



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs 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, 6 oktober 2017

**Betreft:            Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse  
Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan 2018**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het Pakket Belastingplan 2018, bestaande uit:

1. Belastingplan 2018 (34.785),
2. Overige fiscale maatregelen 2018 (34.786),
3. Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling (34.787), en
4. Wet inhoudingsplicht houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling (34.788).

Het Pakket Belastingplan 2018 geeft de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal algemene (hieronder bij A.) en inhoudelijk (hieronder bij B.) opmerkingen. Daarnaast gaat de Orde (hieronder bij C.) in op enkele onderwerpen die missen in het huidige Pakket Belastingplan 2018.

### **A. Algemene opmerkingen**

Gezien de huidige demissionaire status van het kabinet, is de relatief geringe omvang van het Pakket Belastingplan 2018 begrijpelijk. Desalniettemin zijn er de nodige maatregelen die met name impact hebben op kleinere groepen belastingplichtigen.

Daarnaast is opvallend dat een behoorlijk aantal maatregelen van het Pakket Belastingplan 2018 voortvloeien uit jurisprudentie. Het lijkt dan met name te gaan om 'reparatie' respectievelijk codificatie van jurisprudentie en die reparaties lijken voornamelijk in het voordeel van de overheid te zijn. De Orde begrijpt dat reparatie van onwelgevallige jurisprudentie soms noodzakelijk is, maar waarschuwt voor het feit dat incidentwetgeving het

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.* 1

zicht op het systeem van de wet en op het doel en strekking specifieke regelingen ernstig vertroebelt. De uitvoering, maar ook gerechtelijke beoordeling, van de wetgeving wordt daardoor bemoeilijkt. Ook lijkt na detailwetgeving steeds minder ruimte om structuren eventueel met fraus legis te kunnen bestrijden.

De Orde constateert voorts dat een aantal uitspraken die in het voordeel van de belastingplichtige zijn gedaan, nog steeds wacht op een wetswijziging. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid dient ook deze jurisprudentie zo spoedig mogelijk te worden gecodificeerd. In onderdeel C van dit commentaar ('Missende onderwerpen') besteedt de Orde hieraan nader aandacht. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven wanneer ook deze uitspraken worden omgezet in wetgeving.

## **B. Inhoudelijk commentaar**

De Orde behandelt in deze brief de speerpunten en technische kernpunten.

Op een aantal punten dringt de Orde aan op beleidsmatige heroverweging of substantiële wijziging, de speerpunten. Deze speerpunten worden hierna kort weergegeven onder B.1. Verder heeft de Orde op een aantal punten relevante technische opmerkingen. Deze technische kernpunten zijn hierna onder B.2. samengevat.

Deze punten zijn nader in detail uitgewerkt in de bijlage, de nummering achter de titel van de speer- en kernpunten verwijst naar de vindplaats in de bijlage. Tevens bevat de bijlage additionele meer gedetailleerde technische vraagpunten. De Orde vraagt uw Kamer de staatssecretaris te verzoeken hierop in te gaan.

### **B.1. Speerpunten**

#### Aanscherping definitie geneesmiddelen (4)

1. De Orde is verheugd dat de staatssecretaris het eens is met de respondenten op de internetconsultatie over de aanscherping van de definitie geneesmiddelen, dat het beginsel van de fiscale neutraliteit zich ertegen verzet soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend te behandelen. Gezien het doel van de aanscherping blijft het naar de mening van de Orde echter de vraag of met de introductie van het vereiste van een handelsvergunning alleen, voor toepassing van het verlaagde btw-tarief het rechtsbeginsel van fiscale neutraliteit voldoende recht wordt gedaan. Naar de mening van de Orde, zijn geneesmiddelen met een handelsvergunning en producten zonder handelsvergunning immers soortgelijke producten die, bezien vanuit de gemiddelde consument, met elkaar concurreren. De Orde blijft van mening dat een limitatieve lijst meer recht doet aan het rechtsbeginsel van de fiscale neutraliteit. Een aanvullende limitatieve lijst versterkt ook de door de Raad van State eerder geadviseerde 'dragende motivering' voor dit onderdeel van het wetsvoorstel.
2. De staatssecretaris merkt reeds op dat het onderscheid tussen het verlaagde en het algemene tarief tijdens controles een aandachtspunt zal blijven. Een aanvullende limitatieve lijst is naar de mening van de Orde ook dienstig bij toekomstige belastingcontroles. Dit is naar de mening van de Orde in lijn met de doelen van de

staatssecretaris op het vlak van de handhaafbaarheid. De Orde is van mening dat haar voorstel ook past binnen de door de staatssecretaris gewenste bijdrage aan de complexiteitsreductie.

3. De Orde verzoekt de staatssecretaris in overweging te nemen om naast de (parallel)handelsvergunning een limitatieve lijst te formaliseren als onderdeel van Tabel I post a.6 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968), waarin producten worden vastgelegd/toegevoegd die niet als geneesmiddel kwalificeren in de zin van de Geneesmiddelenwet met een (parallel)handelsvergunning, maar die door de consument worden beschouwd als hebbend een onderbouwde therapeutische of profylactische werking als een (veilig) geneesmiddel.

#### Pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen (8)

4. Er wordt een reparatie doorgevoerd, zonder dat de noodzaak daarvan duidelijk wordt gemaakt. Is hier wel sprake van misbruik? De Orde meent van niet.
5. De 'reparatie' grijpt in op bestaande rechtsverhoudingen en is als zodanig onwenselijk, in het bijzonder in gevallen waarbij werkgevers mochten vertrouwen op ongewijzigde wettoepassing. De Orde pleit voor overgangsrecht.

#### Aanpassing liquidatieverliesregeling (10)

6. De Orde meent dat voorgestelde aanpassing van artikel 13d lid 8 Wet Vpb 1969 veel vragen oproept. En ook dat de aanpassing leidt tot andere uitkomsten dan de standpunten die in de lopende procedure zijn ingenomen. De Orde stelt voor om te wachten met eventuele reparatie van de wet totdat de Hoge Raad arrest heeft gewezen.

#### Algemene wet inzake rijksbelastingen (16)

7. De Orde meent dat het afschaffen van de inkeerregeling niet juist is. Ook in de wetgeving moet tot uitdrukking blijven komen dat mensen die zelf tot inkeer komen en het rechte pad willen gaan volgen beter worden behandeld dan belastingontduikers die dat niet willen en blijven wachten tot ze gepakt worden. De Orde vermoedt tevens dat het afschaffen van de inkeerregeling er zelfs voor zorgt dat mensen die zouden willen inkeren, niet gaan inkeren. De Orde pleit voor het handhaven van de inkeerregeling.

## **B.2. Technische kernpunten**

#### Dubbele zakelijkheidstoets bij uiteindelijke derdenfinanciering (1)

8. Anders dan de staatssecretaris is de Orde van mening dat de Hoge Raad wel een juiste uitleg heeft gegeven aan de parlementaire geschiedenis (uit 1995/1996). Indien een schuld materieel is verschuldigd aan een derde, is er gelet op de ratio van de anti-winstdrainagewetgeving immers geen reden een renteaftrekbepanking toe te passen. Indien rechtstreeks van een derde zou zijn geleend, zou de renteaftrekbepanking immers ook niet van toepassing zijn geweest, onafhankelijk van de wijze van aanwenden van de ingeleende gelden. In veel gevallen is er economisch geen verschil tussen het rechtstreeks inlenen van een derde en het via een groepsvennootschap (met paralleliteit) inlenen van een derde. Naar de mening van de Orde is dit nu juist de reden dat in de parlementaire geschiedenis is opgemerkt dat bij een feitelijk aan derden verschuldigde geldlening is voldaan aan het tegenbewijs. Het effect van deze wetsreparatie zal ook zijn dat debiteuren rechtstreeks zullen inlenen bij de derde in plaats van via een groepsvennootschap.

Uitvoering motie Van Vliet (2)

9. De Orde verzoekt om een nadere toelichting te geven op de samenloop van het voorgestelde artikel 13d lid 10 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) met de andere bepalingen in de liquidatieverliesregeling.

Aanpassing tariefbepalingen omzetbelasting met betrekking tot zeeschepen (5)

10. De termen daadwerkelijk en overheersend uit voornoemd richtsnoer van het Btw-comité zijn samengenomen en in het voorstel verwerkt als ‘geheel of nagenoeg geheel’ (oftewel ten minste voor 90%). De Orde vraagt zich af of aan deze begrippen deze betekenis moet worden toegekend. Te meer daar in de tekstuele bepaling van de Btw-richtlijn voor luchtvaartuigen is opgenomen dat deze ‘hoofdzakelijk’ voor internationaal vervoer dienen te worden gebruikt. De Orde verzoekt de staatssecretaris om aan te geven waarom niet is gekozen voor de term hoofdzakelijk, maar voor het zwaardere criterium van geheel of nagenoeg geheel?

Afschaffen fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap (7)

11. Naar mening van de Orde is duidelijkheid gewenst over de fiscale positie van een niet uitvoerend bestuurder van een niet-beursgenoteerde vennootschap. Nu wordt voorgesteld dat de niet-uitvoerende bestuurder van een niet-beursgenoteerd bedrijf buiten de loonbelasting blijft vallen. In de Handreiking beoordelingskader overeenkomsten arbeidsrelaties van de Belastingdienst is het tegenovergestelde standpunt ingenomen. Kan de staatssecretaris bevestigen dat niet-uitvoerende bestuurders van niet beursgenoteerde vennootschappen geen werknemer zijn, ook als zij door de algemene vergadering van aandeelhouders worden benoemd?
12. De regelgeving werkt niet vanaf 1 januari 2017 (afschaffen fictieve dienstbetrekking commissaris) maar vanaf 1 januari 2018. De Orde pleit ervoor om de ongelijke behandeling per 1 januari 2017 weg te nemen door aan de regeling terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2017.

Beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen (9)

13. De Orde meent dat de regeling een te zware administratieve last legt bij de inhoudingsplichtige door te eisen dat zij de woonplaats / woonstaat van de werknemer moeten beoordelen. Bona fide inhoudingsplichtigen kunnen daardoor ten onrechte worden geconfronteerd met naheffingsaanslagen. De Orde pleit ervoor dat de fiscus niet naheft bij de inhoudingsplichtige, maar navordert bij de werknemer indien blijkt dat de werknemer onjuiste informatie heeft verstrekt aan de inhoudingsplichtige.

Verdeling huwelijksvermogensgemeenschap (13)

14. De Orde heeft moeite met het moment waarop de schenking wordt aangenomen. Op basis van het voorgestelde artikel 6 Successiewet 1956 (hierna: SW 1956) is het moment van aangaan of wijzigen van huwelijkse voorwaarden of een notarieel samenlevingscontract het schenkingsmoment. Op dat moment is er naar de mening van de Orde echter nog geen voltooide waardeverschuiving. Past het in dit verband niet beter om aan te sluiten bij het einde van het huwelijk of samenleven als moment waarop een eventuele schenking kan worden vastgesteld?

15. De Orde vraagt zich af of het voorgestelde artikel 6 SW 1956 naar de letter van de voorgestelde wettekst ook finaal verrekenbedingen (met werking tijdens leven) omvat? Bij een finaal verrekenbeding ontstaat er geen gerechtigdheid tot vermogen, alleen een vordering. In de huidige wetstekst wordt echter gesproken van “*gerechtigdheid tot vermogen*”.
16. De Orde meent dat het invoeren van een regeling tegen zogenoemde nephuwelijken principieel niet veel toevoegt naast de mogelijkheid om dergelijke situaties met fraus legis te bestrijden. En mocht de regeling in stand blijven, dan verdient het de voorkeur om nadere toelichting te geven over wanneer wel en niet sprake is van een dergelijke situatie.

Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling (18)

17. De Orde heeft bij brief van 13 juni 2017 commentaar geleverd op het onderhavige wetsvoorstel in de consultatiefase. Naar de mening van de Orde is het nu bij Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel op een aantal punten verbeterd ten opzichte van het concept wetsvoorstel. Ter zake van het nu voorliggende wetsvoorstel heeft de Orde nog opmerkingen ter zake van:

1. non houdstercoöperaties;
2. invulling van de subjectieve toets;
3. hybride entiteiten;
4. nieuwe substance-voorwaarden;
5. fiscaal inwonerschap;
6. effecten inwerkingtreding ;
7. de AB-regeling;

alsmede nog andere nog niet beantwoorde vragen uit het commentaar van de Orde op het eerdere concept wetsvoorstel (de brief van 13 juni 2017).

**B.3. Inhoud(sopgave) bijlage**

In de bijlage treft u enerzijds een uitwerking van de voorgaande speerpunten en technische kernpunten, anderzijds is daar commentaar opgenomen dat geen speerpunt of kernpunt bevat. Gemakshalve treft u hieronder een overzicht van alle onderwerpen die in de bijlage worden behandeld.

1. Dubbele zakelijkheidstoets bij uiteindelijke derdenfinanciering
2. Uitvoering motie Van Vliet
3. Kansspelbelasting
4. Aanscherping definitie geneesmiddelen
5. Aanpassing tariefbepalingen omzetbelasting met betrekking tot zeeschepen
6. Invorderingswet 1990
7. Afschaffen fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap
8. Pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen
9. Beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen
10. Aanpassing liquidatieverliesregeling

11. Aanpassing berekening voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen fiscale eenheid
12. Dividendbelasting
13. Verdeling huwelijksvermogensgemeenschap
14. Navordering van schenk- en erfbelasting en aanslagtermijnen voor de schenkbelasting
15. Vervallen schorsende werking fiscaal verzet
16. Algemene wet inzake rijksbelastingen
17. Wet afschaffing van de BTW-landbouwregeling
18. Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling

### **C. Missende onderwerpen**

Zoals aangegeven, mist de Orde een aantal onderwerpen die naar mening van de Orde – ondanks de demissionaire status van het kabinet – in het Pakket Belastingplan 2018 hadden kunnen worden opgenomen. Het gaat daarbij vooral om wijzigingen die voortvloeien uit jurisprudentie. Graag verwijzen wij naar punt 19 in de bijlage voor de integrale toelichting op een aantal missende onderwerpen:

- aanpassing regeling kwalificerende buitenlands belastingplichtige (artikel 7.8 Wet inkomstenbelasting 2001);
- restschuldregeling eigen woning (artikel 3.120a lid 2 Wet inkomstenbelasting 2001);
- voortgang herziening box 3; en
- teruggaven gestort kapitaal op commanditaire participatie in open CV.

Ten slotte vraagt de Orde aandacht voor een benodigde wijziging van de uitvoeringsregeling artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 naar aanleiding van het leegwaardratio-arrest (HR 3 april 2015, BNB 2015/174). Dit wordt tevens in de bijlage toegelicht, onder punt 20.

De Orde suggereert de staatssecretaris om een reactie te vragen op de hiervoor aangegeven punten.

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



drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

## **Bijlage**

*Bijlage bij het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan 2017, bestaande uit*

- *Belastingplan 2018 (34.785),*
- *Overige fiscale maatregelen 2018 (34.786),*
- *Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling (34.787),*
- *Wet inhoudingsplicht houdstercoöperaties en uitbreiding inhoudingsvrijstelling (34.788), en*
- *Missende onderwerpen*

### **1. Dubbele zakelijkheidstoets bij uiteindelijke derdenfinanciering**

#### **Artikel IV, onderdeel A Belastingplan 2018 (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

1. De Orde heeft kennis genomen van de voorgestelde wijziging in artikel 10a lid 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). Anders dan de staatssecretaris is de Orde van mening dat de Hoge Raad wel een juiste uitleg heeft gegeven aan de parlementaire geschiedenis (uit 1995/1996). Indien een schuld materieel is verschuldigd aan een derde, is er gelet op de ratio van de winstdrainagewetgeving immers geen reden een renteaftrekbeperking toe te passen. Indien rechtstreeks van een derde zou zijn geleend, zou immers ook geen renteaftrekbeperking van toepassing zijn geweest, onafhankelijk van de wijze van aanwenden van de ingeleende gelden. In veel gevallen is er economisch geen verschil tussen het rechtstreeks inlenen van een derde en het via een groepsvennootschap inlenen van een derde. Naar de mening van de Orde is dit nu juist de reden dat in de parlementaire geschiedenis is opgemerkt dat bij een feitelijk aan derden verschuldigde geldlening is voldaan aan het tegenbewijs. Dit was overigens ook de lijn in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 december 2005, CPP2005/2662M.
2. Op zich staat het de wetgever uiteraard vrij om terug te komen op een benadering van een voorgaand kabinet, maar de Orde is van mening dat het de voorkeur verdient om aansluiting te houden bij de sinds twee decennia geldende doel en strekking van de winstdrainagebepaling, zoals hierboven is uiteengezet.
3. De Orde wijst in dit verband verder op de volgende voorbeelden van situaties waarin de beoogde aanpassing van artikel 10a Wet Vpb 1969 tot een onevenwichtige uitkomst kan leiden.
  - Als gevolg van het voorstel zal een verschil worden gemaakt tussen situaties waarin een belastingplichtige rechtstreeks vanuit de markt heeft geleend en de situatie waarin dat op zich had gekund, maar de groep er – om zakelijke reden voor kiest – dit via (bijvoorbeeld) een centrale treasury-vennootschap te doen. Een zakelijke reden is bijvoorbeeld dat in de treasury-vennootschap de kennis en personele capaciteit aanwezig is om onderhandelingen met geldschietters te voeren of dat vanuit geldschietters de

voorkeur bestaat om zaken te doen met een centrale vennootschap en niet met elke concernvennootschap afzonderlijk. De Orde ziet geen rechtvaardiging voor het uiteengezette verschil in behandeling.

- Een ander (onevenwichtig) verschil in behandeling doet zich voor tussen de situatie waarin een belastingplichtige (voor een onzakelijke rechtshandeling) gelden van derden leent met een garantie van een groepsvennootschap welke slechts voor betere voorwaarden zorgt en de situatie waarin een belastingplichtige geld leent van een groepsvennootschap die dit op haar beurt weer (parallel) heeft ingeleend bij een derde. Hoewel beide situaties economisch identiek zijn, zou in de eerste situatie artikel 10a Wet Vpb 1969 geen toepassing vinden, terwijl in de tweede situatie artikel 10a Wet Vpb 1969 wel toepassing vindt.
4. De Orde vraagt zich af waar de compenserende-heffingstoets moet worden toegepast indien de lening die door een verbonden lichaam ter beschikking wordt gesteld, feitelijk afkomstig is van een derde.

