-regeling niet van toepassing is - de gerichte vrijstelling van artikel 31a lid 2, letter e (nieuw) Wet op de loonbelasting 1964 is in dat geval dus niet van toepassing -, dient de werknemer belasting te betalen over € 36.000 + € 10.500 = € 46.500, aangenomen dat er gedurende 7 maanden in Nederland is gewerkt. Dit loon mag op basis van de nieuwe regeling worden verminderd met 1,4% van het loon, derhalve met 1,4% van € 46.500 = € 651.

Ten opzichte van de huidige regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen is de werknemer met een buitenlandse werkgever na invoering van de werkkostenregeling derhalve over een loonbedrag van € 9.800 (afgerond) extra belasting verschuldigd. Dit komt neer op een netto achteruitgang van € 4.100 (afgerond) over een periode van 7 maanden, derhalve € 585 per maand. Aangezien deze kosten worden opgeroepen door de internationale tewerkstelling, heeft een Nederlandse werknemer deze kosten niet. De buitenlandse werknemer is dus in deze situatie slechter af dan zijn Nederlandse collega.

Indien deze werknemer een Nederlandse inhoudingsplichtige zou hebben gehad, had de werkgever de belasting over de vergoeding voor zijn rekening kunnen nemen door de kosten aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel. De werkgever heeft dan de mogelijkheid een eventuele ruimte die er nog is in de 1,4%-franchise, die op loonsombasis wordt bepaald, te benutten, zodat hij uiteindelijk geen eindheffing verschuldigd is over de vergoedingen. Een buitenlandse werkgever heeft deze mogelijkheid niet.

Als de werkgever ervoor kiest de extra belasting die zijn werknemer verschuldigd is over de vergoedingen voor zijn rekening te nemen, zal hij de werknemer extra loon moeten geven om de belasting te voldoen. Hij is dan in het slechtste geval, dat is als de werknemer met de top van zijn inkomen in de hoogste tariefschijf valt, 108,3% belasting verschuldigd over de vergoeding. Een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige is nihil of in het slechtste geval 80% aan belasting verschuldigd.

Naar de mening van de Orde is een buitenlandse werkgever derhalve duurder uit dan een in Nederland gevestigde werkgever. Dit lijkt in strijd met het Europese recht. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

De Orde is verheugd over het feit dat de staatssecretaris in de tweede nota van wijziging ingaat op signalen van onder meer werkgevers dat het tijdpad voor de invoering van de werkkostenregeling (te) kort is. In zijn brief aan de Tweede Kamer van 29 oktober 2009 merkt de staatssecretaris op dat het principe van de werkkostenregeling zelf op brede steun kan rekenen, ook van werkgevers. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven op welk principe van de werkkostenregeling hier wordt gedoeld.

In voormelde brief van 29 oktober jl. constateert de staatssecretaris verder dat er onduidelijkheid bestaat over de macrolastenneutraliteit en dat er op microniveau winnaars en verliezers zijn, vooral in de eerste twee of drie jaar. Hieraan wordt tegemoetgekomen door de introductie van een jaarlijks keuzeregime voor werkgevers gedurende de jaren 2011 tot en met 2013. Tevens wordt toegezegd dat de werkkostenregeling in 2013 zal worden geëvalueerd, waarbij ook de macrolastenneutraliteit zal worden getoetst.

De Orde heeft met verbazing kennis genomen van de introductie van dit keuzeregime. Ter onderbouwing van het onderhavige wetsvoorstel is ten aanzien van de werkkostenregeling gewezen op de hiermee te bereiken vereenvoudiging van de regelgeving, beperking van de administratieve lasten en verlaging van de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. Het komt de Orde voor dat de invoering van een jaarlijks keuzeregime gedurende een periode van drie jaar alle drie deze pijlers van de werkkostenregeling aantast.

Gedurende de jaren 2011 tot en met 2013 is er geen sprake van vereenvoudiging van regelgeving, maar van het naast elkaar bestaan van twee regimes. De Orde vraagt zich af waarom daarbij de mogelijkheid bestaat dat een werkgever bijvoorbeeld in 2011 kiest voor de werkkostenregeling en in 2012 of 2013 terugkeert naar het huidige regime. Dit past naar het oordeel van de Orde niet bij een maatregel die toewerkt naar een verplichte toepassing van de werkkostenregeling per 1 januari 2014. Tevens merkt de Orde op dat ter financiering van het keuzeregime een aanpassing per 2011 wordt voorgesteld van de huidige fiscale behandeling van personeelsreizen, personeelsfestiviteiten en dergelijke incidentele voorzieningen, waarmee een deel van de vereenvoudigingen van de Wet van 14 december 2006 (Wijzigingsplan 'Paarse Krokodil') wordt teruggenomen. Dit betekent derhalve een verzwaring van de uitvoeringslasten en is naar het oordeel van de Orde strijdig met het vereenvoudigingsstreven dat de basis vormt voor de onderhavige wijziging.

