

Vergaderjaar 2006–2007

30 943

Wijziging van belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale onderhoudswet 2007)

Nr. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 5 juni 2007

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

De leden van de fractie van het CDA, de PvdA, de VVD, de SP en de Christenunie hebben naar aanleiding van het onderhavige wetsvoorstel verschillende vragen gesteld en opmerkingen gemaakt. De leden van de fractie van het CDA constateren dat naast technische aanpassingen, het wetsvoorstel ook voorstellen bevat welke verder gaan dan een redactioneel of technisch herstel. Zij verzoeken de onderwerpen van meer inhoudelijke aard voortaan in een separaat wetsvoorstel onder te brengen. Hierover kan het volgende worden opgemerkt. Wetsvoorstellen als het onderhavige hebben naar hun aard een enigszins gemengd karakter. Het wetsvoorstel bevat immers zowel betrekkelijk eenvoudige redactionele verbeteringen en reparaties van foutieve verwijzingen als wijzingen en reparaties met een meer inhoudelijk karakter. Dit is ook aangegeven in de memorie van toelichting op het wetsvoorstel.

Het belangrijkste motief voor dit wetsvoorstel is herstel van de in de uitvoeringspraktijk gebleken onduidelijkheden in de wetgeving, aanpassingen van redactionele aard en herstel van verwijzingsfouten. In die zin zijn de voorstellen in hoofdzaak niet van inhoudelijke aard, maar beogen deze de wettekst zodanig te verbeteren dat onduidelijkheden worden weggenomen. Voor een ander deel is sprake van inhoudelijke wijzigingen omdat als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen of op grond van voortschrijdend inzicht inhoudelijke wijzigingen geboden zijn. Een afzonderlijk wetsvoorstel zou een tamelijk zwaar middel zijn en ook gegeven de benodigde voortgang van het wetgevingsproces ligt de keuze voor opname in een verzamelwetsvoorstel als het onderhavige voor de hand. Bij de beantwoording van de vragen is de volgorde van het verslag zoveel mogelijk aangehouden.

II ARTIKELSGEWIJS

Artikel I, onderdeel C: het verschaffen van inlichtingen

De leden van de CDA-fractie merken op dat artikel 47a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) niet de situatie bestrijkt van een in het buitenland gevestigde dochtermaatschappij van een Nederlandse moedermaatschappij. Zij vragen waarom de regering niet van de gelegenheid gebruik maakt om ook in deze situatie de verplichting tot het verschaffen van gegevens in de wet vast te leggen in plaats van terug te vallen op oude rechtsspraak van de Hoge Raad in samenhang met een in de literatuur omstreden beleidsregel van 12 augustus 1985, nr. 585. In reactie op deze vraag, wijs ik erop dat een in Nederland gevestigde moedermaatschappij op grond van artikel 47 van de AWR reeds door de inspecteur gevraagd kan worden om inlichtingen te verstrekken over haar in het buitenland gevestigde dochtermaatschappij voor zover deze informatie relevant is voor de belastingheffing van de moedermaatschappij. Er is daarom geen dringende reden om artikel 47a van de AWR op dit punt uit te breiden.

Artikel I, onderdeel D en E: splitsen van verzoekschriften

Naar aanleiding van het voorstel artikel 59 van de AWR te laten vervallen, vragen de leden van de CDA-fractie of het, in het kader van eenheid van bepalingen, niet beter zou zijn om voor verzoekschriften met de artikelen 24a, 25, zevende lid, en 26b, eerste lid, van de AWR overeenkomende bepalingen op te nemen.

Hierover kan het volgende worden opgemerkt. Deze laatstgenoemde artikelen regelen kort gezegd dat een bezwaar of beroep niet steeds behoeft te worden ingesteld bij een afzonderlijk geschrift en dat de inspecteur door middel van één geschrift uitspraak kan doen op meer bezwaren. De achtergrond van deze bepalingen is dat het fiscale bestuursrecht ervan uitgaat dat een bezwaarschrift slechts tegen één aanslag of beschikking kan zijn gericht. De genoemde bepalingen komen tegemoet aan de in de praktijk bestaande behoefte tot samenvoeging in bepaalde gevallen. Naar huidig inzicht verzet de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) zich niet tegen het combineren van bezwaaren beroepschriften in één geschrift. In het verlengde hiervan is het zelfs de vraag of nog behoefte bestaat aan de artikelen 24a, 25, zevende lid, en 26b, eerste lid, van de AWR. Ter voorkoming van misverstanden wordt er vooralsnog echter de voorkeur aan gegeven deze bepalingen te handhaven. Gezien de huidige ervaring met de afhandeling van verzoekschriften is er geen reden bedoelde bepalingen ook toe te passen op verzoekschriften. De in de praktijk bij verzoekschriften al toegepaste eventuele voeging en splitsing werkt naar tevredenheid zonder dat daarvoor regels hoeven te worden gesteld.

Artikel II: Hardheidsclausule en geheimhoudingsplicht (bijlage bij de Algemene wet bestuursrecht)

De leden van het CDA vragen of er andere dan wetssystematische redenen zijn om voor te stellen dat niet langer beroep mogelijk is tegen een besluit van de Minister van Economische Zaken (hierna: EZ) om de hardheidsclausule niet toe te passen ten aanzien van de wettelijke bepalingen inzake de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk (S&O-afdrachtvermindering). Hetzelfde geldt voor de bevoegdheid om onthefing te verlenen van de fiscale geheimhoudingsplicht betreffende werkzaamheden bij de uitvoering van de S&O-afdrachtvermindering door ambtenaren van het ministerie van EZ. Zij kunnen zich ook voorstellen dat een geheel andere benaderingswijze wordt gevolgd en vragen zich af

waarom op deze punten de fiscaliteit niet in overeenstemming wordt gebracht met de systematiek van de Awb.

Hierover kan het volgende worden opgemerkt. De fiscaliteit wordt op deze punten niet in overeenstemming gebracht met de systematiek van de Awb omdat het hier exclusief voor de toepassing van de belastingwet geldende bepalingen en bevoegdheden betreft, opgenomen in de AWR en in dit geval geldende voor de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen. Omdat de afdrachtvermindering S&O nagenoeg geheel wordt uitgevoerd door het Ministerie van EZ, is er uit systematische en praktische overwegingen voor gekozen om voor dit gedeelte van de belastingwet ook de hardheidsclausulebevoegdheid en de bevoegdheid tot ontheffing van de geheimhoudingsplicht neer te leggen bij de Minister van EZ in plaats van de Minister van Financiën. Er is hier dus enkel sprake van een wijziging in bevoegdheidstoedeling en niet van een systeemwijziging. Het zou dan ook vreemd zijn als enkel voor dit stukje fiscale wetgeving wel bezwaar en beroep mogelijk zou zijn tegen besluiten inzake toepassing van de hardheidsclausule en de fiscale geheimhoudingsplicht.