## **2. Uitvoering motie Van Vliet**

### **Artikel IV, onderdelen B en D Belastingplan 2018 (artikelen 13d en 15ac van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

1. Het voorgestelde artikel 15ac lid 8 Wet Vpb 1969 spreekt over een vordering op een lichaam dat op enig tijdstip met de belastingplichtige verbonden 'is geweest'. De Orde veronderstelt dat de maatregel ook geldt als de verbondenheid nog steeds bestaat. Als dat een juiste veronderstelling is, verzoekt de Orde de tekst aan te passen (is, of is geweest).
2. In het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2018 wordt lid 8 vernummerd naar het zevende lid. Verwijzingen naar lid 8 worden aangepast met uitzondering van de verwijzing in artikel 15ac lid 2 Wet Vpb. De Orde verzoekt tevens in artikel 15ac lid 2 Wet Vpb 1969 de verwijzing naar lid 8 te vervangen door lid 7.
3. De Orde begrijpt dat in artikel 13d lid 10 Wet Vpb 1969 de uitbreiding van de maatregel tegen 'dubbele' verliesneming via de liquidatieverliesregeling naar (ex-) verbonden lichamen is opgenomen. De Orde meent evenwel dat de problematiek in lid 9 en 10 zodanig overeenkomt, dat het regelen van deze problematiek in één lid de voorkeur verdient.
4. Indien het huidige voorstel gehandhaafd blijft, heeft de Orde de volgende vragen.
  1. Kan worden verduidelijkt wat wordt verstaan onder het 'middellijk' hebben van een schuldvordering op een ander lichaam dat deel uitmaakt of maakte van dezelfde fiscale eenheid als de belastingplichtige? Is dat ook het geval indien het ontbonden verbonden lichaam (BV A) niet zelf, maar een dochtervennootschap van dit ontbonden lichaam (BV B) een vordering bezit op een fiscale eenheidsmaatschappij? Kan de staatssecretaris meer voorbeelden geven van een middellijke schuldvordering?



2. In de sub 1 genoemde casus (BV A en BV B) kan zich, indien de vordering van BV B op de fiscale eenheidsmaatschappij als een middellijke vordering in de zin van het voorgestelde artikel 15ac lid 8 Wet Vpb 1969 is aan te merken, naar de mening van de Orde een samenloop voordoen met artikel 13d lid 4 Wet Vpb 1969. Bijvoorbeeld als in de sub 1 genoemde casus BV B met verlies is vervreemd aan een derde voorafgaand aan de liquidatie van BV A. Het heeft dan de voorkeur van de Orde om deze ‘dubbeleliminatie’ in zoverre te voorkomen door te bepalen dat artikel 13d lid 4 Wet Vpb 1969 in zoverre niet geldt. Net als bij lid 9<sup>1</sup> dient een samenloop met artikel 13d lid 4 Wet Vpb 1969 te worden geregeld.
3. De Orde vraagt te bevestigen, en zo nodig expliciet te regelen, dat onder het begrip ‘schuldvordering of een soortgelijk vermogensbestanddeel’ niet worden begrepen schuldvorderingen die fiscaal als eigen vermogen worden aangemerkt en waarvan de waardemutatie de winst niet raakt. Dubbele verliesneming wordt in die situaties in beginsel reeds voorkomen door artikel 13d lid 4 Wet Vpb 1969.
4. De Orde constateert dat in de memorie van toelichting (hierna: MvT) beschreven situatie (‘Figuur 1’) de volgende wijzigingen kunnen plaatsvinden:
  - a. Y BV verandert van een verbonden lichaam in een niet verbonden lichaam. Of vice versa;
  - b. Y BV verandert van verbonden lichaam in een tussenmaatschappij. Of vice versa;
  - c. De lening van Y BV aan X BV wordt omgezet in aandelenkapitaal;
  - d. Dochtermaatschappij X BV wordt ontvoegd of gevoegd.
5. De Orde leest in lid 10 enkel een begrenzing tot de fiscale eenheidsperiode (situatie d als hiervoor genoemd). De andere wijzigingen zijn (nog) niet expliciet benoemd. Voor de situaties a, b en c vraagt de Orde aan de hand van een voorbeeld toe te lichten hoe één en ander uitpakt. De Orde kan zich voorstellen dat de woorden ‘voor zover’ ruimte biedt om de correctie van het opgeofferde bedrag te beperken tot de periode waarin sprake is van verbonden lichaam én dit verbonden lichaam een schuldvordering of soortgelijk vermogensbestanddeel bezit op een andere fiscale eenheidsmaatschappij.

### **3. Kansspelbelasting**

#### **Artikel IX, onderdelen A tot en met I Belastingplan 2018 (artikelen 23, 23a, 24, 25, 26, 27, 27a, 28 en 29 van de Wet belastingen op milieugrondslag) en artikel XV**

De Orde plaatst vraagtekens bij de verhoging van het tarief van de kansspelbelasting met 1,1% naar 30,1%. Deze tijdelijke verhoging houdt verband met de vertraagde invoering van het wetsvoorstel Kansspelen op Afstand. Dat wetsvoorstel heeft tot doel het nu nog illegale aanbod van kansspelen via internet te kanaliseren, en beoogt daarmee tevens extra belastinginkomsten te genereren. Door de vertraging worden de illegale aanbieders van online kansspelen later dan gepland onderhevig aan kansspelbelasting. Het gat in de begroting 2018 dat daardoor ontstaat wordt gedicht door de legale aanbieders van kansspelen meer kansspelbelasting te laten betalen. Het gaat om een tijdelijk bedoelde tariefsverhoging, maar wat tijdelijk is, is niet met zekerheid te

<sup>1</sup> Artikel 35, lid 4 en artikel 38, lid 2, Besluit fiscale eenheid 2003.

zeggen. Beoogd wordt één jaar, maar er wordt uiteraard geen garantie gegeven dat dit ook inderdaad maar één jaar duurt. De Orde vraagt zich af, of het rechtvaardig is om de vertraging in het wetgevingsproces af te wentelen op reeds belastingbetalende legale ondernemers die part noch deel aan de vertraging hebben. Het zou vanuit wetgevingssystematiek dan ook juist zijn dat op andere wijze dekking gevonden wordt voor de vertraagde invoering van heffing van kansspelbelasting van de nu nog illegale online aanbieders. Als deze dekking niet elders gevonden kan worden, kan de staatssecretaris dan garanderen dat deze tijdelijke verhoging inderdaad slechts maximaal één jaar zal duren?

#### **4. Aanscherping definitie geneesmiddelen**

##### **Artikel VII, onderdeel B Belastingplan 2018 (tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)**

Gezien het doel van de aanscherping blijft het naar de mening van de Orde echter de vraag of met de introductie van het vereiste van een handelsvergunning alleen, voor toepassing van het verlaagde btw-tarief het rechtsbeginsel van fiscale neutraliteit voldoende recht wordt gedaan. Naar de mening van onder andere de Orde, zijn geneesmiddelen met een handelsvergunning en producten zonder handelsvergunning immers soortgelijke producten, die gezien vanuit de gemiddelde consument met elkaar concurreren. De Orde blijft van mening dat een extra aanvullende limitatieve lijst meer recht doet aan het rechtsbeginsel van de fiscale neutraliteit. Een aanvullende limitatieve lijst versterkt ook de door de Raad van State eerder geadviseerde ‘dragende motivering’ voor dit onderdeel van het wetsvoorstel. Het past ook binnen de door de staatssecretaris gewenste bijdrage aan de complexiteitsreductie. Voor de beoordeling of er sprake is van geneesmiddelen kunnen de Belastingdienst en belastingplichtigen uitgaan van de registratie in de informatiebank in combinatie met de limitatieve lijst. Hierdoor zijn deze producten voor alle partijen voor de btw kenbaar als geneesmiddel. Het bovenstaande in acht nemende, suggereert de Orde om naast de (parallel)handelsvergunning een limitatieve lijst te formaliseren als onderdeel van Tabel I post a.6 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968), waarin producten worden vastgelegd/toegevoegd die niet als geneesmiddel kwalificeren in de zin van de Geneesmiddelenwet met een (parallel)handelsvergunning, maar die door de consument worden beschouwd als hebbend een onderbouwde therapeutische of profylactische werking als een (veilig) geneesmiddel. De limitatieve lijst kan in samenwerking met bijvoorbeeld onder andere de IGZ en andere deskundigen worden opgesteld en onderhouden.

#### **5. Aanpassing tariefbepalingen omzetbelasting met betrekking tot zeeschepen**

##### **Artikel VII, onderdeel C Belastingplan 2018 (tabel II bij de Wet op de omzetbelasting 1968)**

1. De termen “*daadwerkelijk en overheersend*” uit de richtsnoer van het Btw-comité zijn in het voorstel verwerkt als ‘geheel of nagenoeg geheel’ (oftewel ten minste voor 90%). De Orde vraagt zich af of aan deze begrippen dezelfde betekenis moet worden toegedicht. Te meer daar in de tekstuele bepaling van de Btw-richtlijn voor luchtvaartuigen is opgenomen dat deze ‘hoofdzakelijk’ voor internationaal vervoer dienen te worden gebruikt. De Orde

verzoekt de staatssecretaris om aan te geven waarom niet eveneens is gekozen voor de term hoofdzakelijk, maar voor het zwaardere criterium van geheel of nagenoeg geheel.

2. Ten aanzien van het gebruik van een zeeschip volgt uit de MvT dat voor een nieuw zeeschip als voorwaarde geldt dat de afnemer het gebruik moet aantonen aan de hand van de verhouding tussen de afgelegde afstand op volle zee en de totaal afgelegde afstanden van het zeeschip gedurende een jaar. Bij een gebruikt zeeschip kan echter gekozen worden om het gebruik aan te tonen aan de hand van de verhouding tussen het aantal met het zeeschip gemaakte reizen over de volle zee en het totaal aantal reizen in een periode. De Orde verzoekt de staatssecretaris om aan te geven (I) wat de achtergrond is keuze van verschillende voorwaarden, (II) of vaaruren ook als criterium kan worden toegepast, en (III) wat het gevolg is indien een nieuw zeeschip geleverd is met toepassing van het nultarief, maar na afloop van een jaar blijkt dat niet aan het criterium van nagenoeg of geheel is voldaan?
3. In de MvT staat opgenomen dat diensten aan zeeschepen zoals slepen, beloodsen en bergen eveneens onder het nultarief vallen. In de praktijk worden voor deze werkzaamheden in een groot aantal gevallen zeeschepen gebruikt. Uit het voorstel lijkt te volgen dat dergelijke dienstverleners (zoals sleepers en loodsen) goederen en diensten niet langer kunnen inkopen tegen het nultarief. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen of deze zienswijze juist is.
4. Een belangrijk punt van zorg van de Orde betreft de bewijspositie van de leveranciers van zeeschepen en de leveranciers aan zeeschepen. Weliswaar moeten de afnemende belastingplichtigen aan kunnen tonen dat het zeeschip voor 90% of meer gebruikt wordt voor vaart op volle zee, maar in de MvT staat eveneens opgenomen dat de leverancier uit boeken en bescheiden moet kunnen aantonen dat het nultarief door hem terecht is toegepast. De leverancier zal hierbij in de praktijk veelal afhankelijk zijn van de uitingen van de exploitant of eigenaar van het zeeschip. In het voorstel staat geen verdere toelichting opgenomen hoe belastingplichtigen die goederen en diensten leveren aan zeeschepen kunnen bewijzen dat zij het nultarief terecht hebben toegepast. Indien dit tot naheffingen leidt, kan dat een aanzienlijke impact hebben voor de leverancier bijvoorbeeld in de situatie dat deze alsnog btw in rekening moet brengen over de levering van een zeeschip. Het zal voor de leverancier bijzonder moeilijk zijn om alsnog deze btw op de afnemer te verhalen. De Orde verzoekt de staatssecretaris om in dit kader een aanvullende toelichting te geven op de bewijspositie van de leveranciers. Tevens verzoekt de Orde de staatssecretaris om te kijken naar mogelijkheden om in dit kader de administratieve lastenverzwaring voor belastingplichtigen tot een minimum te beperken.
5. In de MvT geeft de staatssecretaris aan dat de positie van belastingplichtigen die veerdiensten verrichten aan verandering onderhevig zal zijn doordat een overgangsregeling na aanname van het voorstel niet langer kan worden toegepast. In het voorstel wordt de specifieke overgangsregeling niet genoemd. De Orde vermoedt dat de staatssecretaris hierbij doelt op zijn Besluit van 14 september 1972, nr. B72/4253. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen of inderdaad deze overgangsregeling bedoeld is. Mocht dit niet het geval zijn dan

verneemt de Orde graag van de staatsecretaris aan welke overgangsregeling hij refereert in de MvT.

## **6. Invorderingswet 1990**

### **Artikel XI Belastingplan 2018 (artikel 42d van de Invorderingswet 1990)**

#### 6.1. Inleiding

1. In het Belastingplan 2018 wordt een nieuwe aansprakelijkheidsbepaling voor pand- en hypotheekhouders en executanten geïntroduceerd en wenst de staatssecretaris de inning van omzetbelasting veilig te stellen die verschuldigd is bij leveringen van een verpande of verhuurde zaak waarop beslag is gelegd. Materieel werkt de regeling hetzelfde uit als bij leveringen die onder de verleggingsregeling vallen (opgenomen in artikel 12 lid 5 Wet OB 1968 jo. artikelen 24b tot en met 24bb Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

#### 6.2. EU toets

2. De Orde begrijpt het doel en achtergrond van het nieuwe voorgestelde artikel 42d IW 1990, maar vraagt zich tegelijkertijd af of en in hoeverre een dergelijke aansprakelijkheidsbepaling in lijn is met de EU Btw-richtlijn.
3. De Orde is van mening dat de voorgestelde aansprakelijkheidsregeling is toegestaan en valt onder artikel 205 Btw-richtlijn, maar dat deze niet zonder meer en in zijn algemeenheid van toepassing kan zijn op alle genoemde situaties. Steun voor deze opvatting vindt de Orde in de arresten C-384/04 (Federation of Technological Industries) en C-499/10 (Vlaamse Oliemaatschappij NV) van het HvJ EU.
4. In beide arresten oordeelt het HvJ EU dat het is toegestaan iemand hoofdelijk aansprakelijk te stellen, indien die persoon wist of behoorde te weten dat de over deze of eerdere of latere transactie verschuldigde btw onbetaald zou blijven.
5. Echter, het HvJ EU nuanceert dit door op te merken dat (i) een deugdelijke tegenbewijsregeling dient te bestaan (r.o.32 FTI arrest en r.o. 24 Vlaamse Oliemaatschappij) en (ii) de algemene rechtsbeginselen moeten worden geëerbiedigd (r.o. 35 FTI arrest):
6. FTI arrest (onderlijning door de Orde)  
 (32) *“De in geding zijnde nationale maatregelen bepalen dat een ander dan de belastingplichtige met deze laatste hoofdelijk kan worden verplicht de BTW te voldoen, indien hij ten tijde van een levering aan hem wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de BTW voor die levering of voor eerdere of latere leveringen van de betrokken goederen geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven. Iemand wordt geacht redelijkerwijs te kunnen vermoeden dat dit het geval is, wanneer de vraagprijs van de goederen lager was dan hetzij de redelijkerwijs te verwachten laagste marktprijs voor deze goederen, hetzij de vraagprijs*

van eerdere leveringen van dezelfde goederen. Dit vermoeden kan worden weerlegd door te bewijzen dat de lage prijs die voor de goederen is betaald, het gevolg was van omstandigheden die niets van doen hebben met het feit dat er geen BTW is betaald.”

(35) “Derhalve moet op de eerste en de derde vraag worden geantwoord, dat artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een lidstaat toestaat een regeling vast te stellen als aan de orde in het hoofdgeding, die bepaalt dat een belastingplichtige aan wie goederen zijn geleverd of voor wie een dienst is verricht, en die wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de voor deze levering of dienst, of voor eerdere of latere leveringen of diensten verschuldigde BTW geheel of gedeeltelijk onbetaald zou blijven, met de persoon die tot voldoening van de belasting gehouden is, hoofdelijk kan worden verplicht deze belasting te voldoen. Een dergelijke regeling moet evenwel de algemene rechtsbeginselen eerbiedigen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, met name het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel.”

7. Vlaamse Oliemaatschappij (onderlijning door Orde)

(24) “Het Hof heeft reeds geoordeeld dat nationale maatregelen die de facto leiden tot een systeem van onvoorwaardelijke aansprakelijkheid, verder gaan dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist (zie arrest Federation of Technological Industries e.a., reeds aangehaald, punt 32). Wanneer de aansprakelijkheid voor betaling van de btw bij een andere persoon dan de schuldenaar ervan wordt gelegd hoewel deze persoon een erkend houder van een belastingentrepot is en dus de bij richtlijn 92/12 opgelegde specifieke verplichtingen moet nakomen, zonder dat hem de mogelijkheid wordt geboden aan deze aansprakelijkheid te ontkomen door te bewijzen dat hij volledig buiten de handelingen van deze schuldenaar staat, is dit in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Het zou immers kennelijk onevenredig zijn om deze persoon onvoorwaardelijk aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door de handelingen van een derde belastingplichtige waarop hij geen enkele invloed heeft (zie in die zin arrest Netto Supermarkt, reeds aangehaald, punt 23).”

8. De Orde concludeert hieruit dat om strijdigheid met EU recht te voorkomen het nieuwe voorgestelde artikel 42d IW 1990 zou moeten worden uitgebreid met een “wist of behoorde te weten” of soortgelijke bepaling. Deze toevoeging dient ervoor te zorgen dat geen situatie wordt gecreëerd waarin een pand- of hypotheekhouder dan wel executant onvoorwaardelijk aansprakelijk is voor in de kern door de belastingplichtige verschuldigde btw. Overigens kent het huidige artikel 42c IW 1990 ook een dergelijke nuancering van de hoofdelijke aansprakelijkheid.