Ten aanzien van uitvoeringslasten voor de Belastingdienst vraagt de Orde zich af of er gedurende de overgangperiode sprake zal zijn van een verlaging van deze lasten.

Verder trekt de Orde de daadwerkelijke administratieve lastenvermindering voor de werkgever na introductie van de werkkostenregeling in twijfel. De voorgestelde vereenvoudiging die eruit bestaat dat vele vergoedingen en verstrekingen onder de werkkostenregeling niet langer op werknemersniveau behoeven te worden bijgehouden, wordt in belangrijke mate ongedaan gemaakt doordat het bijhouden op werknemersniveau op andere gronden dient plaats te vinden. Om dit concreet te maken wijst de Orde, bijvoorbeeld, op de toepassing van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968. Teneinde te kunnen bepalen of de hiervoor toepasselijke grens wordt overschreden is een benadering per werknemer voorgeschreven. De Orde kan het niet goed rijmen dat vereenvoudigingen bij de toepassing van regelgeving op het terrein van de loonheffingen niet (tevens) ondersteund worden door aanpassingen in andere (belasting)regelgeving. Daarbij dient naar het oordeel van de Orde ook aandacht te worden geschonken aan de wijzigingen die op het terrein van arbeidsvoorwaarden en personeelbeleid dienen plaats te vinden. De laatste wijzigingen en de introductie van het keuzeregime onderstrepen het gevoel van de Orde dat per saldo sprake is van een financiële lastenverzwaring. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

De Orde onderschrijft de opmerking van de staatsecretaris dat er op microniveau winnaars en verliezers zullen zijn in de eerste twee of drie jaar. De invoering van een (ruw) forfait zal inderdaad veelal een dergelijk effect hebben. De Orde ziet echter niet in waarom dit effect beperkt zou blijven tot de eerste twee à drie jaar en verzoekt de staatssecretaris om een toelichting op dit punt.

Met betrekking tot het voorgestelde artikel 39c, tweede lid, Wet op de loonbelasting 1964 wordt, zoals hiervoor al opgemerkt, voor wat betreft de fiscale behandeling van personeelsreizen, personeelsfestiviteiten en dergelijke incidentele voorzieningen teruggekeerd naar de situatie van vóór de Wet van 14 december 2006 (Wijzigingsplan 'Paarse Krokodil').

Gelet op het feit dat het moeilijk voorstelbaar is dat bij overschrijding van het in deze bepaling genoemde bedrag van € 454 per jaar inhouding op het loon van de werknemer zal plaatsvinden, behoeft naar de mening van de Orde ook de bijbehorende eindheffing, zoals deze gold vóór voormelde wet, herintroductie. De Orde verzoekt de staatssecretaris het onderhavige wetsvoorstel dienovereenkomstig aan te passen.

De Orde acht het in het belang van zowel werkgevers als overheid dat wordt nagegaan of de werkkostenregeling, zoals thans voorgesteld, wel de beoogde administratieve vereenvoudiging (op termijn) zal brengen. Als de uitkomst van dit onderzoek positief is, dan pleit de Orde voor invoering van de werkkostenregeling op een tijdstip gelegen na 1 januari 2011, bijvoorbeeld 1 januari 2012, zonder keuzeregime. Dit zou veel werkgevers vermoedelijk wel de benodigde tijd bieden en voorkomt de onvermijdelijke uitvoeringsproblemen die samenhangen met het naast elkaar bestaan van twee regimes. Tevens zouden de financiële gevolgen voor sectoren en individuele werkgevers beter in kaart kunnen worden gebracht, zodat de uiteindelijke maatschappelijke acceptatie wordt vergroot. Het etiket van vereenvoudiging en stroomlijning oogt immers zonder meer sympathiek, maar het is uiteindelijk de inhoud die de lakmoesproef moet kunnen doorstaan. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een reactie op het voorgaande.

D. TEN SLOTTE

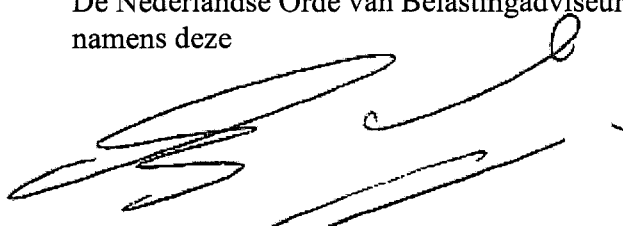
Gezien het technische karakter van het onderhavige commentaar stelt de Orde een schriftelijke reactie van de staatssecretaris op de naar voren gebrachte punten zeer op prijs.

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