Artikel II: rechtsbescherming in belastingzaken

In de evaluatie van het herziene fiscale procesrecht uit 2004 wordt de aanbeveling gedaan over te stappen naar een open stelsel van rechtsbescherming. Het kabinetsstandpunt naar aanleiding van deze evaluatie was aanvankelijk in het vooruitzicht gesteld voor het voorjaar van 2005.

Nadien is dit gewijzigd in de toezegging om het kabinetsstandpunt na het zomerreces van 2006 aan de Tweede Kamer aan te bieden. De leden van de VVD-fractie vragen wat de visie van de huidige regering is op het gesloten stelsel van rechtsbescherming in belastingzaken en wanneer de reactie van de regering op deze evaluatie kan worden tegemoet gezien. Hierover kan het volgende worden opgemerkt. Bij het wetsvoorstel Versterking fiscale rechtshandhaving heeft mijn ambtsvoorganger aangegeven vast te willen houden aan het gesloten stelsel van rechtsbescherming.¹ De daar genoemde argumenten voor het handhaven van het huidige stelsel deel ik. Het huidige wettelijke kader van de AWR is geschreven vanuit een gesloten systeem van rechtsbescherming, waarbij een evenwicht bestaat tussen de massaliteit van het heffings- en inningsproces enerzijds en de rechtsbescherming van belastingplichtige anderzijds.

Het onverkort invoeren van een open stelsel van rechtsbescherming zou bijvoorbeeld kunnen leiden tot een veelheid aan procedures over de vraag of een bepaalde handeling of beslissing als een voorbereidingshandeling dan wel als een beschikking dient te worden aangemerkt. De introductie van een open stelsel van rechtsbescherming zou daarmee een efficiënte toepassing van het belastingrecht in de weg staan, zonder dat hiermee daadwerkelijk meer rechtsbescherming voor de burger wordt bereikt. Evenals mijn ambtsvoorganger hecht ik er daarom aan om van geval tot geval te beoordelen of en in hoeverre er aanleiding is met nieuwe, concrete en duidelijk afgebakende maatregelen te komen op het gebied van de rechtsbescherming teneinde te voorkomen dat niet voorziene en niet wenselijke gevolgen optreden.

De reactie op de evaluatie van het fiscale procesrecht valt onder de verantwoordelijkheid van de minister van Justitie. Desgevraagd heeft deze aangegeven dat bij het wetsvoorstel herziening bestuursprocesrecht een reactie zal worden gegeven op de evaluatie. De verwachting is dat het wetsvoorstel medio dit jaar aan de Raad van State zal worden voorgelegd.

¹ Kamerstukken II 2005–2006, 30 322, nr. 9, blz. 2.

Artikel V, onderdeel B: kapitaalverzekering

De leden van de fractie van de PvdA vragen of aan de hand van voorbeelden kan worden verduidelijkt wat de wijzigingen in het overgangsrecht voor kapitaalverzekeringen inhouden. Zij vragen naar een cijfermatige uitwerking – zowel op grond van de huidige regels als na de voorgestelde wijzigingen – van wat er in het geval van kapitaalverzekeringen die in box 3 vallen, wordt belast.

Zoals deze leden vragen, wordt hierna aan de hand van voorbeelden verduidelijkt wat de wijzigingen in het overgangsrecht inhouden. Daarbij wordt voor de wijzigingen in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, derde en zesde lid, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Invoeringswet Wet IB 2001), een voorbeeld gegeven, waarbij een vergelijking wordt gemaakt tussen de uitwerking onder de huidige wettekst en de voorgestelde wettekst. De wijzigingen in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, vierde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001, die voortvloeien uit de overige wijzigingen, worden daarna afzonderlijk toegelicht.

Wijziging hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, derde lid, onderdeel a, van de Invoeringswet Wet IB 2001

Voorbeeld 1

Een op 31 december 2000 bestaande kapitaalverzekering voldoet aan de voorwaarden voor de bijzondere waardeverrijsting van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001, en valt in box 3. Deze kapitaalverzekering heeft een waarde per 31 december 2000 van € 100 000 en er is tot dat moment een bedrag van € 70 000 aan premies voldaan. De kapitaalverzekering wordt op 1 december 2009 ter beschikking gesteld aan een eigen BV (de BV wordt de verzekeraar.) De kapitaalverzekering komt per 1 januari 2010 tot uitkering. Per 1 december 2009 is de waarde in het economische verkeer € 120 000 en is er in totaal een bedrag van € 80 000 aan premies voldaan. Per 1 januari 2010 is de waarde in het economische verkeer € 120 200.

A. Uitwerking op basis van huidige wettekst

De kapitaalverzekering valt van 1 januari 2001 tot 1 december 2009 in box 3. Hiervoor geldt op basis hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001, een bijzondere waardeverrijsting van maximaal € 123 428. Er vindt in deze periode daardoor geen heffing in box 3 plaats over deze kapitaalverzekering.

De kapitaalverzekering valt vanaf 1 december 2009 onder het resultaat uit overige werkzaamheden in box 1. De renteaangroei van 1 december 2009 tot het moment van uitkering 1 januari 2010 valt in box 1. Deze renteaangroei bedraagt € 200.

De kapitaalverzekering komt tot uitkering op 1 januari 2010. De uitkering wordt op grond van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, derde lid, onderdeel a, van de Invoeringswet Wet IB 2001, gesteld op de waarde per 31 december 2000. Dit is € 100 000. Met toepassing van de saldomethode zal de heffing maximaal plaatsvinden over € 100 000 -/- € 70 000 = € 30 000. Indien aan de voorwaarden van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) is voldaan, zoals deze golden op 31 december 2000, zal de uitkering onder de vrijstelling van de Wet IB 1964 vallen.

De waardeaanroei die heeft plaatsgevonden in de periode 31 december 2000 tot 1 december 2009 wordt in het geheel niet in de heffing betrokken. Dit betreft een belastbaar rentebestanddeel van € 20 000 (waardemutatie) -/- € 10 000 (betaalde premies) = € 10 000.

B. Uitwerking op basis van voorgestelde wettekst

De heffing in box 3 is gelijk aan de uitwerking onder A. Er is dus geen sprake van heffing. Ook de heffing in box 1 voor wat betreft het resultaat uit overige werkzaamheden is gelijk aan de uitwerking onder A. Er vindt dus heffing plaats over de renteaangroei van € 200.

De kapitaalverzekering komt tot uitkering op 1 januari 2010. De uitkering wordt op grond van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, derde lid, onderdeel a, van de Invoeringswet Wet IB 2001, gesteld op de waarde per 1 december 2009. Dit is € 120 000. Met toepassing van de saldomethode zal de heffing maximaal plaatsvinden over € 120 000 -/- € 80 000 = € 40 000. Indien aan de voorwaarden van de Wet IB 1964 is voldaan, zoals deze golden op 31 december 2000, zal de uitkering onder de vrijstelling vallen. Indien de vrijstelling echter niet van toepassing is, is steeds beoogd dat het rentebestanddeel in de uitkering belast zou zijn. Het te belasten deel van € 40 000 wordt aangemerkt als inkomen uit werk en woning en als zodanig belast onder de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).