9. Daarnaast is de Orde van mening dat met de voorgestelde regeling een pand- of hypotheekhouder dan wel executant in positie wordt gebracht waar hij geen tegenbewijs kan leveren c.q. volledig afhankelijk is van de situatie zoals deze door de Ontvanger aan hem wordt gepresenteerd.

10. Hij kan immers niet controleren of en in hoeverre er btw was verschuldigd, die niet is voldaan door de belastingplichtige. Dient een pand- of hypotheekhouder / executant er bijvoorbeeld vanuit te gaan dat hetgeen hij heeft ontvangen/verhaald “*inclusief 6% of 21% btw*” is? Hoe dient dit te worden geadmistreerd en/of bewezen? Hier speelt ook het karakter van de btw mee. De af te dragen btw is in dit geval een onderdeel van een saldopost in de btw-aangifte van belastingplichtige. Hoe wordt nu bepaald dat juist deze btw waarvoor de pandhouder aansprakelijk is gesteld, niet is afgedragen?
11. Dit acht de Orde onwenselijk en zij verzoekt de staatssecretaris dan ook om de regeling, informatieverschaffingsplicht door de fiscus en bewijslastverdeling deugdelijk te regelen en vast te leggen in de wet. Hiermee wordt naar de mening van de Orde gewaarborgd dat de regeling de toets aan de algemene rechtsbeginselen kan doorstaan.

### 6.3. Onbedoelde situatie

12. De letterlijke tekst van de bepaling lijkt volgens de Orde ook de pandhouder van een vordering en dus situaties van factoring te raken.
13. De factor verstrekt immers financiering (bevoorschotting) op basis van een pandrecht op de vorderingen van de factorrelatie, soms wel tot 90% van de nominale waarde. De letterlijke tekst van de wetbepaling zou een naar de Orde meent onbedoeld en ingrijpend neveneffect kunnen hebben.
14. Immers, voor zover de verpande vorderingen voortvloeien uit met particulieren gesloten koopovereenkomsten wordt de btw-verplichting niet verlegd, maar blijft de afdrachtsverplichting rusten op de verkoper/klant van de factor. Zodra de factor/pandhouder zich heeft verhaald door de vordering (inclusief btw) te innen, lijkt sprake te zijn van een situatie zoals beschreven in artikel 42d IW 1990. In dat geval zou de Ontvanger de factor hoofdelijk aansprakelijk kunnen houden voor de (geinde btw) in gevallen waarin deze niet is voldaan door de belastingplichtige.
15. Gezien de toelichting lijkt dit echter een onbedoeld en ongelukkig effect te zijn, dat tot een overkill effect leidt. In 99% van de gevallen zal immers bij bevoorschotting de btw ‘gewoon’ worden voldaan. Dit volgt logischerwijs uit het feit dat het hier niet gaat om belastingplichtigen in default/surveillance/betalingsonmacht/etc., waar dat in de situaties die bedoeld worden juist wel het geval is.
16. De Orde geeft dan ook in overweging om de letterlijke tekst op dit punt aan te passen en zodoende te verduidelijken, ervan uitgaande dat het ministerie inderdaad niet de pandhouder van vorderingen wenst te raken (toevoeging in **rood**):

#### *Artikel 42d IW 1990*

*Hoofdelijk aansprakelijk is voor de omzetbelasting die verschuldigd is ter zake van de levering van een zaak: de pandhouder **van de zaak**, de hypotheekhouder of de executant die*

*zich heeft verhaald op het door de koper betaalde bedrag, voor zover dat betrekking heeft op de ter zake van de levering verschuldigde omzetbelasting.*

## **7. Afschaffen fictieve dienstbetrekking voor niet-uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap**

### **Artikel IV, onderdeel A Overige fiscale maatregelen 2018 (artikel 3 van de Wet op de loonbelasting 1964)**

1. De Orde beoordeelt het als positief dat de niet-uitvoerende bestuurder van vennootschappen met een one tier board niet als werknemer voor de loonbelasting wordt gezien, zodat deze in zoverre op één lijn wordt gesteld met de commissaris. Wel vraagt de Orde zich af of dit kan worden bewerkstelligd door de werking van de fictie van artikel 3 lid 1 onderdeel h Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) te beperken tot uitvoerende bestuurders van vennootschappen met een one tier board. Voor wat betreft beursgenoteerde vennootschappen is deze fictie dan alleen nog maar van toepassing als deze een one tier board hebben. De Orde betwijfelt of dat de bedoeling is. Verder roept het de vraag op waarom de reikwijdte van deze fictieve dienstbetrekking wordt uitgebreid tot uitvoerende bestuurders van niet beursgenoteerde vennootschappen met een one tier board. Is voor deze groep een dergelijke fictie inderdaad noodzakelijk?
2. In de artikelsgewijze toelichting wordt aangegeven dat de niet-uitvoerende bestuurder van een niet-beursgenoteerde vennootschap buiten de loonbelasting blijft vallen. De Orde vraagt zich af of dat ook het geval is als de niet-uitvoerend bestuurder door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders worden benoemd. In dat kader verwijst de Orde naar de Handreiking beoordelingskader overeenkomsten arbeidsrelaties van de Belastingdienst (versie 1, 1 maart 2016) waar op dit punt staat: *“De Hoge Raad beoordeelt de aanwezigheid van een gezagsverhouding van een statutair bestuurder van een lichaam formeel (Hoge Raad 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY9295). De statutair bestuurder staat onder gezag van de algemene vergadering van aandeelhouders (ava), ook als de ava in persoon dezelfde is als de bestuurder, en daarmee is de gezagsverhouding een gegeven.”* De Orde vraagt zich af hoe dit standpunt zich verhoudt tot de conclusie dat de niet uitvoerende bestuurder van een niet beursgenoteerde vennootschap geen werknemer is voor de loonbelasting.
3. De Orde wijst in dit verband voorts op de belastingheffing bij deze groep met betrekking tot 2017, zowel waar het niet uitvoerende bestuurders betreft van beursgenoteerde als van niet beursgenoteerde vennootschappen. Immers, vanaf 1 januari 2017 is de fictieve dienstbetrekking van de commissaris komen te vervallen. De Orde pleit er dan ook voor de terecht gesignaleerde ongelijke behandeling per die datum weg te nemen door aan de regeling terugwerkende kracht te verlenen tot en met 1 januari 2017.
4. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat ter zake van de niet-uitvoerend bestuurder net als de commissaris kan worden geopteerd voor wel-loonbelastingplicht (‘opting in’). De Orde heeft een passage van deze strekking niet aangetroffen in de MvT.

5. Tot slot, constateert de Orde dat, door met deze maatregel niet uitvoerende bestuurders uit de loonbelasting te halen, er in beginsel weliswaar een gelijke behandeling ontstaat van commissarissen en niet-uitvoerend bestuurders in de loonbelasting (niet onderworpen), maar dat naar het oordeel van de Orde er nu een ongelijkheid ontstaat in de omzetbelasting. Commissarissen zijn in de regel onderworpen aan de omzetbelasting maar niet-uitvoerend bestuurders niet. De Orde meent dat beiden ook voor omzetbelasting gelijk behandeld moeten worden.

## **8. Pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen**

### **Artikel IV, onderdeel C Overige fiscale maatregelen 2018 (artikel 32bb van de Wet op de loonbelasting 1964)**

1. Wat betreft de aanpassing van artikel 32bb Wet LB 1964 acht de Orde het uit oogpunt van rechtszekerheid zeer ongelukkig dat hier een wijziging wordt aangebracht in een wetsartikel dat sinds de inwerkingtreding op 1 januari 2009 op het desbetreffende punt zowel qua tekst als qua toelichting ondubbelzinnig is. De Orde vraagt zich af welk misbruik de staatssecretaris hier op het oog heeft en in hoeverre hiervan is gebleken. In verband daarmee wijst de Orde er op, dat het hier om reeds aangepane langjarige verplichtingen kan gaan. Dat betekent dat deze maatregel ingrijpt in doorlopende rechtsverhoudingen ook al is van het veronderstelde misbruik geen enkele sprake. Naar de mening van de Orde is van een noodzaak tot aanpassen niet gebleken. Indien dit anders mocht zijn pleit de Orde ervoor dat bestaande rechten worden gerespecteerd door de aanpassing alleen van toepassing te laten zijn op aandelenoptierechten die in te toekomst worden toegekend. Tevens wijst de Orde er op dat de huidige bepalingen onderscheid maken tussen aandelenoptierechten enerzijds en aandelen anderzijds, zonder dat daartoe aanleiding bestaat. De Orde zou graag willen weten waarom dit onderscheid wordt gehandhaafd en of de beoogde aanpassing daarmee verband houdt?
2. Ten slotte vindt de Orde het opmerkelijk dat de wijziging van artikel 32bb Wet LB 1964 beperkt is tot het hiervoor aangehaalde onderdeel, terwijl geen voorstellen worden gedaan om de al jaren in de literatuur geuite en ook in de evaluatie gesignaleerde knelpunten van artikel 32bb Wet LB 1964 weg te nemen. Daarbij kan onder meer gedacht worden aan een al in 2009 toegezegde oplossing voor onbedoelde toepassing van de regeling ingeval van overlijden. De evaluatie excessieve beloningsbestanddelen heeft daarbij ongewoon lang op zich laten wachten. Had deze evaluatie tijdig plaatsgevonden, dan had deze kunnen worden gepubliceerd terwijl het kabinet nog missionair was en maatregelen had kunnen nemen. De Orde pleit er dan ook voor om in artikel 32bb Wet LB 1964 eveneens structurele aanpassingen op te nemen voor gevallen waarvoor de regeling evident niet bedoeld kan zijn.



## **9. Beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen**

### **Artikel V Overige fiscale maatregelen 2018 (artikel 20 van de Wet op de loonbelasting 1964)**

1. Met de voorgestelde wijziging wordt het er naar de mening van de Orde voor de inhoudingsplichtige niet eenvoudiger op. In de nieuwe situatie moet de inhoudingsplichtige immers een onderscheid maken tussen enerzijds werknemers die wonen in, kort gezegd, de EU/EER/Zwitserland/BES-eilanden, en anderzijds werknemers die noch in Nederland wonen noch in een van deze landen. De Orde constateert dat werkgevers belang krijgen bij een correcte bepaling van het woonland van een werknemer, waarbij drie opties denkbaar zijn:
  - a. De werknemer is binnenlands belastingplichtig;
  - b. De werknemer is buitenlands belastingplichtig en valt onder het voorgestelde lid 3 van artikel 20 Wet LB 1964;
  - c. De werknemer is buitenlands belastingplichtig en valt onder het voorgestelde lid 4 van artikel 20 Wet LB 1964
  
2. Het bepalen van de juiste fiscale woonplaats van een natuurlijk persoon is complexe materie, getuige de veelheid aan jurisprudentie hierover. De Orde refereert hierbij aan de rechtspraak van de Hoge Raad inzake artikel 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Met welk land “een duurzame band van persoonlijke aard” bestaat, is niet altijd eenvoudig vast te stellen. De Orde verzoekt duidelijk te maken hoe inhoudingsplichtigen het juiste woonland van een werknemer kunnen/moeten vaststellen. De Orde voorziet namelijk bij gebrek aan duidelijkheid hierover grote risico’s voor inhoudingsplichtigen. Bij een onjuiste vaststelling van de woonplaats en/of een fout bij het invoeren van een “landcode”, kan het gevolg zijn dat de bona fide inhoudingsplichtige wordt geconfronteerd met naheffingsaanslagen loonbelasting. Omdat bij werknemers die niet in Nederland wonen, het risico groter is, dat verhaal door de inhoudingsplichtige op de werknemer van de nageheven loonbelasting niet zal slagen, is te verwachten dat de na te heffen loonbelasting zal worden berekend op basis van directe brutering. Aldus worden inhoudingsplichtigen gedupeerd. De Orde meent primair dat het wetsvoorstel zodanig dient te worden aangepast dat inhoudingsplichtigen niet hoeven te beoordelen wat de woonstaat van hun niet in Nederland wonende werknemers is, dan wel secundair er waarborgen moeten komen voor bona fide inhoudingsplichtigen. De Orde stelt daarom de volgende aanpassing voor:
  - a. Schrappen van het voorgestelde lid 3, en
  - b. Vernummeren van het voorgestelde lid 4 in lid 3 (nieuw) met als tekst: *“Voor werknemers die niet in Nederland wonen, is in afwijking van het eerste lid, de over een loontijdvak van een jaar verschuldigde belasting het bedrag van de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare loon”*.

De Orde merkt op dat met de door de Orde voorgestelde wijziging een systeem ontstaat waarbij een restitutie richting het buitenland kan gaan, waarvan de effectieve controle in handen is van de Belastingdienst.

3. Tot slot merkt de Orde op dat het onderscheid tussen kwalificerende en niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen is geregeld in artikel 7.8 Wet IB 2001. Daarbij geldt dat de huidige vormgeving van dat onderscheid die ook bij bovenstaand onderwerp blijkens de MvT gehanteerd wordt, op grond van het arrest HvJ EU 9 februari 2017, nr. C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102 in strijd is met het EU-recht. Er is immers slechts sprake van kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen indien sprake is van een belastingplichtigen die in één van genoemde landen wonen en tevens hun inkomen voor minimaal 90% is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting in Nederland. Deze zogenoemde harde 90%-eis is strijdig met EU-recht en kan daarom niet meer worden gehanteerd als scheidslijn tussen wel en niet kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Zie ook paragraaf 19.1. over de onterecht uitgebleven aanpassing van de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige van artikel 7.8 Wet IB 2001.
4. Al met al is in de sfeer van de heffingskortingen het beeld inzake wie waarop recht heeft in de sfeer van welke belasting, onduidelijk. De Orde suggereert daarom een overzicht op te (laten) stellen per soort belastingplichtige, waarbij duidelijk wordt op welke heffingskorting(en) recht bestaat voor respectievelijk de loonbelasting en de inkomstenbelasting. Daarbij zijn qua soort belastingplichtige te onderscheiden:
  - a. binnenlandse belastingplichtigen;
  - b. buitenlandse belastingplichtigen die wonen in, kort gezegd, de EU/EER/Zwitserland/BES-eilanden én voor wie tevens geldt dat hun inkomen voor minimaal 90% is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting in Nederland (dan wel in plaats van de harde 90%-eis: voor wie geldt dat zij in lijn met het arrest HvJ EU 9 februari 2017, nr. C-283/15 voldoen aan de criteria voor gelijke behandeling op dit punt met binnenlandse belastingplichtigen);
  - c. buitenlandse belastingplichtigen die wonen in een van genoemde landen én voor wie *niet* tevens geldt dat hun inkomen voor minimaal 90% is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting in Nederland (dan wel in plaats van de harde 90%-eis: voor wie geldt dat zij in lijn met het arrest HvJ EU 9 februari 2017, nr. C-283/15 voldoen aan de criteria voor gelijke behandeling op dit punt met binnenlandse belastingplichtigen).
  - d. buitenlandse belastingplichtigen die *niet* wonen in een van genoemde landen.

## **10. Aanpassing liquidatieverliesregeling**

### **Artikel VII, onderdeel E Overige fiscale maatregelen 2018 (artikel 13d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

1. De Orde begrijpt de aanleiding voor de aanpassing, zijnde een lopende procedure bij de Hoge Raad, en ondersteunt het streven om de wet in overeenstemming te brengen met doel en strekking. De Orde stelt echter vragen bij de gekozen vormgeving van de maatregel. Sowieso verzoekt de Orde aan te geven waarom niet is gekozen voor de oplossing van de inspecteur die in de lopende procedure naar voren is gebracht. Bij de behandeling van deze procedure voor Hof Den Bosch, stelde de inspecteur ter zake van de toepassing van artikel 13d lid 4

Wet Vpb 1969 voor om als waardedaling aan te merken, het verschil tussen:

- de opnieuw vastgestelde kostprijs en opgeofferde bedrag na het ontvoegingstijdstip; én
  - de waarde ten tijde van de liquidatie.
2. Terug naar de voorgestelde maatregel. De Orde heeft getracht om het effect van de maatregel inzichtelijk te maken door verschillende perioden te onderkennen en de mutaties die daarin kunnen plaatsvinden, welke mutaties binnen het bereik van het voorgestelde artikel 13d lid 8 Wet Vpb 1969 liggen. Dit zijn:
- de waardedalingen die zich voor de bezitsperiode van de deelneming hebben voorgedaan (de potentieel van derden gekochte liquidatieverliezen); én
  - de waardedalingen- en stijgingen die zich tijdens de bezitsperiode, maar vóór de fiscale eenheidperiode, hebben voorgedaan; én
  - de waardedalingen en –stijgingen tijdens de fiscale eenheidperiode (deze waardeveranderingen zijn mogelijk reeds via het fiscale eenheidresultaat in aanmerking genomen).
3. Door de huidige vormgeving is de maatregel in situaties waarin in alle perioden een waardedaling plaatsvindt effectief. Vindt in één van de perioden echter een waardestijging plaats, dan veroorzaakt dit een hoger opgeofferd bedrag en een hogere kostprijs; het hogere opgeofferde bedrag veroorzaakt ook een hogere boekwaarde als gevolg van artikel 15aj lid 6 Wet Vpb 1969. Daardoor wordt een deelnemingsvoordeel de facto omgezet in een hogere kostprijs.
4. Voorbeeld  
 D BV heeft een deelneming (enig bezit) met een kostprijs (gelijk aan opgeofferd bedrag) van 1000. De werkelijke waarde van de deelneming is gedaald naar 200. Vervolgens koopt BV M de deelneming in D BV voor 200 in jaar 1. Na aankoop stijgt de waarde van de deelneming naar 350 in jaar 3. Vervolgens wordt D BV gevoegd. De deelneming stijgt daarna nog in waarde naar 650 in jaar 5. Vervolgens wordt D BV ontvoegd en kort daarna geliquideerd. De kostprijs (gelijk aan opgeofferd bedrag) bij ontvoeging van D BV zouden op grond van de nieuwe regel 650 bedragen. De liquidatie-uitkering bij liquidatie van D BV bedraagt eveneens 650. Er wordt een resultaat van nihil behaald. Dit terwijl voor BV M eigenlijk sprake is van een voordeel van 450 gedurende haar bezitsperiode (150 in de periode vóór de fiscale eenheid en 300 in de fiscale eenheidperiode).
5. Zou in het gegeven voorbeeld de waarde van de deelneming dalen naar bijvoorbeeld 200, dan kan op grond van de nieuwe regel een liquidatieverlies genomen worden van 450. In de benadering van Hof Den Bosch zou geen enkel liquidatieverlies genomen kunnen worden omdat zich geen waardedaling gedurende de bezitsperiode heeft plaatsgevonden. Het voorgaande geeft ook aanleiding om te verduidelijken hoe artikel 13d lid 4 Wet Vpb 1969 moet worden toegepast op waardemutaties in de fiscale eenheidperiode.
6. Zou in het voorbeeld bijvoorbeeld in jaar 2 een dividend zijn uitgekeerd van 50, en zou de deelneming in jaar 6 zijn geliquideerd, dan zou er een dubbele correctie plaatsvinden.