Conclusie: De voorgestelde wijziging in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, derde lid, onderdeel a, van de Invoeringswet Wet IB 2001, voorkomt dat een rentebestanddeel van € 10 000 ten onrechte buiten de heffing valt.

Wijziging hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zesde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001

Het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zesde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001, ziet op twee situaties:

- I. Een kapitaalverzekering valt vanaf 1 januari 2001 in box 3 en hiervoor bestaat géén recht op de bijzondere waardevrijstelling in box 3 van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001 en géén recht op de vrijstelling van de Wet IB 1964.
- II. Een kapitaalverzekering valt vanaf 1 januari 2001 in box 3 en hiervoor bestaat recht op de bijzondere waardevrijstelling in box 3 van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001, maar deze vrijstelling vervalt gedurende de looptijd van de kapitaalverzekering en er bestaat géén recht op de vrijstelling van de Wet IB 1964.

Hierna wordt per situatie een voorbeeld uitgewerkt.

Voorbeeld 2

Situatie I

Een op 31 december 2000 bestaande kapitaalverzekering valt in box 3 en voldoet niet aan de voorwaarden voor de vrijstelling van de Wet IB 1964, zoals deze golden op 31 december 2000, en niet aan de voorwaarden voor de bijzondere waardevrijstelling van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001. Deze kapitaalverzekering heeft een waarde per 31 december 2000 van € 100 000 en er is tot dat moment een bedrag van € 70 000 aan premies voldaan. De polis komt per 1 januari 2010 tot uitkering. Per die datum is de waarde in het economische verkeer € 120 000 en is er in totaal een bedrag van € 80 000 aan premies voldaan.

A. Uitwerking op basis van huidige wettekst

Er geldt geen bijzondere waardevrijstelling in box 3. Per de peildata 1 januari en 31 december van elk kalenderjaar vanaf 2001 tot 2010 wordt de waarde die de kapitaalverzekering op die data heeft, in aanmerking genomen in de vermogensrendementsheffing van box 3.

De kapitaalverzekering komt tot uitkering op 1 januari 2010. De uitkering wordt op grond van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zesde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001, gesteld op de waarde per 31 december 2000. Dit is € 100 000. Met toepassing van de saldomethode zal de heffing maximaal plaatsvinden over € 100 000 -/- € 70 000 = € 30 000. Het te belasten deel van € 30 000 wordt aangemerkt als inkomen uit werk en woning en als zodanig belast onder de Wet IB 2001.

B. Uitwerking op basis van voorgestelde wettekst

De heffing in box 3 is gelijk aan de uitwerking onder A. De heffing naar de regels van de Wet IB 1964 is (althans materieel) eveneens gelijk aan de uitwerking onder A. In tegenstelling tot de uitwerking onder A wordt weliswaar de waarde in het economische verkeer gehanteerd per 1 januari 2001 in plaats van per 31 december 2000, maar dit maakt in dit geval geen verschil in de cijfermatige uitwerking. Dat de datum van 1 januari 2001 moet worden gehanteerd hangt samen met het feit dat het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zesde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001, aansluit bij het moment van niet of niet meer kunnen toepassen van de bijzondere waardevrijstelling van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001 en 1 januari 2001 de eerste datum is waarop die waardevrijstelling van toepassing had kunnen zijn.

Voorbeeld 3

Situatie II

Een op 31 december 2000 bestaande kapitaalverzekering voldoet aan de voorwaarden voor de bijzondere waardevrijstelling van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001, en valt in box 3. Deze kapitaalverzekering heeft een waarde per 31 december 2000 van € 100 000 en er is tot dat moment een bedrag van € 70 000 aan premies voldaan.

Per 1 januari 2007 wordt de looptijd van de polis verlengd met twee jaar. De bijzondere waardevrijstelling van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001, komt daardoor te vervallen. Tevens wordt in dat jaar geen premie voldaan, waardoor de vrijstelling onder de Wet IB 1964 komt te vervallen. Op dat moment is de waarde in het economische verkeer € 110 000 en is er een bedrag van € 75 000 aan premies voldaan. De kapitaalverzekering komt per 1 januari 2010 tot uitkering. Per die datum is de waarde in het economische verkeer € 120 000 en is er in totaal een bedrag van € 80 000 aan premies voldaan.

A. Uitwerking op basis van huidige wettekst

De kapitaalverzekering valt in box 3. In de periode 1 januari 2001 tot 1 januari 2007 geldt de bijzondere waardevrijstelling van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001, tot maximaal € 123 428. Gedurende deze periode vindt er in box 3 dus geen heffing plaats over deze kapitaalverzekering. De kapitaalverzekering komt tot uitkering op 1 januari 2010. In de periode tussen het moment van vervallen van de bijzondere waardevrijstelling van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001, en het moment van tot uitkering komen van de kapitaalverzekering, vindt er wel heffing plaats in box 3.

Bij het tot uitkering komen van de kapitaalverzekering op 1 januari 2010 wordt de uitkering op grond van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zesde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001, gesteld op de waarde per 31 december 2000. Dit is € 100 000. Met toepassing van de saldomethode zal de heffing € 100 000 -/- € 70 000 = € 30 000 bedragen. Aangezien er

geen vrijstelling van toepassing is, wordt het te belasten deel aangemerkt als inkomen uit werk en woning en als zodanig belast onder de Wet IB 2001.

De waardeaan groei die heeft plaatsgevonden in de periode 31 december 2000 tot 1 januari 2007 wordt in het geheel niet in de heffing betrokken. Dit betreft een belastbaar rentebestanddeel van € 10 000 (waardemutatie) -/- € 5 000 (betaalde premies) = € 5 000.

B. Uitwerking op basis van voorgestelde wettekst

De heffing in box 3 is gelijk aan de uitwerking onder A.

De kapitaalverzekering komt tot uitkering op 1 januari 2010. De uitkering wordt op grond van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zesde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001, gesteld op de waarde in het economische verkeer op de datum waarop de bijzondere waardevrijstelling van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AN, van de Invoeringswet Wet IB 2001, niet meer van toepassing is. Dit is per 1 januari 2007. De waarde is dan € 110 000. Met toepassing van de saldomethode zal de heffing € 110 000 -/- € 75 000 = € 35 000 bedragen. Aangezien er geen vrijstelling van toepassing is, wordt het te belasten deel aangemerkt als inkomen uit werk en woning en als zodanig belast onder de Wet IB 2001.

Conclusie: De voorgestelde wijziging in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zesde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001, voorkomt dat een rentebestanddeel van € 5 000 ten onrechte buiten de heffing valt.

Wijziging hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, vierde lid, Invoeringswet Wet IB 2001

De voorgestelde wijziging in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, vierde lid, onderdeel a, van de Invoeringswet Wet IB 2001, hangt samen met de wijziging in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, derde lid, onderdeel a, van de Invoeringswet Wet IB 2001. Met de wijziging in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, vierde lid, onderdeel a, van de Invoeringswet Wet IB 2001, wordt bewerkstelligd dat in voorbeeld 1 de premies die zijn betaald tussen 31 december 2000 en 1 december 2009 voor de toepassing van de saldomethode voor de berekening van het te belasten bestanddeel dat betrekking heeft op deze periode in aanmerking worden genomen. Indien dat niet het geval zou zijn, zou het te belasten rentebestanddeel in de uitwerking op basis van het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, derde lid, onderdeel a, van de Invoeringswet Wet IB 2001, ten onrechte op een te hoog bedrag worden gesteld.

Op dezelfde wijze hangt de voorgestelde wijziging in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, vierde lid, onderdeel c, van de Invoeringswet Wet IB 2001, samen met de wijziging in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zesde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001. Met de wijziging in hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, vierde lid, onderdeel c, van de Invoeringswet Wet IB 2001, wordt bewerkstelligd dat in voorbeeld 3 de premies die zijn betaald tussen 31 december 2000 en 1 januari 2007 voor de toepassing van de saldomethode voor de berekening van het te belasten bestanddeel dat betrekking heeft op deze periode in aanmerking worden genomen. Indien dat niet het geval zou zijn, zou het te belasten rentebestanddeel in de uitwerking op basis van het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AM, zesde lid, van de Invoeringswet Wet IB 2001, ten onrechte op een te hoog bedrag worden gesteld.

Voorts vragen de leden van de fractie van de PvdA of in overige gevallen van cumulatie van heffing – dan die ondervangen worden met de voorgestelde wijzigingen – het mogelijk is in plaats van toepassing van de

hardheidsclausule cumulatie van heffing te voorkomen door middel van overleg met de inspecteur. De inspecteur heeft geen bevoegdheid om toepassing van de wet achterwege te laten. Alleen de minister van Financiën kan tegemoetkomen aan onbillijkheden van overwegende aard die zich bij toepassing van de wet mochten voordoen. Overigens biedt een dergelijke toetsing op centraal niveau ook de beste waarborg dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld. Mocht uit ontvangen verzoeken om toepassing van de hardheidsclausule blijken dat bepaalde situaties vaker voorkomen, dan zou het hardheidsclausulebeleid voor die situaties via een beleidsbesluit kunnen worden gedelegeerd aan de inspecteurs van de Belastingdienst. Daarnaast is het vanzelfsprekend mogelijk dat de inspecteur de belastingplichtige in voorkomend geval wijst op de mogelijkheid om een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule in te dienen.

Artikel VI, onderdeel C: verruimde verrekeningsbevoegdheden ontvanger

Het valt de leden van de CDA-fractie op dat de regering bij de wijziging van artikel 24 van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) geen probleem heeft het gesloten systeem te doorbreken, maar zeer hecht aan het uitbreiden van het gesloten systeem van rechtsmiddelen tegen een groot aantal beslissingen op fiscaal gebied. Genoemde leden willen hierop graag een reactie.

In dit kader spelen twee te onderscheiden zaken een rol: enerzijds het gesloten stelsel van rechtsbescherming bij belastingzaken (zie hiervoor de beantwoording bij artikel II: rechtsbescherming in belastingzaken) en anderzijds het open systeem van de IW 1990. Dit open systeem impliceert dat de ontvanger naast de bevoegdheden van de IW 1990 ook de gewone bevoegdheden van een schuldeiser heeft. Alleen ten aanzien van het punt van de verrekening is gekozen voor een gesloten stelsel, omdat de regels inzake verrekening uit het Burgelijk Wetboek (hierna: BW) minder geschikt zijn in publiekrechtelijke verhoudingen. Met name het vereiste in het BW dat partijen over en weer elkaars schuldeiser en schuldenaar moeten zijn in die zin dat vordering en schuld in hetzelfde vermogen vallen wordt in de situatie van de ontvanger als te knellend ervaren. Opgemerkt wordt dat ook in wetsvoorstel vierde tranche Awb wordt gekozen voor een open systeem bij de invordering van bestuursrechtelijke geldschulden (zie het voorgestelde artikel 4.4.4.2.11 van de Awb) en een gesloten stelsel bij verrekening (zie het voorgestelde artikel 4.4.1.9 van de Awb).

De leden van de CDA-fractie willen voorts weten of, en zo ja welke consequenties de voorgestelde wijziging heeft voor derde schuldeisers van de belastingschuldige. Hierover kan het volgende worden opgemerkt. De voorgestelde verruimde verrekeningsmogelijkheid heeft tot gevolg dat andere schuldeisers minder verhaalsmogelijkheden hebben, maar ik vind dit gerechtvaardigd doordat de vorderingen die verrekend worden, zoals veroordelingen tot proceskostenvergoedingen en andere vergoedingen in fiscale procedures, verband houden met de belastingheffing.

De leden van de CDA-fractie vinden dat het gesloten systeem op deze wijze wel in ruime mate wordt geopend en vragen of niet een limitatieve opsomming kan worden gegeven van vorderingen die verband houden met de heffing of invordering van rijksbelastingen of andere belastingen en heffingen. Hierover merk ik op dat de voorgestelde uitbreiding van de verrekeningsbevoegdheid niet onbeperkt is. Zoals reeds aangegeven zijn alleen vorderingen die verband houden met rijksbelastingen of andere belastingen en heffingen voor verrekening vatbaar. Deze in het wetsvoorstel neergelegde omschrijving impliceert dat er een bepaalde samenhang met fiscale vorderingen moet zijn.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom deze extra bevoegdheid tot verrekenen alleen voor de fiscaliteit wordt geregeld. Zij vragen of het

probleem zich niet voordoet bij andere bestuursorganen en ook vragen zij zich af hoe de voorgestelde regeling zich verhoudt tot de vierde tranche van de Awb.

Hierover wordt het volgende opgemerkt. Er zijn vele – divers geredigeerde – bestuursrechtelijke wettelijke voorschriften die de bevoegdheid tot verrekening toekennen. Artikel 24 van de IW 1990 is er daar één van. Dat alleen fiscale vorderingen met fiscale vorderingen kunnen worden verrekend, is kenmerkend voor het huidige artikel 24 van de IW 1990. In andere verrekeningsbepalingen wordt uiteraard niet gesproken over fiscale vorderingen. De vierde tranche Awb bevat geen inhoudelijke bepaling over verrekening. Ingevolge artikel 4.4.1.9. geschiedt verrekening van een geldschuld met een bestaande vordering slechts voor zover in de bevoegdheid daartoe bij wettelijk voorschrift is voorzien. In casu is dit wettelijke voorschrift artikel 24 van de IW 1990.

Voorts vragen de leden van de VVD-fractie in welke gevallen er sprake is van een vordering op de ontvanger en in welke gevallen er sprake is van een vordering op de Staat. Zij vragen wat het verschil is daartussen en of het wel juist is te spreken van een vordering op de ontvanger, nu deze geen rechtspersoonlijkheid heeft.