Eenzijds zou de liquidatieuitkering met 50 zijn verhoogd op basis van artikel 13d lid 3 Wet Vpb 1969. Anderzijds zou het opgeofferde bedrag op basis van artikel 13d lid 8 Wet Vpb 1969 50 lager zijn door de dividenduitkering. De Orde meent dat een dubbele correctie niet gewenst is en verzoekt om maatregelen te treffen om dit te voorkomen. Tevens verzoekt de Orde om aan te geven hoe moet worden omgegaan met dividenden tijdens de fiscale eenheidsperiode.

Overige

7. Nu de liquidatieverliesregeling op onderdelen wordt gewijzigd, maakt de Orde van de gelegenheid gebruik om aandacht te vragen voor enkele andere omissies in de liquidatieverliesregeling. Zo ontbreekt in artikel 13d lid 2 onderdeel a Wet Vpb 1969 een verwijzing naar artikel 13ba lid 1 Wet Vpb 1969. De Orde is namelijk van mening dat niet alleen in situaties waarin eerst is gekozen voor de opwaarderingsreserve en vervolgens een belaste vrijval van die opwaarderingsreserve plaatsvindt (de situaties als bedoeld in lid 5, 9 of 10 van artikel 13ba Wet Vpb 1969), het opgeofferde bedrag moet worden verhoogd, maar dat dat moet plaatsvinden in alle gevallen waarin het afwaarderingsverlies wordt teruggenomen ten gunste van de belastbare winst. Dus ook de situatie als bedoeld in artikel 13ba lid 1 Wet Vpb 1969.
8. Voorts verzoekt de Orde in de wettekst van artikel 13d lid 4, lid 5 en lid 6 Wet Vpb 1969 te verduidelijken dat in situaties waarin geen sprake is van 100%-verhoudingen, de bepaling naar rato van het aandelenbelang moeten worden toegepast. Hetzelfde geldt voor de toepassing van artikel 13e Wet Vpb 1969.

**11. Aanpassing berekening voorkomingswinst bij interne gebruiksvergoedingen binnen fiscale eenheid**

**Artikel VII, onderdeel F Overige fiscale maatregelen 2018 (artikel 15ac van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

1. De Orde heeft kennis genomen van de voorgenomen aanpassing in artikel 15ac lid 5 Wet Vpb 1969. De Orde kan er mee instemmen, mede in het licht van de internationale ontwikkelingen omtrent het tegengaan van mismatches, dat de anti-Sarakreek-bepaling van artikel 15ac lid 5 Wet VPB 1969 wordt uitgebreid van financieringskosten tot (andere) gebruiksvergoedingen. De Orde merkt evenwel op dat de wettekst veel ruimer is: alle situaties waarin een fiscale eenheid tot gevolg heeft dat de vrij te stellen buitenlandse winst (uit vaste inrichting of onroerende zaak) afwijkt van de vrij te stellen buitenlandse winst in de ‘stand alone’ situatie, worden gecorrigeerd. De Orde vraagt zich af aan welke andere situaties dan situaties waarin interne gebruiksvergoedingen een rol spelen, moet worden gedacht.
2. Blijkens het schrappen van het huidige zesde lid en de toelichting daarop dient een correctie naar een stand-alone situatie ook plaats te vinden als niet sprake is van een internationale

mismatch, omdat de betreffende financieringskosten of gebruiksvergoeding in het buitenland niet aftrekbaar is. Dat is, zoals in de toelichting wordt opgemerkt, een aanscherping van de huidige regeling. De Orde heeft bezwaar tegen deze aanscherping. Het internationale streven om internationale mismatches weg te nemen, mag er naar de mening van de Orde niet toe leiden dat (bewust) dubbele heffing wordt gecreëerd. De toelichting dat het rekening houden met de niet-aftrekbaarheid van kosten in het buitenland niet past in de systematiek van de objectvrijstelling acht de Orde verre van overtuigend. Artikel 15ac lid 5 Wet Vpb 1969 maakt een inbreuk op het regime fiscale eenheid (zoals dat ten aanzien van de voorkoming van dubbele belasting nog eens expliciet in artikel 15ac lid 4 Wet Vpb 1969 is neergelegd). Een dergelijke inbreuk is gerechtvaardigd als daarmee mismatches worden bestreden, maar is naar de mening van de Orde niet gerechtvaardigd, indien dit leidt tot dubbele heffing. De Orde zou daarom willen pleiten voor het handhaven van het huidige zesde lid.

3. Tot slot spreekt de Orde wel haar waardering uit voor het feit dat dubbele heffing in omgekeerde Sarakreek-situaties (waarin de buitenlandse vaste inrichting bijvoorbeeld een gebruiksvergoeding ontvangt) in het wetsvoorstel wordt weggenomen.

## **12. Dividendbelasting**

### **Artikel IX Overige fiscale maatregelen 2018 (artikel 4a van de Wet op de dividendbelasting 1965)**

1. De in artikel IX van het wetsvoorstel OFM 2018 voorgestelde wijziging betreft een wijziging van de inhoudingsvrijstelling van artikel 4a Wet op de dividendbelasting 1965 (hierna: Wet DB 1965) die in de Fiscale vereenvoudigingswet (Stb. 2016, 546) is opgenomen. Deze inhoudingsvrijstelling treedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking en is thans nog niet in werking getreden. De reden voor deze uitgestelde inwerkingtreding was dat het voor de Belastingdienst niet mogelijk was haar computersystemen op korte termijn zodanig aan te passen dat artikel 4a Wet DB 1965 al per 1 januari 2017 kon worden uitgevoerd. Inmiddels is echter alweer ruim een half jaar verstreken nadat deze bepaling in het Staatsblad heeft gestaan en is deze inhoudingsvrijstelling nog immer niet in werking getreden. De Orde verneemt graag van de staatsecretaris waarom deze inhoudingsvrijstelling, die het onnodig rondpompen van geld voorkomt, nog steeds niet in werking is getreden en dringt aan op spoedige inwerkingtreding ervan.
2. In het voorgestelde lid 10 van artikel 4a Wet DB 1965 wordt voorgesteld om de inhoudingsvrijstelling niet van toepassing te laten zijn als de inhoudingsplichtige kwalificeert als fiscale beleggingsinstelling (FBI) ex artikel 28 Wet Vpb 1969. De reden hiervoor is de toepassing van de dooruitdelingsfaciliteit van artikel 11a Wet DB 1965. Dit geldt dus ook voor FBI's die geen gebruik kunnen of willen maken van deze dooruitdelingsfaciliteit. Naar de mening van de Orde is deze rigide benadering onnodig. Men kan de FBI de keuze laten tussen of inhouding van dividendbelasting teneinde de dooruitdelingsfaciliteit te kunnen benutten, of toepassing van de inhoudingsvrijstelling. Aldus wordt maatwerk geboden. Dit betekent naar de mening van de Orde dat het

voorgestelde lid 10 van artikel 4a Wet DB 1965 onnodig is. Het eerste lid van artikel 4a Wet DB 1965 biedt feitelijk immers reeds deze keuzemogelijkheid. Blijkens die bepaling mag inhouding van dividendbelasting achterwege blijven. Anders gezegd, er mag dus wel dividendbelasting worden ingehouden. Feitelijk bevat artikel 4a lid 1 Wet DB 1965 dus reeds de mogelijkheid voor FBI's die wel dividendbelasting willen inhouden teneinde de dooruitdelingsfaciliteit van artikel 11a Wet DB 1965 te benutten, om dit te doen. FBI's die van deze faciliteit geen gebruik hoeven of willen maken, kunnen dan de inhoudingsvrijstelling van artikel 4a Wet DB 1965 toepassing, wat bij deze FBI's de administratieve lasten verlaagt (de doelstelling van deze inhoudingsvrijstelling). De Orde pleit er daarom voor om het voorgestelde lid 10 van artikel 4a Wet DB 1965 in te trekken, aangezien daaraan, gelet op de doelstelling van deze bepaling, geen behoefte bestaat.

### **13. Verdeling huwelijksvermogensgemeenschap**

#### **Artikel XI, onderdelen A tot en met C Overige Fiscale Maatregelen 2018 (artikelen 1, 6, en 11 van de Successiewet 1956)**

##### 13.1. Schenkingsmoment

1. De Orde heeft moeite met het moment waarop een fictieve schenking wordt aangenomen. Op basis van het voorgestelde artikel 6 SW 1956 is dat het moment van aangaan of wijzigen van huwelijksvoorwaarden of een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting. Er is niet alleen in een zeer vroeg stadium schenkbelasting verschuldigd, ook kan schenkbelasting zijn verschuldigd zonder dat sprake is van een daadwerkelijke vermogensverschuiving.
2. Indien bij einde van het huwelijk uiteindelijk geen vermogen van de ene echtgenoot naar de andere echtgenoot is overgegaan, dan heeft er uiteindelijk materieel geen schenking tussen de echtgenoten plaatsgevonden. Naar de mening van de Orde zou het einde van huwelijk (of het samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting) het eerste moment kunnen zijn waarop kan worden vastgesteld of sprake is van een vermogensverschuiving (schenking). Is het mogelijk passender om voor de vraag of sprake is van een schenking en de eventuele heffing van schenkbelasting aan te sluiten bij het einde van het huwelijk? Dit aspect speelt nog sterker bij het voorgestelde artikel 6, lid 4, van de Successiewet 1956, op basis waarvan bij bepaalde huwelijksvoorwaarden wordt uitgegaan van de hoogste mate van gerechtigdheid tot het totaal van de vermogens van beide echtgenoten zoals die van toepassing *kan* zijn bij ontbinding van het huwelijk tijdens leven. Op het moment van het sluiten van de huwelijksvoorwaarden is echter nog onzeker of deze hoogste gerechtigdheid bij leven daadwerkelijk zal worden gerealiseerd. Indien het huwelijk van de echtgenoten A en B in voorbeeld 11 van de artikelsgewijze toelichting op het voorgestelde artikel 6, lid 4, van de Successiewet 1956 (bij recht op 800 als het huwelijk minimaal 10 jaar heeft bestaan) na bijvoorbeeld zes jaar door echtscheiding eindigt, heeft echtgenoot B slechts recht op 100. Dit bedrag van 100 is gelijk aan de omvang van het vermogen van echtgenoot B ten tijde van het aangaan van het huwelijk met echtgenoot A. Het vermogen van echtgenoot B is dus

niet toegenomen. Desalniettemin zou echtgenoot B direct ten tijde van het aangaan van de huwelijkse voorwaarden over 250 schenkbelasting verschuldigd zijn.

*Finaal verrekenbeding*

3. Het bovenstaande geldt misschien nog sterker bij een finaal verrekenbeding. Pas bij inwerkingtreding van het finaal verrekenbeding kan sprake zijn van een voltooide waardeverschuiving.
4. De Orde vraagt zich af of het voorgestelde artikel 6 SW 1956 naar de letter van de voorgestelde wettekst ook een finaal verrekenbeding (met werking tijdens leven) omvat? Bij een finaal verrekenbeding ontstaat er geen gerechtigdheid tot vermogen, alleen een vordering. In de voorgestelde wetstekst staat echter "*gerechtigdheid tot vermogen*".

*Voorwaardelijke gemeenschap van goederen*

5. Kan de staatssecretaris aangeven wat de fiscale gevolgen zijn van een voorwaardelijke gemeenschap van goederen, voor zover dit civielrechtelijk mogelijk zou zijn, voor de erf- en inkomstenbelasting?

*Niet uitgevoerd periodiek verrekenbeding en natuurlijke verbintenis*

*Gemeenschap van goederen met ongelijke delen*

6. In de artikelsgewijze toelichting op het voorgestelde artikel 6 lid 1 SW 1956 (pagina 52) wordt opgemerkt dat de jurisprudentie van de Hoge Raad dat de overgang tijdens huwelijk naar een gemeenschap van goederen geen schenking is op de 'standaard' situatie ziet dat echtgenoten in gelijke delen tot de algehele huwelijksgemeenschap waren gerechtigd. De staatssecretaris heeft in zijn brief van 6 februari 2012 aan de Tweede Kamer echter aangegeven dat omzetting van 'koude uitsluiting' in een algehele huwelijksgoederengemeenschap geen schenking inhoudt. Daarbij is door de staatssecretaris aangegeven dat ook als bij het einde afgerekend wordt volgens een andere verdeelsleutel dan 50-50 (bijvoorbeeld 70-30), sprake blijft van een huwelijksgoederengemeenschap. Het enkele feit dat de verdeelsleutel afwijkt van de 50-50 brengt daarin geen verandering (kamerstuk 28 867, nummer 28, bl. 4). De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat onder de thans geldende regels en beleid een gemeenschap van goederen met ongelijke delen geen schenking is.
7. Kan een niet uitgevoerd periodiek verrekenbeding tot toepassing van artikel 11 lid 4 SW 1956 leiden als blijkt dat de langstlevende echtgenoot na een beroep op artikel 1:141 lid 3 BW bij overlijden van de eerststervende echtgenoot, gerechtigd wordt tot meer dan 50% van het totale vermogen?
8. Als de huwelijksvoorwaarden worden aangepast ter voldoening aan een natuurlijke verbintenis en die aanpassing tot een fictieve schenking op grond van het nieuwe artikel 6 SW 1956 leidt, kan die fictieve schenking dan zijn vrijgesteld van heffing van schenkbelasting op grond van artikel 33 ten twaalfde SW 1956 (voldoening aan natuurlijke verbintenis)?

13.2. In aanmerking te nemen vermogen

9. Gezien de toelichting op pagina 58 van de artikelsgewijze toelichting, is het voor artikel 6 lid 3 SW 1956 niet relevant of de uitsluitingsclausule verbintenisrechtelijk of goederenrechtelijk is. Kan de staatssecretaris bevestigen dat deze lezing juist is?

13.3. Te hanteren waarden

10. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven hoe alle goederen en schulden voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6 lid 3 SW 1956 gewaardeerd moeten worden. Geldt 'de waarde in het economisch verkeer' (waar de voorgestelde wettekst op lijkt te duiden; hoe dienen belastinglatenties in dat geval te worden berekend?) of gelden de waarderingvoorschriften van artikel 20 lid 5 en 6 (wat betreft de belastinglatenties) en artikel 21 SW 1956 (onder andere de WOZ-waarde voor woningen)? Zie ook het voorbeeld hierna.

11. Voorbeeld

- A en B zijn op koude uitsluiting gehuwd.
- A bezit de volgende vermogensbestanddelen:
  - Diversen 100
  - Woning (WEV) 500, de WOZ-waarde bedraagt 300
- B bezit de volgende vermogensbestanddelen:
  - Diversen 80
  - Woning (WEV) 500, de WOZ-waarde bedraagt 700
- A en B gaan een beperkte gemeenschap aan, waarbij alles wordt ingebracht behalve de woning op naam van A en woning op naam van B.

Op basis van de waarde in het economische verkeer van de woningen is geen sprake van een gerechtigdheid van meer dan 50% voor een van beide partijen (beiden hebben recht op 590), op basis van de WOZ-waarde wordt B meervermogen (was gerechtigd tot 780 en wordt gerechtigd tot 790). In deze situatie lijkt naar de mening van de Orde geen sprake te zijn van een fictieve schenking in de zin van artikel 6 SW 1956.

12. Kan de staatssecretaris bevestigen dat de waarderingvoorschriften in ieder geval een 'safe harbour' zijn?<sup>2</sup>
13. Kan de staatssecretaris aangeven of de Oudedagsverplichting onderdeel is van de goederen bedoeld in het voorgestelde artikel 6 lid 3 SW 1956? Volgens de Wet VPS is dit immers geen pensioen. Verder vraagt de Orde hoe de waarde van een pensioenverplichting dient te worden vastgesteld indien toepassing van de Wet verevening pensioenrechten bij scheiding is uitgesloten.

---

<sup>2</sup> De Orde verwijst ook naar de noot van VakstudieNieuws bij dit onderdeel van de OFM 2018 (V-N 2017/47.6). *De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*



13.4. Geen gevolgen voor aanmerkelijk belang?

14. Kan de staatssecretaris bevestigen dat, indien een gemeenschap van goederen wordt aangegaan met ongelijke breukdelen en aanmerkelijk belang aandelen tot de gemeenschap van goederen behoren, artikel 4.17 Wet IB 2001 van toepassing is? Zie ook het voorbeeld hierna.

15. Voorbeeld

- Vrouw heeft een vermogen van € 1.000 bestaande uitaanmerkelijk belang aandelen.
- Man heeft geen vermogen.

Het echtpaar wijzigt de huwelijkse voorwaarden op grond waarvan iedere gemeenschap van goederen was uitgesloten, naar een algehele gemeenschap van goederen, op grond waarvan bij ontbinding van de gemeenschap de man gerechtigd zal zijn tot 80% van het gezamenlijk vermogen en de vrouw tot 20%. Volgens de voorgestelde wijzigingen zal heffing van schenkbelasting plaatsvinden over € 300. Volgens de tekst van artikel 4.17 Wet IB 2001 is, mits aan de daarin gestelde voorwaarden wordt voldaan voor het aanmerkelijk belang geen sprake van een vervreemding van aandelen. Kan de staatssecretaris dit bevestigen?