Hierover wordt het volgende opgemerkt. De ontvanger is zowel betrokken bij civielrechtelijke procedures, als bij bestuursrechtelijke procedures. In civielrechtelijke procedures zal de ontvanger als zodanig worden aangewezen als de persoon die bijvoorbeeld proceskosten moet vergoeden. In bestuursrechtelijke procedures is het zo geregeld (zie artikel 8: 75, derde lid, van de Awb) dat de ontvanger in de kosten kan worden veroordeeld, maar dat de Staat wordt aangewezen als de rechtspersoon die de kosten moet vergoeden. Derhalve wordt in de voorgestelde wijziging van artikel 24 IW 1990 gesproken over «vorderingen op de Staat of de ontvanger».

Artikel IX, onderdelen A, D, F en H: Berekening forfaitair rendement bij aanvang dan wel beëindiging belastingplicht gedurende het kalenderjaar.

In het voorstel van wet wordt voorgesteld om bij de vaststelling van het voordeel uit sparen en beleggen (box 3) de tijdsgelange herrekening te laten vervallen. De aanleiding hiervoor was mede een arrest van de Hoge Raad¹. Dit arrest was echter tevens een goede aanleiding om de regeling in een breder verband te bekijken. Afhankelijk van het tijdstip van overlijden wordt onder de huidige regeling namelijk bij de erfflater en de erfgenamen samen vrijwel altijd te veel of juist te weinig geheven. Hoewel dit effect – ervan uitgaande dat evenveel mensen voor 1 juli overlijden als na 30 juni – op macrobasis wordt opgeheven, is er toch voor gekozen om – in lijn met het forfaitaire karakter van box 3 – voortaan in overlijdensgevallen de tijdsgelange berekening niet meer toe te passen en het voordeel uit sparen en beleggen de facto steeds te stellen op 4% van 50% van de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar. Bij de erfgenaam wordt – indien deze in Nederland belastingplichtig is – het in het overlijdensjaar uit de nalatenschap voortvloeiende voordeel uit sparen en beleggen de facto steeds gesteld op 4% van 50% van de rendementsgrondslag aan het eind van het kalenderjaar. Er is voor gekozen eenzelfde systematiek te laten gelden voor situaties van geboorte, emigratie, immigratie en aanvang of beëindiging van de buitenlandse belastingplicht, met dien verstande dat bij geboorte, immigratie en aanvang van de buitenlandse belastingplicht het voordeel uit sparen en beleggen de facto steeds wordt gesteld op 4% van 50% van de rendementsgrondslag aan het einde van het kalenderjaar.

De leden van de fractie van het CDA signaleren terecht dat het vervallen van de tijdsgelange berekening nadelig uitpakt bij iedere emigratie in de periode van 1 januari tot en met 30 juni en iedere immigratie in de periode

¹ HR 8 september 2006, nr. 41 652, BNB 2007/72c.

van 1 juli tot en met 31 december. Daar staat tegenover dat het vervallen van de tijdsgelange berekening bij iedere emigratie in de periode van 1 juli tot en met 31 december en iedere immigratie in de periode van 1 januari tot en met 30 juni juist voordelig uitpakt. Beide situaties worden onder de voorgestelde regeling gelijk behandeld. Dat is naar mijn oordeel niet onevenwichtig, maar inherent aan het forfaitaire karakter van box 3. Op dezelfde manier maakt het ook onder de huidige regelgeving qua belastingheffing in box 3 niet uit of vermogen (bijvoorbeeld een prijs in een loterij) wordt verkregen in de periode van 1 januari tot en met 30 juni dan wel juist in de periode van 1 juli tot en met 31 december. Er is bewust voor gekozen de tijdsgelange berekening voor *alle* situaties waarbij de binnenlandse belastingplicht gedurende het kalenderjaar aanvangt of eindigt te laten vervallen. Het zou de eenvoud niet ten goede komen indien hierbij onderscheid zou worden gemaakt naar de aanleiding voor het aanvangen dan wel eindigen van de belastingplicht.

De leden van de CDA-fractie vragen zich af hoe een en ander uitwerkt onder de belastingverdragen dan wel het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb 2001) wat het heffingsrecht betreft en hoe dubbele belasting wordt voorkomen in gevallen waarbij in het buitenland over deels dezelfde periode wordt geheven.

Voor het beantwoorden van deze vragen in het licht van de belastingverdragen en de eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting, kan een tweetal situaties worden onderscheiden. In de eerste plaats de situatie waarin een belastingplichtige gedurende het kalenderjaar naar Nederland immigrereert en (bijvoorbeeld) een onroerende zaak in het buitenland bezit (periode van binnenlandse belastingplicht). In de tweede plaats de spiegelbeeldige situatie waarin een binnenlands belastingplichtige in de loop van het kalenderjaar naar een verdragsland emigreert en zijn vakantiewoning in Nederland aanhoudt (periode van buitenlandse belastingplicht). Bij de onderstaande beschrijving van de uitkomsten wordt uitgegaan van de regeling zoals deze na de nota van wijziging op dit wetsvoorstel komt te luiden (zie hierna onder het kopje Artikel IX: vermogensrendementsheffing)

In de eerste situatie betreft Nederland over de periode van binnenlandse belastingplicht het wereldinkomen in de heffing. Voor het bepalen van het voordeel uit sparen en beleggen wordt het vermogen van belastingplichtige op grond van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001 op de begindatum op nihil gesteld. Het voordeel uit sparen en beleggen over de periode van binnenlandse belastingplicht wordt derhalve gesteld op 4% van 50% van de rendementsgrondslag aan het einde van het kalenderjaar. In de OESO-conforme belastingverdragen worden inkomsten uit onroerende zaken exclusief toegewezen aan de staat waarin deze zijn gelegen, zoals bepaald in artikel 6 van het OESO-modelverdrag. Het woonland van de persoon die de inkomsten uit onroerende zaken verkrijgt, mag die inkomsten ook in de belastingheffing betrekken, maar dient daarover via vrijstelling of verrekening van de geheven belasting voorkoming van dubbele belasting te verlenen. In het Bvdb 2001 is hiervoor een regeling getroffen. Op grond van het bepaalde in artikel 23 van het Bvdb 2001 geeft Nederland als woonstaat ter voorkoming van dubbele belasting een vrijstelling voor buitenlands voordeel uit sparen en beleggen. Het gevolg hiervan is dat Nederland per saldo geen belasting heft over de inkomsten uit de onroerende zaak in het buitenland. In de spiegelbeeldige situatie wordt het voordeel uit sparen en beleggen over de binnenlandse periode op grond van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001 gesteld op 4% van 50% van de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar. Over de periode van buitenlandse belastingplicht betreft Nederland als situsstaat op grond van artikel 7.7, vierde lid, van de Wet IB 2001 de aan die periode toe te rekenen

inkomsten uit de onroerende zaak eveneens in de heffing. Het aan die periode toe te rekenen (forfaitaire) voordeel uit sparen en beleggen wordt op grond van het voorgestelde artikel 7.7, vierde lid, van de Wet IB 2001 gesteld op 4% van 50% van de rendementsgrondslag aan het eind van het kalenderjaar. Het woonland (het verdragsland) dient ter vermindering van dubbele belasting een voorkoming te verlenen voor het aan deze periode toe te rekenen inkomen.