*Bedrijfsopvolgingsregeling (BOR)*

16. Indien op grond van het voorgestelde artikel 6 SW 1956 sprake is van het ontstaan van gerechtigdheid tot het totale vermogen van meer dan 50% of een gerechtigdheid van meer dan 50% tot het totale vermogen verder wordt uitgebreid, wordt dit meerdere geacht krachtens schenking te zijn verkregen? Kan de staatssecretaris bevestigen dat de BOR van toepassing is op een dergelijke fictieve verkrijging indien de uitbreiding van de gerechtigdheid betrekking heeft op ondernemingsvermogen in de zin van artikel 35c van de Successiewet 1956 (bijv. bij tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen in een vennootschap die een onderneming drijft)?

13.5. Toetsing van wijziging van huwelijkse voorwaarden of notarieel samenlevingscontract

17. De Orde vraagt zich af hoe zal worden gemonitord of echtgenoten/ongehuwd samenwonenden huwelijkse voorwaarden of een notarieel samenlevingscontract aangaan of wijzigen?

18. Kan in de Successiewet 1956 worden opgenomen dat belastingplichtigen bij de Belastingdienst een voor bezwaar vatbare beschikking kunnen aanvragen dat geen sprake is van een fictieve schenking of een fictieve erfrechtelijke verkrijging als ze voornemens zijn hun huwelijkse voorwaarden te wijzigen? Daarmee kan vooraf zekerheid worden geboden aan belastingplichtigen over de fiscale gevolgen van een wijziging van hun huwelijkse voorwaarden.

13.6. Wanneer is sprake van een schijnhuwelijk?

19. Het voorgestelde artikel 6 lid 6 SW 1956 is opgenomen om bij ‘nephuwelijken’ iedere overgang van vermogen van de rijke partner naar de ‘arme’ partner als een schenking aan te merken. In de toelichting wordt het arrest van de Hoge Raad van 15 maart 2013 aangehaald. In dat arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het geregistreerd partnerschap buiten aanmerking moest worden gelaten voor de heffing van overdrachtsbelasting. Er is volgens de Hoge Raad sprake van wetsontduiking omdat: “(...) *het aangaan van het geregistreerde partnerschap heeft plaatsgevonden met als doorslaggevend motief het ontgaan van overdrachtsbelasting door middel van toepassing van de vrijstelling, en toepassing van de vrijstelling in een geval als het onderhavige (...) in strijd komt met doel en strekking van de hier relevante bepalingen in de Wet BRV, (...)*”
20. De Orde is van mening dat het aangaan van een schijnhuwelijk op grond van dit arrest met toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking (fraus legis) afdoende door de Belastingdienst kan worden bestreden. De Orde meent dat de wijziging overbodig is en moet worden geschrapt. Indien de bedoeling is dat ook situaties die buiten het bereik van fraus legis vallen worden getroffen, verzoekt de Orde om nadere toelichting.
21. In de artikelsgewijze toelichting wordt opgemerkt: “*Naast de duur van het huwelijk of samenlevingscontract, kunnen ook een groot verschil in vermogens, de aanwezigheid van een familieband (...) of een groot verschil in leeftijd aanwijzingen zijn dat het huwelijk of samenlevingscontract als hoofddoel het ontgaan van schenk- erfbelasting heeft.*” Omdat dit direct de persoonlijke levenssfeer van mensen raakt vraagt de Orde aan de staatssecretaris om te bevestigen dat de Belastingdienst zich bij deze beoordeling terughoudend zal opstellen en zich niet lichtvaardig op het standpunt zal stellen dat sprake is van een schijnhuwelijk of een schijn-samenlevingscontract.
22. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven waarom al deze genoemde omstandigheden aanwijzingen zijn voor een huwelijk/samenlevingscontract met als hoofddoel het ontgaan van schenk-of erfbelasting. Enkele daarvan (‘de duur van het huwelijk’ en ‘aanwezigheid van een familieband’) zijn mogelijk eerder een aanwijzing voor het ontgaan van schenk-en erfbelasting als hoofddoel dan anderen; een groot verschil in vermogens’ en ‘een groot verschil in leeftijd’ zijn dat minder. Is sprake van een hiërarchie tussen de diverse door de staatssecretaris genoemde omstandigheden? Zijn er nog meer aanwijzingen voor het ontgaan van schenk-of erfbelasting als hoofddoel (bijvoorbeeld de duur van de gemeenschap van goederen) mogelijk en zo ja waarom?
23. Kan de staatssecretaris bevestigen dat alleen het aangaan van een huwelijk of het aangaan van een notarieel samenlevingscontract het toetsmoment is voor de beoordeling of het hoofddoel daarvan het ontgaan van schenk- of erfbelasting heeft? Met andere woorden, indien het aangaan van het huwelijk of het aangaan van het notariële samenlevingscontract niet als hoofddoel het ontgaan van schenk-of erfbelasting heeft, blijft het voorgestelde artikel 6 lid 6 SW 1956 in dat geval, bijvoorbeeld bij een latere aanpassing van de huwelijkse voorwaarden/het notariële samenlevingscontract, buiten toepassing?

24. Als de affectieve relatie van twee ongehuwd samenwonenden wordt bevestigd met een huwelijk in (beperkte) gemeenschap van goederen vlak voor overlijden van de meest vermogende samenwonende, leidt dit onvermijdelijk tot verlaging van de bij diens overlijden verschuldigde erfbelasting. Is de staatssecretaris in een dergelijk geval van mening dat de voorkoming van erfbelasting het hoofddoel van het huwelijk is? De Orde meent dat in dergelijke gevallen er vele andere motieven zijn om te huwen, zoals het voorkomen van discussie over de legitieme, het verzekeren dat de langstlevende gerechtigd blijft tot de vermogensbestanddelen en uiteraard liefde.

### 13.7. Ten slotte

25. Ter afsluiting heeft de Orde nog een aantal algemene vragen over de voorgestelde wijzigingen.
- Kan de staatssecretaris toelichten hoe de voorgestelde regeling uitpakt wanneer een buitenlands huwelijksgoederenregime van toepassing is of wordt?
  - De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat bij een fictieve verkrijging op grond van de voorgestelde artikelen tariefgroep I van toepassing blijft evenals de voor een echtgenoot/partner geldende vrijstellingen.

## **14. Navordering van schenk- en erfbelasting en aanslagtermijnen voor de schenkbelasting Artikel XI, onderdelen D en E Overige fiscale maatregelen 2018 (artikelen 52 en 66 van de Successiewet 1956)**

Voorgesteld wordt om navordering ook toe te staan als een belastingaanslag die is opgelegd aan een verkrijger is verminderd en in verband daarmee een navorderingsaanslag moet worden opgelegd aan dezelfde verkrijger (artikel 52 SWhoudster 1956). Op dit moment is alleen voorzien in de mogelijkheid tot navordering wanneer van een verkrijger te weinig schenk- of erfbelasting is geheven doordat een aan een *andere* verkrijger opgelegde aanslag is verminderd. De maatregel zou onmiddellijk in werking moeten treden. De staatssecretaris wil hiermee zo snel mogelijk een gelijke behandeling bereiken voor situaties waarin een vermindering van een belastingaanslag moet leiden tot het opleggen van een corresponderende navorderingsaanslag, ongeacht of het dezelfde verkrijger of twee verschillende verkrijgers betreft. Dit doel weegt naar het oordeel van de staatssecretaris zwaarder dan de rechtszekerheid van de naar de verwachting van de staatssecretaris enkele gevallen die als gevolg van de voorgestelde wetswijziging onder het toepassingsbereik van de maatregel gaan vallen. De Orde merkt op dat volgens vaste jurisprudentie voor een aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen specifieke en dwingende redenen aanwezig dienen te zijn (zie Hoge Raad 29 januari 2016, nr. 15/03090). Naar de mening van de Orde zijn deze specifieke en dwingende redenen hier niet aanwezig, althans zijn deze niet gegeven. De Orde pleit er daarom voor om, zeker nu het slechts om, zoals de staatssecretaris veronderstelt, enkele gevallen gaat, gerechtvaardigde verwachtingen van verkrijgers wier aanslag vóór 1 januari 2018 is verminderd en waarvan onder de huidige regels niet meer kan worden nagevorderd, door het opnemen van een overgangsregeling te beschermen. Verder wordt voorgesteld het aanvangstijdstip voor het opleggen van een (navorderings)aanslag schenkbelasting te wijzigen

indien niet tijdig aangifte is gedaan. Indien de aangifte schenkbelasting later dan vier maanden na afloop van het kalenderjaar van de schenking wordt gedaan, gaat de aanslagtermijn voortaan in op de dag volgend op de dag waarop de aangifte is ingediend (het voorgestelde artikel 66 lid 1 SW 1956). Ook hier wordt door het kabinet onmiddellijke werking voorgesteld. Er zullen situaties zijn waarin thans geen (navorderings)aanslag meer kan worden opgelegd omdat de daarvoor geldende aanslagtermijn inmiddels is verstreken en waarin vanaf 1 januari 2018 volgens het wetsvoorstel wél een (navorderings)aanslag kan worden opgelegd. Het kabinet constateert terecht dat hier sprake is van een inbreuk op de rechtszekerheid. De Orde pleit voor een eerbiediging van de rechtszekerheid en om het wetsvoorstel alleen van toepassing te laten zijn op situaties waarin de termijn voor het opleggen van een (navorderings)aanslag op 31 december 2017 nog niet is verstreken.

### **15. Vervallen schorsende werking fiscaal verzet**

#### **Artikel XXI, onderdeel A Overige fiscale maatregelen 2018 (artikel 17 van de Invorderingswet 1990)**

Het kabinet ziet thans aanleiding om de schorsende werking van fiscaal verzet tegen de tenuitvoerlegging van een dwangbevel, die in 1990 op aandringen van de Tweede Kamer is ingevoerd, te laten vervallen. Zoals ook wordt onderkend in de MvT bij het onderhavige wetsvoorstel betekent het vervallen van de schorsende werking een belangrijke inperking van de rechtsbescherming van de belastingschuldige. Naar de mening van de Orde dient de wetgever zeer terughoudend te zijn met dergelijke inperkingen. In de MvT werd destijds opgemerkt “*dat als mocht blijken dat in de praktijk grote problemen ontstaan als gevolg van deze wijziging, wij niet zullen aarzelen om voor te stellen deze wijziging weer ongedaan te maken*”. Grote problemen kunnen onder omstandigheden een voldoende reden vormen voor een inperking van de rechtsbescherming zoals voorgesteld, mits daarbij een zorgvuldige afweging wordt gemaakt. De grote problemen zijn thans volgens de MvT gelegen in het feit dat de schorsende werking van fiscaal verzet wordt gebruikt als manier om de dwanginvordering te vertragen alsmede in de hiermee gepaard gaande hoge kosten voor de Belastingdienst. Bij de kwantificering van de grote problemen worden totale aantallen genoemd over een periode van twaalf jaar (2004 tot en met 2016). De Orde meent dat vermelding van aantallen per jaar meer inzicht zou kunnen geven in de daadwerkelijke omvang van de problemen. Uit de cijfers valt nu bijvoorbeeld niet af te leiden of sprake is van een min of meer gestage stijging of (slechts) van grote aantallen in één of enkele jaren met mogelijk een aanwijsbare oorzaak. Voorts is onduidelijk of in alle gevallen dat het niet tot een vonnis komt, het verzet niet terecht is ingesteld en de problemen zich hebben opgelost. Kennelijk heeft de ontvanger het in slechts in 184 van de 868 nodig gevonden de schorsende werking te doorbreken en in 27 van die gevallen heeft de rechter zelfs gemeend dat daar geen reden toe was. Verder zijn de hoge kosten voor de Belastingdienst begroot op € 350.000 per jaar, althans dit is het bedrag van de jaarlijkse besparing volgens Tabel I in de MvT na het vervallen van de schorsende werking. De Orde vraagt zich af of in deze ‘besparing’ het sneller innen is meegenomen, wat op langere termijn geen besparing is. Voorts vraagt de Orde zich af of in deze besparing van ‘slechts’ € 350.000 het risico is meegenomen van aansprakelijkheid voor vroegtijdige executie. In het huidige systeem is het risico dat de Staat achteraf aansprakelijk wordt

gesteld immers buitengewoon beperkt, juist vanwege de schorsende werking. De Orde vraagt zich af of deze besparing een voldoende rechtvaardiging vormt voor de voorgestelde inperking van de rechtsbescherming voor valide gevallen. Immers in die gevallen wordt de belastingschuldige geconfronteerd met een extra rechtsgang naar de kort geding rechter. Naar de mening van de Orde zou het bovengenoemde bezwaar kunnen worden weggenomen door op te nemen dat het verzet geen schorsende werking kent als het kennelijk ongegrond is of als sprake is van de in artikel 17 lid 3 IW 1990 genoemde gevallen. Daarmee kan worden ondervangen dat kansloze zaken onnodige vertraging opdoen en behouden valide zaken de rechtsbescherming die zij verdienen. Voorts memoreert de Orde dat vanuit het ministerie eerder de wens is geuit de schorsende werking te laten vervallen, waartoe de Kamer destijds op goede gronden niet heeft besloten. Naar de mening van de Orde behoeft deze maatregel een zelfstandig wetsvoorstel dat op zijn eigen merites kan worden beoordeeld en bediscussieerd.

## **16. Algemene wet inzake rijksbelastingen**

### **Artikel XX, onderdeel A Overige fiscale maatregelen 2018 (artikel 67n van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)**

1. Volgens het voorstel komt de inkeerregeling geheel te vervallen, dat wil zeggen zowel ter zake van het beboetbaar handelen als ter zake van het strafrechtelijk verwijtbaar handelen. Dit betekent dat iemand niet langer zonder boete binnen twee jaar na het opzettelijk (of grofschuldig) doen van een onvolledige of onjuiste aangifte zijn aangifte kan herstellen en evenmin de mogelijkheid heeft strafvervolgning te vermijden. Volgens de MvT is het kabinet van mening dat de inkeerregeling is achterhaald door de maatschappelijke opvattingen over belastingontduiking en de toegenomen pakkans. Van een toegenomen pakkans zou sprake zijn, doordat door overheden grote (internationale) inspanningen worden geleverd op het terrein van gegevensuitwisseling. Het gebruik van de tegenwoordige tijd impliceert dat deze inspanningen nog niet zijn afgerond. De Orde betwijfelt of en in hoeverre bedoelde inspanningen daadwerkelijk reeds nu dan wel op zeer korte termijn (zullen) leiden tot een grotere pakkans. Daarbij merkt de Orde op dat een toegenomen (relatieve) pakkans nog geen grote (absolute) pakkans behoeft in te houden. Naar de mening van de Orde is het voorstel in het licht van het voorgaande voorbarig te noemen. Bovendien vervalt de inkeerregeling in het huidige voorstel in zijn geheel en mitsdien ook voor gevallen waarin geen sprake is van gegevens die uit het buitenland afkomstig zijn. Voor die nationale gevallen is de pakkans in de afgelopen jaren niet gewijzigd. Sterker nog, door afnemende (verticale) controles is de pakkans in nationale gevallen vermoedelijk fors afgenomen. De Orde acht een nadere toelichting ten aanzien van het voorgaande wenselijk.
2. Zoals ook is toegelicht in de MvT, is de inkeerregeling ter zake van het beboetbaar handelen ingevoerd met ingang van 1 januari 1998, na advies van de Commissie Van Slooten. De Commissie meende dat een belastingplichtige *“er niet van moet worden weerhouden alsnog aan zijn verplichtingen te voldoen doordat de consequentie daarvan zou zijn dat hij toch een boete krijgt”*. Het in die situatie opleggen van een boete leek de commissie contraproductief. De Orde merkt op dat in het kader van het project Handhaving en gedrag in 2007, met als

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

participanten onder meer het ministerie van Justitie en de Belastingdienst, het rapport [‘Bestrafen, belonen en beïnvloeden’](#) is verschenen. Een van de conclusies van het rapport is dat een strategie die louter gebaseerd is op sanctionering of bestraffing niet aanbevelenswaardig is: *“Een hoge frequentie van bestraffing en een extreme strafmaat zullen op korte termijn het regelconform gedrag bevorderen, maar een dergelijke strategie kan ook gepaard gaan met onwenselijke neveneffecten en het regelconforme gedrag zal alleen beklijven zolang men de kans op sancties hoog acht. Een strategie die ook beloningen voor regelconform gedrag kent heeft een aantal voordelen. De beloning van regelconform gedrag maakt de kans dat dat gedrag beklijft groter. Verder genereert het hanteren van beloningen ook vertrouwen en ontstaat een reciprociteit die compliance oftewel regelnaleving bevordert.”* De Orde meent dat aan dit aspect ten onrechte (nog) geen aandacht is besteed.

3. Zoals volgt uit de MvT bestond de inkeerregeling voor strafrechtelijk verwijtbaar handelen al vóórdat de inkeerregeling voor beboetbaar handelen werd ingevoerd. In een inkeerregeling voor strafbaar handelen was al voorzien in artikel 112 van de toenmalige Wet op de inkomstenbelasting 1914. De toelichting bij de desbetreffende bepaling vermeldde dat *“Wanneer een belastingplichtige, na eene valsche aangifte te hebben gedaan, die aangifte vrijwillig verbetert zoolang er nog geen sprake is van strafvervolging, behoort dit hem van straf te vrijwaren, al ware het alleen wegens het belang dat de schatkist er bij heeft.”*(Kamerstukken II, 1911-1912, nr. 3, p. 42). Het komt de Orde voor dat deze grond nog steeds van toepassing is. Nu de inkeerregeling voor strafrechtelijk verwijtbaar handelen geruime tijd heeft bestaan zonder equivalent voor beboetbaar handelen, meent de Orde dat ten aanzien van (de afschaffing van) beide regelingen afzonderlijk een goede afweging moet worden gemaakt. Onder verwijzing naar voormeld rapport Bestrafen, belonen en beïnvloeden vraagt de Orde zich af of een afschaffing van de inkeerregeling voor strafrechtelijk verwijtbaar handelen niet juist een verkeerd signaal naar de maatschappij is. Bovendien leidt het vervallen van de inkeerregeling voor strafrechtelijk verwijtbaar handelen ertoe dat het Openbaar Ministerie zich in geval van het indienen van opzettelijk onjuiste aangifte voortdurend moet afvragen of strafvervolging opportuun is. Dit zal leiden tot een onevenredige belasting van het vervolgingsapparaat, terwijl naar de huidige stand van de wetgeving inkeergevallen veelal in de sfeer van het fiscale bestuursrecht worden afgedaan.
4. Als toch zou worden besloten tot afschaffing van de inkeerregeling, ter zake van het beboetbaar handelen en/of het strafbaar handelen, dan meent de Orde dat de inkeerregeling alleen zou mogen worden afgeschaft voor de landen waarmee een regeling inzake automatische informatie-uitwisseling is getroffen. Dit betekent ook dat in zuiver binnenlandse verhoudingen de inkeerregeling moet blijven gehandhaafd voor zover niet verplicht wordt gerenseigneerd. Daarnaast meent de Orde dat als de inkeerregeling wordt afgeschaft in verband met automatische informatie-uitwisseling, tevens de navorderingstermijn van twaalf jaar moet worden teruggebracht tot vijf jaar in geval met een land een regeling inzake automatische informatie-uitwisseling is getroffen. Voor een dergelijke verlengde navorderingstermijn bestaat dan immers ook geen reden meer.

5. Tot slot heeft de Orde met instemming kennis genomen van het feit dat wordt voorgesteld de inkeerregeling voor oude jaren te handhaven. Hiermee wordt recht gedaan aan het legaliteitsbeginsel. Naar de mening van de Orde zou het echter voorkeur hebben om in lijn met Rechtbank Gelderland 14 juli 2017, nr. 16/1332, uitdrukkelijk te regelen dat voor oude jaren de inkeerregeling geldt die in het desbetreffende jaar van toepassing was, zodat geen misverstand kan ontstaan over de gevolgen van de toepassing van het legaliteitsbeginsel.

## **17. Wet afschaffing van de BTW-landbouwregeling**

### **Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 en enkele andere wetten (Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling)**

1. In de nieuwe wettekst wordt niet voorzien in de in het besluit van 20 december 2013, BLKB 2013/2253M, onderdeel 5.2.2 opgenomen faciliteit. De hier bedoelde faciliteit houdt in, voor zo ver hier van belang, dat btw in aftrek wordt gebracht ter zake van kosten gemaakt tijdens de periode dat de vrijstelling van toepassing was en waarbij de onderhavige kosten deel uitmaken van de latere btw belaste verkopen. Zonder deze goedkeuring bestaat geen recht op aftrek op vóór 1 januari 2018 gemaakte kosten en verbruikte goederen en diensten anders dan investeringsgoederen.
2. In het besluit van 20 december 2013 onderdeel 5.2.2, is ten aanzien van de optie voor belastingheffing onder de huidige regeling het recht van aftrek van btw toegelicht voor de in de productie opgegane, niet meer als zodanige aanwezige goederen en/of diensten. Opgenomen is: *“Een bijzonder geval vormen goederen en/of diensten die opgaan in de landbouwproducten. Deze goederen en diensten zijn als zodanig op de optiedatum niet meer aanwezig omdat ze vóór de optiedatum zijn aangewend voor het telen of voortbrengen van landbouwproducten die na de optiedatum zullen worden geleverd. Voorbeelden zijn zaden, meststoffen, dieren bestemd voor de productie van vlees en veevoeder dat aan die dieren is verstrekt. De btw die aan de landbouwer in rekening is gebracht bij de aanschaf van deze goederen en/of diensten komt alsnog voor aftrek in aanmerking wanneer de bedoelde goederen en/of diensten zijn opgegaan in landbouwproducten die belast met btw worden geleverd (vergelijk artikel 15, eerste lid, van de wet in samenhang met artikel 27, tweede lid, 2e volzin van de wet).”*
3. De Orde meent dat deze regeling ook uitdrukkelijk moet worden genoemd in de toelichting bij de wijziging van de wet, dan wel dat het besluit van 20 december 2013 voor dit punt blijft gelden of wordt geactualiseerd.
4. Op grond van de wet en regelgeving kan namelijk bij btw-plicht per 1 januari 2018 geen btw in aftrek worden gebracht die drukt op de gemaakte kosten die in 2017 btw technisch ‘verbruikt’ zijn. Voor de per die datum met btw belaste verkopen van de landbouwproducten zal in een (groot) aantal gevallen reeds in 2017 voor de productie kosten zijn gemaakt.

**18. Wet inhoudingsplicht houdstercoöperatie en uitbreiding inhoudingsvrijstelling  
Wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965, de Wet op de vennootschapsbelasting  
1969 en enige andere wetten in verband met de introductie van een inhoudingsplicht voor  
houdstercoöperaties, de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting en  
wijziging van enkele antimisbruikbepalingen in de dividendbelasting en  
vennootschapsbelasting**

18.1. Algemeen

1. De Orde heeft bij brief van 13 juni 2017 commentaar geleverd op het onderhavige wetsvoorstel in de consultatiefase. Naar de mening van de Orde is het nu bij Tweede Kamer ingediende wetsvoorstel op een aantal punten verbeterd ten opzichte van het concept wetsvoorstel.
2. Zo stelt de Orde de in het wetsvoorstel opgenomen mogelijkheid om inleggelden vrij van inhouding van dividendbelasting terug te betalen zeer op prijs. De Orde verzoekt eenzelfde regeling op te nemen voor het terugbetalen van vennootschappelijk kapitaal bij een onder de dividendbelasting vallend samenwerkingsverband (e.g. open commanditaire vennootschap). De Orde constateert voorts naar tevredenheid dat de staatssecretaris gehoor heeft gegeven aan de (onder meer) door de Orde gedane oproep om de thans in artikel 4 lid 3 letter c Wet Vpb 1969 bestaande verdragsrechtelijke misbruiktoets te laten vervallen, teneinde een ondoorzichtige stapeling van algemene misbruikbepalingen te voorkomen. Dit komt de rechtszekerheid en de internationale uniformiteit van de regeling ten goede. Ook acht de Orde – in het algemeen gesproken – de voorgestelde regeling voor de tussenschakeling van hybride entiteiten een verbetering. De thans ingezette benadering voor buitenlandse belastingplicht voor aanmerkelijkbelanghouders in de Wet Vpb 1969 is naar de mening van de Orde evenwichtiger dan hetgeen hierover in het consultatiewetsvoorstel was opgenomen.

18.2. Non houdstercoöperaties

3. De Orde verzoekt te bevestigen dat de inhoudingsplicht voor de dividendbelasting van alle coöperaties nu is geregeld door het opnemen van de subjectieve belastingplicht voor kwalificerende lidmaatschapsrechten in Nederland gevestigde houdstercoöperaties in artikel 1 lid 2 en lid 7 Wet DB 1965. Dit zou dan betekenen dat voor coöperaties die niet, of niet meer, voldoen aan de vereisten voor houdstercoöperaties niet separaat getoetst hoeft te worden of deze vergelijkbaar zijn met vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal (HR 24 november 1976, 17.998, BNB 1978/13).
4. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat met de verwijzing naar de “*deelnemingen als bedoeld in artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969*” in het voorgestelde artikel 1 lid 8 Wet DB 1965 wordt geduid op een deelneming in de zin van lid 2 tot en met 5 van artikel 13 Wet Vpb 1969.



5. In de artikelsgewijze toelichting op het voorgestelde artikel 1 lid 8 Wet DB 1965 wordt opgemerkt dat de toets voor de vraag of sprake is van een houdstercoöperatie, de ‘hoofdzakelijkheidstoets’, is ontleend aan artikel 20 lid 4 Wet Vpb 1969 (de houdsterverliesregeling). De Orde leidt hieruit af dat het de bedoeling is om voor de uitleg en toepassing van de hoofdzakelijkheidstoets waar mogelijk aan te sluiten bij de soortgelijk geformuleerde werkzaamhedentoets van de houdsterverliesregeling. Kan de staatssecretaris bevestigen dat dit inderdaad de bedoeling is. In dat kader komt nog weer de vraag op, zoals ook aan de orde gesteld in de brief van 13 juni 2017, of en in hoeverre bij de beoordeling of een Nederlandse coöperatie geacht kan worden te kwalificeren als non houdstercoöperatie, het personeel dat door middel van een separate werkmaatschappij c.q. managementvennootschap aan de betreffende coöperatie ter beschikking worden gesteld kan worden toegerekend ten behoeve van de kwalificatie onder het voorgestelde artikel 1 lid 8 Wet DB1965. Dit met name ook in relatie tot datgene wat de Hoge Raad (HR 24 juni 2011, BNB 2011/244) in het kader van de houdsterverliesregeling heeft geoordeeld te weten dat feitelijke werkzaamheden die door derden voor rekening van de belastingplichtige worden uitgevoerd tot de feitelijke werkzaamheid van de belastingplichtige behoren. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een nadere toelichting.

### 18.3. Invulling van de subjectieve toets

6. In de tekst van het voorgestelde artikel 4 lid 3 onderdeel c Wet DB 1965 wordt gesproken van “(...) *hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van belasting bij een ander te ontgaan* (...)”. Uit de MvT blijkt dat met ‘belasting’ wordt bedoeld de Nederlandse dividendbelasting. De Orde geeft de staatssecretaris in overweging om dit ook expliciet in de tekst van de wet tot uitdrukking te laten komen door het woord ‘deze’ toe te voegen waardoor de tekst zou komen te luiden: “(...) *hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van deze belasting bij een ander te ontgaan* (...)”.
7. De Orde begrijpt uit de toelichting in het algemene deel (Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. p. 6-7) dat in het kader van de antimisbruikbepaling bij de invulling van de subjectieve toets nog steeds de zogenoemde wegdenkgedachte dient te worden toegepast. Daarbij wordt aangegeven dat een vergelijking dient te worden gemaakt tussen de feitelijke situatie en de situatie dat de aandelen of de lidmaatschapsrechten rechtstreeks zouden worden gehouden door de achterligger(s) die – onmiddellijk of middellijk – een belang hebben in de/het directe aandeelhouder/lid (hierna noemt de Orde voor de leesbaarheid alleen de aandeelhouder). Uit het gebruik van de woorden onmiddellijk of middellijk volgt dat onder omstandigheden niet alleen de directe aandeelhouder moet worden weggedacht alvorens de vergelijking te maken maar dat meerdere tussenliggende schakels moeten worden weggedacht. De Orde merkt hierbij op dat deze benadering afwijkt van de lijn die in het concept wetsvoorstel is ingezet. Daar werd in de toelichting (p. 12) uitdrukkelijk opgemerkt dat niet door alle schakels moet worden heen gekeken, maar voor de subjectieve toets wordt opgehouden met ‘wegdenken’ tot de eerste schakel boven het Nederlandse lichaam waarin een materiële onderneming wordt gedreven. Dat sloot ook aan bij voorbeeld 3 in de toelichting bij het consultatiewetsvoorstel, In dat voorbeeld was de inhoudingsvrijstelling van toepassing,

ondanks dat Nederland met Chili geen belastingverdrag heeft. Het is de Orde niet duidelijk in welke situatie uitsluitend de directe aandeelhouder moet worden weggedacht en in welke situaties juist meerdere schakels dienen te worden weggedacht en welke schakels precies. In het voorbeeld 3 (Nederland / Chili) in de toelichting bij het huidige wetsvoorstel ontbreekt de passage ‘Bij de subjectieve toets wordt gekeken tot de eerste schakel boven Nederland waar een materiële onderneming wordt gedreven’. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of daarmee een wijziging is beoogd. Indien dat inderdaad het geval is verzoekt de Orde de staatssecretaris aan te geven hoe de subjectieve toets moet worden toegepast als er meerdere schakels zijn tussen het Nederlandse lichaam en de uiteindelijke actieve tophoudster en in verschillende schakels ook een onderneming wordt gedreven. Indien wel een ‘doorkijkbenadering’ geldt, vraagt de Orde of altijd *moet* worden gestopt bij de eerste onderneming in de structuur of dat eventueel mag worden doorgekeken tot een onderneming die zich nog hoger in de structuur bevindt.

8. Indien daarentegen wel wordt gestopt bij een materiële onderneming, vraagt de Orde zich af of het dan – voor de subjectieve toets – niet logisch is om ook te stoppen bij een schakelvennootschap met relevante substance. Indien de Nederlandse vennootschap rechtstreeks onder die schakelvennootschap zou hebben gehangen, zou (mits aan de overige voorwaarden is voldaan), de inhoudingsvrijstelling ook van toepassing zijn geweest.
9. In het verlengde hiervan heeft de Orde de volgende vraag. In de Nota naar aanleiding van het verslag bij de Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015 is (in relatie tot de AB regeling) toegezegd dat geen sprake is van het houden van een aanmerkelijk belang met als hoofddoel of een van de hoofddoelen het ontgaan van dividendbelasting indien inhouding van Nederlandse dividendbelasting, bijvoorbeeld op basis van een bilateraal belastingverdrag, reeds volledig achterwege mag blijven zonder tussenschakeling van het buitenlandse lichaam (Tweede Kamer, vergaderjaar 2015–2016, 34 306, nr. 6, blz. 5). De Orde vraagt zich af of dit nog steeds geldt. Dit lijkt wel aan te sluiten bij de passage uit de toelichting bij het huidige wetsvoorstel waarin wordt aangegeven dat nog steeds in alle gevallen – dus zowel wanneer het belang tot het ondernemingsvermogen behoort als wanneer dat niet het geval is – getoetst moet worden of het belang wordt gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van dividendbelasting bij een ander te ontgaan. Ook hier komt dan de vraag op welke tussenschakels moeten worden weggedacht indien meerdere entiteiten zijn tussengeschakeld tussen de passieve tophoudster en het Nederlandse lichaam.
10. Uit vorenstaande leidt de Orde af dat dus ook in situaties waarin het belang niet tot het ondernemingsvermogen behoort op basis van de subjectieve toets inhouding van dividendbelasting achterwege zou kunnen blijven. De Orde noemt het volgende voorbeeld: inhoudingsplichtige wordt gehouden door een non-EU lichaam. Nederland heeft een verdrag met dit non-EU land inclusief een dividend artikel. De investeerders in het non-EU lichaam bestaan uit passieve investeerders en één actieve investeerder. Als het non-EU lichaam niet zou bestaan (i.e. toepassing wegdenkgedachte), zou Nederland geen dividendbelasting claim

hebben op basis van óf Nederlandse wet of op basis van bestaande belastingverdragen met de vestigingsstaat van de investeerders. De Orde zou de staatssecretaris willen vragen te bevestigingen dat de inhoudingsvrijstelling in dit voorbeeld kan worden toegepast.

11. In dat kader verzoekt de Orde de staatssecretaris alsnog in te gaan op paragraaf 3.1 van de brief van 13 juni 2017 inzake een volstrekt zakelijke beleggingsstructuur waarbij belastingontwijking niet aan de orde is omdat bij een rechtstreeks aandeelhouderschap van de investerende entiteit (die geen onderneming drijft) op grond van het belastingverdrag met het vestigingsland van die investeerder reeds geen dividendbelasting zou mogen worden ingehouden. Het onverkort buiten toepassing laten van de inhoudingsvrijstelling zou in deze gevallen niet slechts een antimisbruikbepaling zijn, maar een kwalitatief onderscheid tussen ondernemers en beleggers opleveren hetgeen de Orde niet kan rijmen met de EU Moederdochterrichtlijn. Kan de staatssecretaris uiteen zetten hoe naar zijn mening het onderscheid tussen ondernemingsstructuren en beleggingsstructuren zich verhoudt tot de Moederdochterrichtlijn indien de inhoudingsvrijstelling in dat geval geen toepassing zou vinden.
12. Vervolgens zou de Orde willen verzoeken of – indien niet ten aanzien van alle indirecte aandeelhouders kan worden gezegd dat er geen dividendbelasting claim zou bestaan als de tussenliggende entiteit niet het belang in de Nederlandse entiteit zou houden - er een pro rata benadering kan worden toegepast waarbij dus per indirecte aandeelhouder moet worden gekeken of de inhoudingsvrijstelling al dan niet zou kunnen worden toegepast. Vergelijk ook Albert in zijn artikel in het Weekblad voor fiscaal recht (WFR 2017/192).
13. De Orde verzoekt te verduidelijken naar welk moment de subjectieve toets dient te worden beoordeeld? De Orde verzoekt in te gaan op de vragen die Albert daarover in zijn artikel in het Weekblad voor fiscaal recht naar voren brengt.

#### 18.4. Hybride entiteiten

14. De Orde is zeer verheugd met de voor de praktijk belangrijke aanvulling van het toegevoegde negende lid van artikel 4 Wet DB 1965 op grond waarvan de achterliggende participanten in een hybride entiteit, die naar Nederlandse maatstaven als niet transparant kwalificeert, als de opbrengstgerechtigden kunnen worden aangemerkt. Wel constateert de Orde dat op basis van de tekst van het voorgestelde artikel 4 lid 9 Wet DB 1965 dit slechts geldt voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling, en daarmee dus kennelijk niet voor de vraag of al dan niet sprake is van een kwalificerend lidmaatschapsrecht in een houdstercoöperatie in de zin van het voorgestelde artikel 1 lid 2 Wet DB 1965. De Orde vraagt zich af of dat de bedoeling is. Hierdoor moet bij tussenschakeling van een hybride entiteit voor de vraag of de uitkering is gedaan aan een kwalificerend lid worden gekeken naar de hybride entiteit zelf in plaats van naar de achterliggende gerechtigden. Onder omstandigheden kan het zo zijn dat een achterliggende gerechtigde, die op grond van het negende lid van artikel 4 Wet DB 1965 als de opbrengstgerechtigde dient te worden aangemerkt, een niet kwalificerend lidmaatschapsrecht (bijvoorbeeld 2%) houdt in een coöperatie.