De hiervoor genoemde forfaitaire benadering kan onder omstandigheden – mede afhankelijk van de wijze waarop het verdragsland de inkomsten in de heffing betreft – in het voordeel of in het nadeel van belastingplichtigen uitwerken. In dit verband zij gewezen op onderdeel 4.3.2.1 van de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht»¹, waarin al is aangegeven dat geen belemmeringen worden gezien vanuit internationaal perspectief tegen een stelsel waarbij de inkomsten op forfaitaire wijze worden vastgesteld. Van een eenzijdige uitbreiding of beperking van de heffingsbevoegdheid door Nederland is geen sprake. Voor de goede orde wil ik nog erop wijzen dat een belastingverdrag slechts toewijzingsregels geeft voor de heffingsrechten over de afzonderlijke inkomenscategorieën. Het bepaalt niet de wijze waarop de situsstaat het te belasten bedrag van de inkomsten uit onroerende zaken vaststelt², noch schrijft het voor op welke wijze de woonstaat dubbele belasting van inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken dient te voorkomen³. Dat is een aangelegenheid die door het interne recht van situsstaat respectievelijk woonstaat wordt beheerst. Als gevolg van het naast elkaar bestaan van verschillende nationale belastingstelsels, blijft bij grensoverschrijdende situaties altijd de mogelijkheid bestaan dat economische dubbele belasting (of vrijstelling) niet volledig kan worden voorkomen. De in het buitenland toegepaste fiscale bepalingen zijn immers niet van belang voor het vaststellen van de hoogte van het buitenlandse inkomen. Het bedrag waarop in Nederland recht op vrijstelling bestaat, kan daardoor afwijken van het bedrag waarover in het buitenland belasting wordt geheven. Deze problematiek is niet beperkt tot de belastingheffing en voorkoming in box 3.

Nederland mag als situsstaat voor het bepalen van de inkomsten uit sparen en beleggen uitgaan van een forfaitaire benadering. In de voorkomingsfeer hoeft Nederland als woonland echter niet meer voorkoming van dubbele belasting te verlenen dan – de belasting over – de volgens Nederlandse maatstaven bepaalde en in de Nederlandse grondslag begrepen (forfaitaire) inkomsten uit een buitenlandse bron.

In aansluiting op de gekozen systematiek in artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001 komt de tijdsgelange herleiding zoals neergelegd in artikel 24, leden 3 en 4, van het Bvdb 2001 te vervallen.

Artikel IX, onderdelen A, D, F en H: rendementsgrondslag

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar het oordeel van de regering over de mogelijkheid bij de berekening van de rendementsgrondslag op basis van de goedkeuring in het besluit van 31 oktober 2005, nr. CPP2005/1272 rekening te houden met een successierechtsschuld. De leden zijn van mening dat de goedkeuring in het beleidsbesluit leidt tot een ongelijke behandeling van belastingplichtigen, vanwege de verminderde kans om het benodigde verzoek te doen bij overlijden op een later moment in het jaar.

De vraag van de leden van de fractie van de PvdA heeft betrekking op gevallen waarin de belastingplichtige *erfgenaam* is. Voor de duidelijkheid wijs ik erop dat artikel IX van het onderhavige wetsvoorstel echter ziet op de situatie waarin de belastingplichtige *erflater* is.

¹ Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 1.

² Zie in dit kader paragraaf 4 van het OESO-commentaar op artikel 6 OESO-modelverdrag: «*It should further be noted that the provisions of the Article do not prejudge the application of domestic law as regards the manner in which income from immovable property is to be taxed*».

³ Zie in dit verband de paragrafen 38, 39 en 40 van het Commentaar op artikel 23A OESO-modelverdrag.

Uitgangspunt van de Wet IB 2001 is dat belastingschulden (waaronder successierechtsschulden) niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van de rendementsgrondslag in box 3. Een belastingplichtige kan er zodoende baat bij hebben om tijdig een verzoek om een (nadere) voorlopige aanslag bij de inspecteur in te dienen en vervolgens de naar aanleiding van dit verzoek opgelegde voorlopige aanslag voor het einde van het jaar te betalen. Ingeval de belastingplichtige vóór 1 oktober een schriftelijk verzoek doet om een (nadere) voorlopige aanslag, kan hij er redelijkerwijs van uitgaan dat de gevraagde voorlopige aanslag nog in het lopende kalenderjaar wordt opgelegd. Indien de besluitvorming door de inspecteur echter meer tijd vergt dan gebruikelijk is en de belastingplichtige hiervan geen verwijt kan worden gemaakt, bestaat aanleiding om de belastingplichtige via een goedkeuring tegemoet te komen.

De in het besluit van 31 oktober 2005, nr. CPP2005/1272 opgenomen goedkeuring houdt in dat in die situatie de desbetreffende belastingschuld reeds per 31 december van dat jaar als betaald kan worden beschouwd bij de berekening van de rendementsgrondslag in box 3. Deze goedkeuring ziet op alle belastingschulden, waaronder successierechtsschulden.

De datum 1 oktober wordt aangehouden, omdat alleen in die gevallen de Belastingdienst in staat is het verzoek op een zodanig tijdstip te verwerken dat de belastingplichtige tijdig de voorlopige aanslag ontvangt en deze nog voor de desbetreffende peildatum van box 3 kan betalen. Indien de belastingplichtige na deze datum een verzoek indient, is het derhalve niet reëel te veronderstellen dat de voorlopige aanslag nog in het lopende kalenderjaar zou kunnen worden opgelegd.

Hoewel ik mij ervan bewust ben dat het opnemen van een dergelijke kritische datum, zoals altijd het geval is bij het opnemen van een bepaalde grens, een zekere ruwheid met zich kan brengen, meen ik dat dit hier gerechtvaardigd is. Latere verzoeken zijn vanwege uitvoeringstechnische redenen niet tijdig door de Belastingdienst te verwerken, zodat ik het geoorloofd acht hieraan voor wat betreft de vermogensrendementsheffing in box 3 geen gevolg te geven.

Overigens zal – zoals in het kader van de evaluatie van de Wet IB 2001 reeds is aangegeven – het uitsluiten van belastingschulden nader worden bezien, waarbij onder meer aspecten als administratieve en uitvoeringslasten en budgettaire consequenties in ogenschouw worden genomen. Hiervan afhankelijk ben ik voornemens na het debat over de evaluatie van de belastingherziening Wet IB 2001¹ op enkele punten een wetswijziging voor te stellen.