15. In dit kader begrijpt de Orde dat de regeling in artikel 4 lid 9 Wet DB 1965 alleen geldt indien de achterliggende gerechtigden een directe participatie houden in de directe aandeelhouder van het Nederlandse lichaam. De Orde vraagt zich af waarom deze voorwaarde van een directe participatie wordt gesteld. In de praktijk wordt regelmatig gebruik gemaakt van meerdere gestapelde hybride entiteiten, waarbij uiteindelijk toch alle achterliggende gerechtigden bij rechtstreekse participatie in het Nederlandse lichaam zouden kwalificeren voor de inhoudingsvrijstelling. De Orde verzoekt dan ook de voorwaarde van de directe gerechtigdheid te schrappen en het negende lid ook toe te passen in situaties waarin er meerdere gestapelde hybride entiteiten worden gebruikt die allemaal aan de voorwaarden van het negende lid voldoen.
16. In het verlengde hiervan begrijpt de Orde dat als voorwaarde wordt gesteld dat alle achterliggende gerechtigden volgens de fiscale wetgeving van de staat waarin zij zijn gevestigd worden behandeld als de opbrengstgerechtigde. De Orde vraagt zich af waarom het negende lid alleen kan worden toegepast indien inderdaad alle achterliggende gerechtigden de entiteit als transparant aanmerken en waarom niet een voor zover benadering zou kunnen worden toegepast. Een dergelijk geval laat zich wellicht het beste illustreren door bijvoorbeeld een Nederlands pensioenfonds welke als investeerder in een hybride, naar Nederlandse maatstaven niet-transparante, entiteit investeert. In voorkomend geval zouden dus niet alle participanten de desbetreffende opbrengstgerechtigde hybride entiteit als transparant beschouwen en zou een ‘voor zover’ benadering de – in de mening van de Orde – gewenste uitkomst bewerkstelligen.
17. Daarbij is de vraag hoe deze regeling zich verhoudt tot het besluit van 19 maart 1997, nr. IFZ97/204, inzake verdragstoepassing bij verschil in fiscale kwalificatie, in samenhang met het besluit van 23 juni 2014, nr. DGB 2014/1008 (hierna collectief aangeduid als het “Besluit”). Op grond van het Besluit kunnen achterliggende participanten van een hybride entiteit die (i) niet-transparant is vanuit Nederlandse optiek, (ii) transparant vanuit de optiek van de woonstaat van achterliggende participanten (maar niet noodzakelijkerwijs alle) een beroep doen op bescherming onder het belastingverdrag van hun woonstaat.
18. De Orde vraagt zich af waarom er onder het Besluit andere voorwaarden dan onder het voorgestelde artikel 4 lid 9 wet DB 1965 gelden, alsook of toepasselijkheid van artikel 4 lid 9 Wet DB 1965, uitsluit dat ook met een beroep op het Besluit een inhoudingsvrijstelling op grond van het voorgestelde artikel 4 lid 2 onder a Wet DB 1965 kan worden bewerkstelligd, in een voorkomend geval dus onder minder stringente voorwaarden dan onder de nu voorgestelde regeling. Immers, het Besluit staat toe dat ieder van de achterliggende participanten van een hybride entiteit die niet-transparant is vanuit Nederlandse optiek maar transparant vanuit de optiek van de woonstaat van achterliggende participanten verdragsbescherming ten deel kan vallen, naar rato van diens aandeel in het vermogen van deze hybride entiteit, en mits deze persoon bij rechtstreekse deelname in het Nederlandse lichaam ook verdragsbescherming had kunnen claimen onder het belastingverdrag tussen Nederland en diens woonstaat.

19. Verder vraagt de Orde of de staatssecretaris kan bevestigen dat het voorgestelde artikel 4 lid 9 wet DB 1965, geen invloed zal hebben op de vergelijkbare bepalingen zoals opgenomen in enkele belastingverdragen, bijvoorbeeld artikel 24 lid 4 van het verdrag met de VS en artikel 22 lid 3 van het verdrag met het VK.
20. In de artikelsgewijze toelichting leest de Orde voorts dat het voorgestelde negende lid wordt toegepast mits ieder van de participanten in de hybride entiteit – bij een rechtstreeks belang in de inhoudingsplichtige – individueel zou kwalificeren voor toepassing van de inhoudingsvrijstelling. Onder omstandigheden kan het zo zijn dat een achterliggende participant niet in een verdragsland is gevestigd en hierdoor geen recht zou hebben op de inhoudingsvrijstelling bij rechtstreekse deelname. Ook hier vraagt de Orde zich af waarom niet een voor zover benadering kan worden toegepast ten behoeve van de overige wel kwalificerende participanten in de hybride entiteit. Daaraan voegt de Orde nog toe dat als zodanig deze in de toelichting uiteengezette separate voorwaarde niet uit de tekst van de voorgestelde wet volgt nu daarin uitsluitend wordt aangegeven wie als opbrengstgerechtigde dient te worden aangemerkt.
21. Daarnaast wordt enkel als voorwaarde gesteld dat de hybride entiteit volgens de fiscale wetgeving van de oprichtingsstaat niet aldaar is gevestigd. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven waarom voor de toepassing van het negende lid niet tevens dient te worden beoordeeld of de opbrengstgerechtigde evenmin in de staat van feitelijke vestiging (indien deze afwijkt van de oprichtingsstaat) volgens de fiscale wetgeving van die staat aldaar is gevestigd. In geval van een hier bedoelde dual resident entiteit zal het immers zo zijn dat deze niet fiscaal is gevestigd in de oprichtingsstaat (waardoor het negende lid toepassing kan vinden) maar wel fiscaal is gevestigd in de woonstaat. In dat geval zou naar de mening van de Orde het negende lid buiten toepassing dienen te blijven.
22. De Orde begrijpt dat het toegevoegde lid 10 van artikel 4 Wet DB 1965 ziet op de situatie waarin een hybride entiteit het belang in de Nederlandse entiteit houdt en deze hybride entiteit naar Nederlandse fiscale maatstaven als transparant wordt aangemerkt terwijl de achterliggende participanten deze entiteit juist als niet transparant kwalificeren. Kan de staatssecretaris bevestigen dat dit zowel geldt voor buitenlandse partnerships met rechtspersoonlijkheid als voor buitenlandse partnerships zonder rechtspersoonlijkheid mits deze op basis van toe- en uittredingsbepalingen als transparant worden aangemerkt naar Nederlandse fiscale maatstaven?  
 Begrijpt de Orde goed dat, in tegenstelling tot het thans voorgestelde negende lid, de bepaling van lid 10 van artikel 4 Wet DB 1965 juist wel per achterliggende participant wordt getoetst en daarmee dus onder omstandigheden slechts gedeeltelijk van toepassing is? Dat wil zeggen dat alleen die achterliggende participanten die de hybride entiteit als de opbrengstgerechtigde aanmerken, niet meer als de opbrengstgerechtigden worden aangemerkt en dan ook alleen in zoverre de hybride entiteit zelf – mits deze in de oprichtingsstaat wordt behandeld als de opbrengstgerechtigde – als de opbrengstgerechtigde voor de toepassing van de Wet DB 1965 wordt aangemerkt.

### 18.5. Nieuwe substance-voorwaarden

23. In de MvT wordt aangegeven dat ten aanzien van de invulling van het zogenoemde loonkostencriterium personeel niet in dienst hoeft te zijn bij de tussenhoudster zelf, maar dat het ook mogelijk is om personeel in te lenen binnen het concern. Ook ten tijde van de consultatiefase was dit opgenomen in de concept MvT. Naar aanleiding van de consultatie fase vroeg de Orde zich in dit verband af of ook loonkosten ter zake van buiten de groep ingehuurd personeel zouden voldoen? Deze situatie zal zich bijvoorbeeld voordoen bij private-equity structuren waarbij het personeel in dienst staat van de private equity onderneming die doorgaans niet met het private equity fonds in een groep is verbonden. De Orde verzoekt de staatssecretaris duidelijk te maken of uitsluitend het inlenen van personeel binnen het concern nog kwalificeert voor het loonkostencriterium of dat ook met ingehuurd personeel van buiten de groep aan het loonkostencriterium kan worden voldaan.
  
24. Indien het uitsluitend mag gaan om het inlenen van personeel binnen het concern vraagt de Orde zich af of daarvan ook sprake is in een joint venture situatie met meerdere aandeelhouders waarbij bijvoorbeeld de 20% aandeelhouder personeel uitleent aan de tussenhoudster.
  
25. Verder vraagt de Orde de staatssecretaris om aan te geven waarom er niet is voorzien in een tegenbewijsregeling indien niet aan alle substance-criteria wordt voldaan. De Orde wijst in dit verband op de recente zaak Eqiom<sup>3</sup>. Uit dit arrest leidt de Orde af dat bijvoorbeeld het niet-voldoen aan de eis dat ten minste de helft van het totaal aantal statutaire en beslissingsbevoegde bestuursleden woont of feitelijk is gevestigd in het land waar de tussenhoudster is gevestigd, niet als harde eis gesteld mag worden. De Orde is van mening dat een tegenbewijsregeling (in het kader van de objectieve toets) deze strijdigheid kan wegnemen. Verder constateert de Orde dat er bij niet-ondernemingsstructuren in het geheel geen ‘safe harbour’ criteria gelden. De Orde acht dit vanuit oogpunt van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid onwenselijk. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook nader aan te geven welke objectieve factoren bij niet-ondernemingsstructuren in aanmerking kunnen worden genomen bij een beoordeling onder de objectieve toets.
  
26. Met de invoering van een bredere inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting wordt gelijktijdig een informatieverplichting voor de inhoudingsplichtige opgenomen. De Orde constateert dat deze verplichting niet geldt in binnenlandse situaties. De Orde meent dat hiermee strijdigheid kan optreden met de Moeder-dochterrichtlijn en de EU-verdragsvrijheden, afhankelijk van de uiteindelijke concrete invulling van genoemde verplichting. De Orde verzoekt de staatssecretaris toe te lichten hoe de staatssecretaris zal waarborgen dat de voorgestelde regeling niet in strijd zal komen met het EU-recht. De Orde vraagt zich tot slot af hoe de passage in de MvT over de vrijheid van kapitaalverkeer ten opzichte van derde landen zich verhoudt tot de beperking van de uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling tot alleen die landen waarmee een belastingverdrag is gesloten. Om strijdigheid met het kapitaalverkeer te voorkomen, zou volgens de Orde de uitbreiding

<sup>3</sup> HvJ EU 7 september 2017, ECLI:EU:2017:641, zaaknummer C-6/16

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

dienen te gelden voor alle derde landen waarmee Nederland een verdrag heeft gesloten dat voorziet in de internationale uitwisseling van informatie. Dit zou beleidsmatig overigens ook aansluiten bij de regeling die thans al bestaat voor buiten de EU gevestigde vrijgestelde lichamen, zoals vrijgestelde non-EU pensioenfondsen.

27. Verder vraagt de Orde zich af of indien zekerheid vooraf is gekregen over een structuur middels een ATR, daarmee de notificatie van artikel 4 lid 11 Wet DB 1965, achterwege zou kunnen blijven (vergelijk dividendbelasting-vergunningen).

#### 18.6. Fiscaal inwonerschap

28. Zoals al geconstateerd door de Orde ten tijde van de consultatiefase wordt ook op basis van de thans voorgestelde wettekst (artikel 4 lid 2 onderdeel a ten 2e Wet DB 1965) slechts verlangd dat de opbrengstgerechtigde “volgens de fiscale wetgeving van (...) aldaar is gevestigd”. Dit duidt op inwonerschap volgens nationaal recht van het verdragsland. Waar in de concept MvT nog wel werd gesproken over verdragsinwonerschap, wordt dit in de huidige MvT niet meer als voorwaarde genoemd. Kan de staatssecretaris bevestigen dat het inderdaad alleen gaat om inwonerschap naar nationaal recht? Wat als het betreffende land geen vennootschapsbelastingstelsel kent, maar het lichaam er op basis van de feiten en omstandigheden (vanuit Nederlandse optiek) wel is gevestigd?

#### 18.7. Effecten inwerkingtreding

29. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen, zoals ook in het verleden (Kamerstukken II, vergaderjaar 2004/05, 30 031, nr. 6, blz. 5), dat ten aanzien van dividenduitdelingen gedaan na inwerkingtreding van de wet, de nieuwe dan geldende regels van toepassing zullen zijn en dat dus geen sprake zal zijn van compartimentering.
30. Bij de beoordeling of de inhoudingsvrijstelling kan worden toegepast dient, zoals ook expliciet in de toelichting bij het concept wetsvoorstel werd opgemerkt, nog steeds te worden beoordeeld of de opbrengstgerechtigde de uiteindelijk gerechtigde is. In dat kader is ook de regeling van artikel 4 lid 7 Wet DB 1965 van belang. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of het van toepassing zijn van deze zogenoemde dividendstripping dient te worden getoetst naar het moment van (het samenstel van) de transacties dan wel naar het moment van de dividenduitdeling. Dit met name ook omdat expliciet is aangegeven dat de subjectieve toets steeds plaatsvindt op het moment van de uitkering. Indien dient te worden getoetst op het moment van de uitdeling kan het zijn dat een bestaande dividendstrippingclaim, bijvoorbeeld door een reeds uitgevoerde tussenschakeling van een EU tussenhoudster tussen een Nederlands lichaam en een Canadese moedermaatschappij, bij een uitdeling van dividend na inwerkingtreding van de nieuwe inhoudingsvrijstelling niet langer bestaat. Deze benadering zou betekenen dat een reorganisatie die met het oog op deze wetswijziging plaatsvindt mogelijk geen effect heeft indien de huidige aandeelhouder indirect zijn belang bij het Nederlandse lichaam behoudt. De Orde verzoekt aan te geven hoe hiermee in de praktijk zal worden omgegaan omdat belastingplichtigen uiteraard in staat

moeten kunnen zijn effectief te anticiperen op de nieuwe wetgeving. Toetsing ten tijde van de transactie zou daarentegen de bestaande dividendstripingclaim niet ‘ontsmetten’ ondanks het feit dat ten tijde van de uitdeling niet langer sprake meer is van het ontgaan van dividendbelasting door het tussenschakelen van de EU tussenhoudster. Omgekeerd kan een reeds uitgevoerde tussenschakeling van een EU tussenhoudster voor inwerkingtreding niet leiden tot het constateren van een dividendbelastingclaim, omdat op het moment van de tussenschakeling in de bestaande situatie geen sprake is van de inhouding van dividendbelasting, maar bij uitdeling wel.

31. De Orde begrijpt dat - afgezien van een beperkte tegemoetkoming in het kader van de twee nieuwe substancevoorwaarden – de nieuwe regeling per 1 januari 2018 in werking zal treden. De Orde vraagt zich in dit verband af hoe zal worden omgegaan met reeds bestaande ATR's die slechts deels, door de wijzigingen in de Wet DB 1965, niet langer van toepassing zijn maar waarin ook andere afspraken zijn gemaakt die niet door een relevante wetswijziging worden aangetast. Verliest een dergelijke ATR dan slechts in zoverre haar geldigheid?

#### 18.8. De AB-regeling

32. De Orde verzoekt te bevestigen dat nog steeds bij de invulling van de subjectieve toets, te weten of de belastingplichtige het aanmerkelijk belang houdt met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van inkomstenbelasting bij een ander te ontgaan, daarvan geen sprake is indien uiteindelijk in een schakel boven Nederland een materiële onderneming wordt gedreven. Dit vanuit de gedachte dat de structuur dan niet volstrekt kunstmatig is en om die reden het hoofddoel of een van de hoofddoelen niet is het ontgaan van inkomstenbelasting bij een ander (zoals ook uiteengezet in Kamerstukken II, vergaderjaar 2011/12, 33 003, nr. 3, blz. 105-106).
33. De Orde vraagt zich af of in de nieuwe regeling zal worden geheven indien een vennootschap in een verdragsstaat of in een EU-lidstaat is tussengeschoven waardoor de (bron)heffing wordt beperkt tot minder dan 15%. Bij een strikte toepassing van de nieuwe regeling zal immers bij afwezigheid van een onderneming of ontbreken van voldoende substance, altijd aanvullende vennootschapsbelasting verschuldigd zijn (bij achterliggende  $\geq 5\%$  aandeelhouders). De Orde verzoekt de staatssecretaris hierbij uitdrukkelijk in te gaan op het arrest Eqiom (HvJ EU 7 september 2017, ECLI:EU:2017:641, zaaknummer C-6/16), waarin het Hof duidelijk een meer genuanceerde benadering aan de dag legt. Een buitenlandse dga kan namelijk andere beweegredenen hebben gehad om een houdster te gebruiken voor zijn investering, zoals beperking van aansprakelijkheden, pensioenopbouw of zelfs uitstel van inkomstenbelasting in zijn woonland. Is uitstel van Nederlandse inkomstenbelasting niet ook de meest voorkomende drijfveer voor in Nederland woonachtige dga's voor het gebruik van een Nederlandse houdster? Zouden we ook voor die binnenlandse situaties dan de inhoudingsvrijstelling moeten schrappen? De Orde verzoekt om een verduidelijking.
34. In het verlengde hiervan verzoekt de Orde voorbeelden te geven van situaties waarin volgens de wetgever wel en geen sprake is van het houden van een aanmerkelijk belang met als



hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van inkomstenbelasting bij een ander te ontgaan en wie met ‘een ander’ wordt bedoeld. De volgende voorbeelden zou de Orde in ieder geval toegelicht willen zien. Dit zijn voorbeelden waarin sprake is van een gebruikelijke vennootschappelijke structuur, die is opgezet om ondernemingsactiviteiten vanuit risicoperspectief, of flexibiliteit onder te brengen in verschillende entiteiten.

35. Voorbeeld 1

Een in België woonachtig persoon A houdt alle aandelen in BVBA X (personal holding). Deze BVBA X houdt alle aandelen in de in Nederland gevestigde BV Y, die een actieve onderneming drijft. De BVBA X leent A uit aan BV Y op basis van een management contract. Deze structuur is gekozen om een scheiding aan te brengen tussen de ondernemingsgerelateerde activiteiten in BV Y en BV Z en de activiteiten van BVBA X (beleggingen, pensioen). Houdt BVBA X de aandelen met als hoofddoel of één van de hoofddoelen om de heffing van inkomstenbelasting bij A te ontgaan? De Orde meent dat dat niet het geval is.

36. Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1, maar nu is de personal holding een naar Nederlands recht opgerichte BV. Op basis van de oprichtingsfictie van artikel 2 lid 4 eerste volzin Wet Vpb 1969 is de BV X in Nederland gevestigd maar is toch Hoofdstuk III van de Wet Vpb 1969 overeenkomstig van toepassing verklaard op basis van artikel 2 lid 4 tweede volzin Wet Vpb 1969. De Orde meent dat deze situatie dus gelijk behandeld moet worden als voorbeeld 1.

37. Voorbeeld 3

A is woonachtig in Nederland en heeft sinds jaar en dag een structuur met een personal holding BV X en een werkmaatschappij BV Y. A emigreert naar België en tevens wordt de feitelijke leiding van BV X verplaatst naar België. De Orde meent dat artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet Vpb 1969 niet van toepassing is.

38. Voorts verzoekt de Orde te verduidelijken dat als geen sprake is van een bestaande aanmerkelijk belang-claim, en op dat moment een lichaam wordt tussengeschoven of een lichaam wordt verplaatst teneinde een mogelijk toekomstige aanmerkelijk belang-claim (een claim die zou zijn ontstaan als de vennootschap niet zou zijn verplaatst, dan wel het lichaam niet zou zijn tussengeschoven) te voorkomen, niet is voldaan aan de subjectieve toets dat wil zeggen dat het hoofddoel of een van de hoofddoelen niet is het ontgaan van inkomstenbelasting bij een ander (volgens Rechtbank Den Haag 13 februari 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:1320).

39. De Orde vraagt zich af hoe dient te worden omgegaan met de situatie waarin een inwoner (natuurlijk persoon) van een verdragsstaat via een houdster een belang in een BV houdt en de (bron)heffing bij een rechtstreeks belang op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag is beperkt tot 15%. Bij een rechtstreeks belang zou de heffing van dividendbelasting over deze dividenden dan de facto als eindheffing functioneren omdat feitelijk geen inkomstenbelasting meer zal zijn verschuldigd. Wordt dan in de

wegdenkgedachte geen inkomstenbelasting vermeden waardoor geen sprake is van een belast aanmerkelijk belang?

40. In het verlengde hiervan vraagt de Orde zich af of er kan worden gesproken over een motief tot vermijding van inkomstenbelasting indien in bovenstaand voorbeeld de Nederlandse heffing over dividenden zou kunnen worden verrekend met lokale inkomstenbelang? De Nederlandse heffing zou dan in het geheel niet drukken op de belastingplichtige, zodat er vanuit kan worden gegaan dat vermijding van een niet drukkende heffing niet het hoofddoel of een van de hoofddoelen van de structuur kan zijn.
41. De Orde gaat ervan uit dat het ontgaansmotief per betaling moet worden getoetst. Indien dit juist is, betekent dit dan dat een inkoop van aandelen in bovenstaande structuur niet tot heffing van vennootschapsbelasting zal leiden indien deze inkoop als capital gain zou kwalificeren in de situatie waarin de natuurlijk persoon rechtstreeks het belang zou houden en onder het van toepassing zijnde belastingverdrag om die reden Nederland niet zou mogen heffen?
42. Kan de staatssecretaris voorts voorbeelden geven van situaties waarin deze regeling nog een rol zal spelen nadat het MLI met daarin de principal purposes test is geïmplementeerd?
43. De Orde is van mening dat het onduidelijk is hoe de voorgestelde AB-regeling uitwerkt in de situatie waarin ten aanzien van een van de aandeelhouders in de buitenlandse houdster sprake is van een ontwijkingsmotief, terwijl dit voor andere aandeelhouders niet het geval is. Moet in dat geval per aandeelhouder worden beoordeeld of er sprake is van een ontwijkingsmotief en wordt dan de belastingplicht beperkt tot het pro rata gedeelte van de aandeelhouders die de structuur voor belastingontwijking benutten?
44. De Orde constateert dat in artikel 17 lid 4 Wet Vpb 1969 wordt verwezen naar afdeling 4.2 van de Wet IB 2001. Dit in verband met de vraag of sprake is van een aanmerkelijk belang. Daarbij is voor de inkomstenbelasting artikel 2.14a Wet IB 2001 van toepassing. Voor de Wet Vpb 1969 is deze bepaling niet overeenkomstig van toepassing verklaard in artikel 8 lid 15 van de Wet Vpb 1969. De Orde verzoekt te verduidelijken of artikel 2.14a Wet IB 2001 een rol speelt bij de toepassing van artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet Vpb 1969. En meer concreet of artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet Vpb 1969 nog kan worden toegepast, indien een buitenlandse belastingplichtige natuurlijk persoon aan wie aanmerkelijk belangaandelen uit een afgezonderd particulier vermogen (APV) zijn toegerekend én deze aandelen worden ingebracht in een buitenlands lichaam.
45. De Orde verzoekt te bevestigen dat indien eerst na 24 maanden aan de objectieve toets wordt voldaan doordat eerst na 24 maanden aan de kantooreis wordt voldaan, geen sprake is van de vervreemding van het aanmerkelijk belang. Zie Albert in zijn artikel in het Weekblad voor fiscaal recht.

18.9. Andere nog niet beantwoorde vragen uit het commentaar van de Orde op het concept wetsvoorstel (de brief van 13 juni 2017)

46. Begrijpt de Orde goed dat alleen dan geen sprake is van misbruik, indien in de ‘rechte lijn’ boven Nederland een onderneming wordt uitgeoefend? Of is het ook denkbaar dat in de structuur boven Nederland een onderneming wordt uitgeoefend door een groepsvennootschap die geen deel uitmaakt van deze ‘rechte lijn’? In de praktijk komt het namelijk wel voor dat de hoofdkantooractiviteiten van een groep niet door de tophoudster zelf worden uitgeoefend maar door een dochtermaatschappij van die topholding die niet in de aandeelhoudersketen naar Nederland zit. Hierbij kan gedacht worden aan een separate werkmaatschappij van waaruit werknemers hun werkzaamheden verrichten ten behoeve van de groep. Naar de mening van de Orde kan in een dergelijke situatie niet worden gesproken van ‘misbruik’. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een nadere toelichting.
47. In dit verband vraagt de Orde ook aandacht voor dividenden uitgekeerd door vastgoedvennootschappen. De exploitatie (verhuur) van vastgoed wordt voor de heffing van inkomstenbelasting niet altijd als een materiële onderneming aangemerkt. In de wetsgeschiedenis bij de deelnemingsvrijstelling is reeds opgemerkt dat vastgoedbeleggingsdochters ten opzichte van andere beleggingsdochters een bijzondere plaats innemen.<sup>1</sup> Onroerende zaken zijn namelijk niet mobiel. Het onbeperkte heffingsrecht over voordelen uit vastgoed wordt (evenals het heffingsrecht over voordelen uit een actieve onderneming) volgens de OESO-doctrine toegewezen aan het bronland. Een vastgoedbelegging is wat dat betreft dan ook meer te vergelijken met een actieve onderneming dan met een mobiele belegging. Tegen deze achtergrond – en in lijn met de behandeling van vastgoeddochters in de deelnemingsvrijstelling (artikel 13 leden 11b en 12a Wet Vpb 1969) – is de Orde er voorstander van de exploitatie van vastgoed voor de toepassing van artikel 4 lid 3 onderdeel d Wet DB 1965 niet als beleggingsactiviteit aan te merken. Een uitsluiting van niet ondernemende vastgoedbeleggingsstructuren van de inhoudingsvrijstelling zou in de praktijk een aanmerkelijke verslechtering betekenen ten opzichte van de huidige inhoudingsvrijstelling.
48. Een houdstercoöperatie wordt geacht een in aandelen verdeeld kapitaal te hebben. Kan worden bevestigd dat deze fictie doorwerkt naar verdragen (indien een voorwaarde is voor toepassing van het verdrag dat aandelen worden gehouden in een in de andere staat gevestigde maatschappij)?
49. De Orde constateert dat het voorstel niet voorziet in de afschaffing van artikel 17a onderdeel c Wet Vpb 1969. Uit de wetsgeschiedenis (Kamerstukken I, vergaderjaar 2001/02, 28 034, nr. 123b, blz. 14) valt af te leiden dat het voor de toepassing van artikel 17a onderdeel c Wet Vpb 1969 niet voldoende is dat er aanmerkelijk belang is, maar dat ook aan de overige voorwaarden van artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet Vpb 1969 moet zijn voldaan. Dat wil dus thans zeggen inclusief de subjectieve toets. De Orde vraagt zich af in welke situaties het aanhouden van de vordering door een tussengeschoven buitenlands lichaam tot het ontgaan van (buitenlandse belastingplicht voor de) inkomstenbelasting zou kunnen strekken. Voorts

vallen niet alleen vorderingen gehouden door de directe aandeelhouder onder de reikwijdte van deze bepaling, maar ook vorderingen gehouden door de indirecte aandeelhouder. De Orde vraagt zich af hoe bij die indirecte aandeelhouder de subjectieve en de objectieve toets moeten worden uitgevoerd. Met name is daarbij ook de vraag of het nog van belang is of de directe aandeelhouder al dan niet een belast aanmerkelijk belang heeft. De Orde meent dat het gelet op vorenstaande voor de hand ligt deze bepaling te schrappen. Zo dat niet wenselijk wordt geacht, zou een nadere toelichting op deze punten nuttig zijn.

## **19. Missende onderwerpen**

**Aanpassing regeling kwalificerende buitenlands belastingplichtige (artikel 7.8 Wet inkomstenbelasting 2001)**

**Restschuldbepaling eigen woning (artikel 3.120a lid 2 Wet inkomstenbelasting 2001)**

**Voortgang herziening box 3**

**Terugnaven gestort kapitaal op commanditaire participatie in open CV**

### 19.1. Aanpassing regeling kwalificerende buitenlands belastingplichtige

1. De Orde heeft met verbazing geconstateerd dat in geen enkel wetsvoorstel een wijziging is voorgesteld in de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige van artikel 7.8 Wet IB 2001. Uit het arrest HvJ EU 9 februari 2017<sup>4</sup>, blijkt zonneklaar dat de 90%-norm – geheel of nagenoeg geheel – in het huidige artikel 7.8 lid 2 Wet IB 2001 in strijd is met het EU-recht. De Orde verzoekt de Staatssecretaris van Financiën derhalve om artikel 7.8 Wet IB 2001 zo spoedig mogelijk in overeenstemming met het EU-recht te brengen.

### 19.2. Restschuldbepaling eigen woning

2. De restschuldbepaling eigen woning vervalt feitelijk per 1 januari 2018 op basis van de huidige tekst van artikel 3.120a lid 2 Wet IB 2001. Daardoor heeft een belastingplichtige bij verkoop met een restschuld vóór 2018 nog 15 jaar renteaftrek in box 1 en bij verkoop met een restschuld in 2018 of later niet meer.
3. De regeling is destijds bij tweede nota van wijziging ingevoerd ter bestrijding van de crisis op de woningmarkt. Achterliggende gedachte van de in genoemd lid 2 opgenomen einddatum is dat de crisis op de woningmarkt na 31 december 2017 voorbij zou zijn. De vraag is of dat daadwerkelijk overal het geval is. Naar de mening van de Orde verschilt dit sterk per regio, waardoor ongelijke situaties kunnen ontstaan. Het is bijzonder zuur voor belastingplichtigen in regio's, waar eigen woningen nog steeds 'onder water staan', dat zij bij verkoop van de woning na 2017 ter zake van de restschuld ook nog eens worden geconfronteerd met niet in box 1 aftrekbare rente. De Orde realiseert zich dat de vraag of de restschuldbepaling dient te worden verlengd, vooral een politiek vraagstuk is. Desalniettemin vraagt de Orde aandacht hiervoor, omdat het individuele belastingplichtigen hard kan treffen

<sup>4</sup> HvJ EU 9 februari 2017, nr. C-283/15, V-N 2017/9.12

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

en om te voorkomen dat de regeling ongemerkt komt te vervallen voor restschulden die ontstaan in 2018 of later.

### 19.3. Voortgang herziening box 3

4. Inzake de herziening van box 3 constateert de Orde dat de brief van de staatssecretaris van 9 juni 2017 (kenmerk 2017-0000103186) gewag maakt van een extra variant ten opzichte van de eerdere voortgangsrapportage (rapport d.d. 20 september 2016), de zogenoemde Variant D. De Orde constateert dat het wenselijk is dat de plannen voor herziening van (dit onderdeel van) de inkomstenbelasting op korte termijn worden vertaald in concrete wetsvoorstellen. In dat kader vraagt de Orde aandacht voor de randvoorwaarde, genaamd “*uitvoeringsaspecten*”. In die sfeer is een relatie te onderkennen met de Investeringsagenda van de Belastingdienst. In zijn brief van 19 september 2017 (kenmerk 2017-0000183528) gaat de staatssecretaris nader in op de herijking van de Investeringsagenda Belastingdienst. Daarin heeft hij aangegeven dat sprake is van “*beheersbare deelprojecten met scherp gedefinieerde eindproducten en stevige waarborgen rond de voortgang*”. De Orde verzoekt aan te geven of Variant D van de mogelijke herziening van box 3 inmiddels is aangemerkt als een deelproject zoals omschreven in de hiervóór aangehaalde brief, alsmede verzoekt de Orde aan te geven welk tijdsplan aan dat deelproject is gekoppeld. Meer in het algemeen verzoekt de Orde aan te geven of al meer concreet kan worden aangegeven wanneer het huidige box 3-regime zal worden herzien en, zo ja, op welke termijn dat zal plaatsvinden.

### 19.4. Teruggaven gestort kapitaal op commanditaire participatie in open CV

5. Artikel 4.13 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 samen met artikel 3 lid 1 onderdeel d Wet DB 1965 maakt het mogelijk onder voorwaarden onbelast op aandelenkapitaal terug te betalen. Deze regeling is geschreven voor aandelen in een bv of nv. Een commanditaire participatie in een zogenoemde open CV ex artikel 2 lid 3 onderdeel c AWR wordt ingevolge artikel 2 lid 3 onderdeel f AWR gelijkgesteld met een aandeel. Dit betekent dat teruggaven van gestort kapitaal op een commanditaire gerechtigheid in een open CV moeten voldoen aan de voorwaarden, vermeld in artikel 4.13 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 respectievelijk artikel 3 lid 1 onderdeel d Wet DB 1965. Beide bepalingen vereisen voor een onbelaste teruggaaf een aandeelhoudersbesluit en een vermindering van de nominale waarde van de aandelen bij statutenwijziging. In de praktijk kan een open CV, als bijzondere (fiscale) figuur van de reguliere CV uit het Wetboek van Koophandel, niet aan deze vereisten voldoen, omdat een (open) CV ten eerste geen aandelen heeft (en, gelet op artikel 19 lid 3 Wetboek van Koophandel ook niet mag hebben) en diens gevolg ten tweede ook geen statuten heeft, waarin de nominale waarde van de aandelen is vermeld. Feitelijk is een onbelaste teruggaaf van het op de commanditaire gerechtigheid in een open CV gestorte kapitaal dus niet mogelijk. Dit strijdt met systeem van de inkomsten- en dividendbelasting die het immers mogelijk maken dat in de rechtsvorm, bijvoorbeeld een bv of nv, ingebrachte kapitaal altijd belastingvrij door de rechtsvorm aan de inbrenger kan worden terugbetaald. Een soortgelijk probleem doet zich voor met het (open) fonds voor gemene rekening (OFGR) maar dat heeft de wetgever tijdig onderkend en hij heeft daarvoor een specifieke teruggaafregeling

ontworpen in artikel 4.13 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001 respectievelijk artikel 3 lid 1 onderdeel g Wet DB 1965, waarin, logischerwijs, de vereisten van een aandeelhoudersbesluit en een statutenwijziging niet worden gesteld. Voor teruggaven van op winstbewijzen gestort kapitaal geldt hetzelfde en ook daarvoor geldt een specifieke teruggaafregeling; zie artikel 4.13 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001 respectievelijk artikel 3 lid 1 onderdeel e Wet DB 1965. Het lijkt er derhalve op dat de wetgever de open CV hierbij uit het oog is verloren. De Orde beveelt daarom aan dit rechtsgebrek met betrekking tot de open CV te herstellen en ook voor de open CV een soortgelijke onbelaste teruggaafregeling te ontwerpen als thans geldt voor het OFGR.

6. Meer in het algemeen overigens beveelt de Orde aan de vereisten van een aandeelhoudersbesluit en statutenwijziging in artikel 4.13 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 respectievelijk artikel 3 lid 1 onderdeel d Wet DB 1965 te schrappen, aangezien deze vereisten thans feitelijk als achterhaald kunnen worden beschouwd. Deze archaïsche vereisten zijn stokoud en stammen uit de Wet inkomstenbelasting 1914. Die hadden toen wellicht een functie maar thans niet meer. De Orde verwijst wat dit betreft ter onderbouwing naar het haars inziens overtuigende betoog van A-G Van Ballegooijen in zijn conclusie voor het arrest HR 12 september 2008<sup>5</sup>.

## **20. Wijzigen uitvoeringsregeling artikel 17a Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting 2001 naar aanleiding van het leegwaarderatio-arrest (HR 3 april 2015, BNB 2015/174)**

In april 2015 heeft de Hoge Raad twee arresten gewezen over de toepassing van de leegwaarderatio bij verhuurde woningen in box 3.<sup>6</sup> In deze arresten oordeelde de Hoge Raad dat de leegwaarderatio onverbindend is als de uitkomst in betekenende mate – dit stelde de Hoge Raad op 10% of meer – afwijkt van de werkelijke waarde op de WOZ-waardepeildatum. Op basis van dit arrest is te concluderen dat de tekst van artikel 17a Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 aanpassing behoeft. De Orde constateert dat dit tot nu toe nog niet is gebeurd en verzoekt de tekst van het Uitvoeringsbesluit alsnog aan te passen aan deze jurisprudentie door opname van een tegenbewijsregeling.

<sup>5</sup> HR 12 september 2008, nr. 43366, BNB 2009/13

<sup>6</sup> HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:812, BNB 2015/174 en HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1171, BNB 2015/175.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*