De leden van de SP verzoeken een oplossing te zoeken voor de dubbele heffing of juist te weinig geheven heffing over het rendement die geheven wordt bij de erflater en erfgenaam indien deze overlijdt in de eerste helft van het kalenderjaar dan wel de tweede helft van het kalenderjaar. Hierover wordt het volgende opgemerkt. Met de in het wetsvoorstel opgenomen maatregel wordt dit probleem opgelost. Het is niet meer van belang gedurende welk gedeelte van het jaar het vermogen tot het bezit behoort. In een overlijdensjaar wordt de erflater in de heffing betrokken voor 4% van 50% van de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar en wordt de erfgenaam – afgezien van situaties waarin de erfgenaam niet in Nederland belastingplichtig is of hetgeen hij verkrijgt anderszins niet tot de rendementsgrondslag van box 3 behoort – in de heffing betrokken voor 4% van 50% van de rendementsgrondslag aan het einde van het kalenderjaar. In totaal wordt in dat geval – net als in de situatie waarin geen sprake zou zijn geweest van overlijden – derhalve 4% van het gemiddelde van de rendementsgrondslag aan het begin van het jaar en de rendementsgrondslag aan het einde van het jaar in de heffing betrokken. Dubbele heffing dan wel te weinig heffing bij de erfgenaam doet zich in deze situaties niet meer voor.

¹ Kamerstukken II 2005/06, 30 375.

Tevens vragen de leden van de SP of de regering kan bekijken of er reparaties mogelijk zijn op andere onvolkomenheden in de inkomens-toerekeningsregels in de gezinssfeer, waarbij tevens een reactie wordt gegeven op de voorstellen die de heer Stevens hiervoor aandraagt in zijn boek «Fiscaal gezinsbeleid» paragraaf 5.3¹.

Het boek van de heer Stevens waar de leden aan refereren, gaat in het algemeen over de relevantie van de leefvorm voor het inkomensbeleid. Paragraaf 5.3 gaat meer specifiek in op de inkomstenberekening in de Wet IB 2001. De heer Stevens vraagt onder andere aandacht voor de vermogensrendementsheffing bij het overlijden van een partner. Hij verwijst hierbij naar het recente arrest van de Hoge Raad² over de toerekening van het forfaitaire rendement in het jaar van overlijden. Ditzelfde arrest is aanleiding geweest de onderhavige wetwijziging voor te stellen. Daarnaast vestigt hij bijvoorbeeld de aandacht op de invloed van het huwelijksvermogensrecht op de terbeschikkingstellingsregeling. In het kader van de evaluatie van de belastingherziening 2001³ is een verheldering van de invloed van het huwelijksvermogensrecht op de terbeschikkingstellingsregeling aangekondigd, bijvoorbeeld aan de hand van een beleidsbesluit.

De fiscale behandeling van partners is tevens aan de orde geweest in de evaluatie van de belastingherziening Wet IB 2001⁴.

Artikel IX: vermogensrendementheffing

De leden van de VVD-fractie vragen om een reactie op het artikel «Voorgestelde reparatie van de vermogensrendementheffing bij overlijden leidt tot reïncarnatie van het probleem». ⁵ Voorts vragen de leden van de VVD-fractie hoe de combinatie van de binnenlandse en buitenlandse belastingplicht (zoals voortvloeit uit het stellen van één peildatum) zich verhoudt tot de belastingverdragen en of dit aansluit bij de in internationaal opzicht gewenste inkomensvaststelling.

De auteurs van het door de leden van de VVD-fractie genoemde artikel wijzen er terecht op dat de oorspronkelijke wettekst niet tot het beoogde resultaat leidt in situaties waarin een deel van het jaar sprake is van binnenlandse belastingplicht en eveneens een deel van het jaar van buitenlandse belastingplicht. Naar aanleiding daarvan is in de bijgevoegde nota van wijziging een wijziging opgenomen die deze onvolkomenheid oplost.

In de bijlage bij deze nota naar aanleiding van het verslag wordt door middel van voorbeelden in detail toegelicht waar de onvolkomenheid zit, welke oplossing de auteurs suggereren, waarom dit geen goede oplossing is en welke oplossing is gekozen.

De auteurs van het door de leden van de VVD-fractie genoemde artikel zijn daarnaast van mening dat de voorgestelde maatregel spanning zou opleveren met het gemeenschapsrecht. Naar mijn mening is bij de voorgestelde maatregel geen sprake van spanning met het gemeenschapsrecht. Een voorbeeld ter verduidelijking:

Voorbeeld

X (alleenstaand en woonachtig in Nederland) bezit een vakantiewoning in Nederland. X emigreert op 1 augustus van het jaar A. De waarde in het economische verkeer bedraagt op 1 januari van het jaar A € 100 000 en op 31 december van het jaar A € 110 000.

Uitwerking voor emigrant

De grondslag voor box 3 ten tijde van de periode van binnenlandse belastingplicht bedraagt $(€100\,000 + €0)/2 * 4\% = €2\,000$. De grondslag

¹ L. Stevens, *Fiscaal gezinsbeleid*, Kluwer, Deventer 2006, 5.3.

² HR 8 september 2006, nr. 41 652, BNB 2007/72c.

³ Kamerstukken II 2005/06, 30 275, nr. 2.

⁴ Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 2.

⁵ R.M. Freudenthal en J.P. Boer, «Voorgestelde reparatie van de vermogensrendementheffing bij overlijden leidt tot reïncarnatie van het probleem.», NTFR maart 2007, p. 1–4.

voor box 3 ten tijde van de periode van buitenlandse belastingplicht bedraagt $(\text{€ } 0 + \text{€ } 110\,000)/2 * 4\% = \text{€ } 2\,200$. X is derhalve 30% over $\text{€ } 4\,200$ verschuldigd.

Uitwerking voor blijver

*Y bezit een vergelijkbare vakantiewoning als X in dit voorbeeld. Y blijft het gehele jaar A in Nederland wonen en de vakantiewoning kent exact dezelfde waardeontwikkeling als de woning van X. De grondslag voor box 3 voor Y bedraagt $(\text{€ } 100\,000 + \text{€ } 110\,000)/2 * 4\% = \text{€ } 4\,200$.*

De emigrant (die wel gebruik maakt van één van de in het EG-verdrag gewaarborgde vrijheden) wordt niet slechter behandeld dan de blijver (die geen gebruik maakt van één van de in het EG-verdrag gewaarborgde vrijheden). Het EG-verdrag vereist ten minste een zelfde behandeling voor de emigrant of de buitenlandse belastingplichtige. Dit is in casu het geval. De in Nederland verschuldigde belasting voor een emigrant is immers exact gelijk aan die van de blijver. Van spanning met het Europese recht is dan ook geen sprake.

De gevolgen van de voorgestelde regeling in het licht van belastingverdragen zijn reeds onder het kopje «Artikel IX, onderdelen A, D, F en H: Berekening forfaitair rendement bij aanvang dan wel beëindiging belastingplicht gedurende het kalenderjaar» aan de orde gekomen bij de beantwoording van de door de leden van de CDA-fractie gestelde vragen.

Nadat het verslag van uw Kamer door het ministerie van Financiën is ontvangen, heeft de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) eveneens een reactie uitgebracht op het onderhavige wetsvoorstel. De vragen en opmerkingen van de NOB zijn qua strekking vergelijkbaar met de punten die door uw Kamer zijn ingebracht en/of in het door uw Kamer genoemde artikel van R.M. Freudenthal en J.P. Boer zijn opgenomen. Met de beantwoording van uw vragen zijn derhalve tevens de vragen en opmerkingen van de NOB van een reactie voorzien.

Artikel X: Overdrachtsbelasting en landbouwgrond

Het verheugt mij dat de leden van de CDA-fractie blij zijn met de voorgestelde wijziging in de cultuurgrondvrijstelling. De leden van de fractie van de ChristenUnie hebben nog een aantal opmerkingen en vragen over de voorgestelde wijziging. Zo vragen deze leden welke betekenis en reikwijdte de term «overheidsbeleid» heeft in de voorgestelde wijziging. Hierover wordt het volgende opgemerkt. De wijziging – toegezegd bij de Eerste Kamerbehandeling van het inmiddels tot wet verheven wetsvoorstel Werken aan Winst¹ – voorkomt dat de cultuurgrondvrijstelling alsnog vervalt indien cultuurgrond door overheidsbeleid feitelijk aan de landbouw wordt onttrokken voor de natuur. De betekenis en reikwijdte van overheidsbeleid dienen in dit kader ruim te worden geïnterpreteerd. Dit beleid dient echter wel verankerd te zijn in wet- of regelgeving. Hierbij kan worden gedacht aan een vastgesteld plan op het gebied van de ruimtelijke ordening of de landinrichting en aan in regelgeving of in een plan vastgesteld beleid van de overheid op het gebied van platteland, landschap, natuur en milieu. Hiervan is eveneens sprake als door gebruikmaking van een subsidieregeling of fiscale regeling landbouwgrond onttrokken wordt voor de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap. De toepassing van dit begrip is derhalve niet beperkt tot de ontwikkeling van reservaat- of natuurontwikkelingsgebieden ten behoeve van de Ecologische Hoofdstructuur of (andere) natuur- en landschapsgebieden als bedoeld in het Structuurschema Groene Ruimte.

¹ Handelingen I 2006/07, 30 275, nr. 9, p. 383.

Vervolgens vragen deze leden of de instandhouding van natuur en landschap geldt gedurende de (resterende) looptijd van de tienjaarstermijn. Het antwoord op deze vraag luidt bevestigend. Ter verduidelijking kan het volgende voorbeeld dienen. Een landbouwer verkrijgt met gebruikmaking van de vrijstelling een stuk cultuurgrond. In het zevende jaar na verkrijging wordt het feitelijke gebruik in verband met overheidsbeleid veranderd in natuurbeheer. Ter voorkoming van het vervallen van de eerder verkregen vrijstelling dient de landbouwer nog gedurende de resterende drie jaar de grond als natuur te gebruiken. Zoals de leden van de Christen-Unie zelf al aannemen, heeft het binnen de tienjaarstermijn teruggaan van natuur naar agrarische exploitatie geen gevolgen voor de eerder verkregen cultuurgrondvrijstelling.

Verder vragen dezelfde leden of het juist is dat de aanwending van de grond voor natuur- en landschapsontwikkeling niet «bedrijfsmatig» hoeft plaats te vinden en of bij deelname aan de SN-regeling te allen tijde sprake is van het door overheidsbeleid onttrekken aan de landbouw ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap. Het antwoord op beide vragen luidt bevestigend. De ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap zal in de regel juist niet bedrijfsmatig plaatsvinden. Bij gebruikmaking van de SN-regeling is sprake van een wijziging van het feitelijke gebruik van de grond, dat wil zeggen dat de betreffende gronden in beginsel definitief aan de bedrijfsmatige landbouw worden onttrokken. Bij deelname aan de SN-regeling is dan in beginsel altijd sprake van het door overheidsbeleid onttrekken van grond aan de landbouw voor de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap.

De leden van de fractie van de ChristenUnie merken voorts op dat wat betreft het gebruik van de term «bestemming» in plaats van «gebruik» in de Memorie van Antwoord aan de Eerste Kamer¹ is benadrukt dat alleen een wijziging van het feitelijke gebruik van de grond kan leiden tot het vervallen van de eerder verkregen vrijstelling en daarom de gebezigde woordkeuze op dit punt in de Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel² niet adequaat is. Ik ben het eens met deze constatering en wil nogmaals benadrukken dat alleen een feitelijke wijziging van het gebruik kan leiden tot het vervallen van de eerder verkregen vrijstelling.

Ten slotte vragen de leden van de fractie van de ChristenUnie of het niet voor de hand ligt de cultuurgrondvrijstelling uit te breiden met de verkrijging van «natuurgrond». Ik zou voorop willen stellen dat ik dit een sympathiek voorstel vind. Een dergelijke vrijstelling dient echter van alle kanten goed bekeken te worden op zowel beleidsmatige als budgettaire aspecten. Hierbij zeg ik graag toe het voorstel te bestuderen en uw Kamer hier nader over te informeren. Overigens merk ik op dat nu al voor veel natuurterreinen aanspraak kan worden gemaakt op de in de Natuurschoonwet 1928 omschreven fiscale faciliteiten.

Artikel XII: Boetebeleid

De VVD-fractie vraagt zich af wanneer het nieuwe boetebeleid wordt gepubliceerd voor de nieuwe boetes die per 1 januari 2006 met de invoering van de Wet Financiering Sociale Verzekeringen zijn geïntroduceerd en waarom tot op heden hierover geen beleid is gepubliceerd. Tevens vragen zij of al van de nieuwe boetebevoegdheden gebruik wordt gemaakt. En zo ja, of sprake is van een eenvormige gedragslijn, wat die lijn inhoudt en in welke vorm zij kenbaar is voor de medewerkers van de Belastingdienst. Zo nee, of de regering het dan gewenst acht dat hierin zo spoedig mogelijk uniformiteit wordt aangebracht. Daarnaast vragen zij zich af of de regeling in de huidige paragraaf 22, vijfde lid, van het Besluit bestuurlijke

¹ Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. C, p. 39.

² Kamerstukken II 2006/07, 30 943, nr. 3, p. 2 en 21.

boeten belastingdienst 1998 meebrengt dat de boete van het nieuwe tweede lid van artikel 67b van de AWR, in afwijking van het wettelijke maximum, thans ten hoogste op € 113 wordt gesteld.

Hierover wordt het volgende opgemerkt. Het boetebeleid dat per 1 januari 2006 met de invoering van de Wet Financiering Sociale Verzekeringen is geïntroduceerd, is gepubliceerd in het besluit van 19 april 2007, nr. CPP2007/642M (Stb. 82). Tot het ingangstijdstip van dit besluit werd niet van de nieuwe boetebevoegdheden gebruik gemaakt. De afgelopen periode heeft de nadruk bij de Belastingdienst vooral gelegen bij het ondersteunen van de werkgever bij het vrijwillig voldoen aan zijn nieuwe verplichtingen. In een dergelijke overgangsfase past het niet om over te gaan tot boetetoepassing. Deze vorm van beboeting is tot dan toe dan ook achterwege gebleven.

De leden van de VVD-fractie vragen of de computersystemen van de Belastingdienst bij het berekenen van verzuimboetes rekening houden met het aantal boetes dat in het verleden aan de betrokkene is opgelegd en het aantal kennisgevingen van niet-beboetbare verzuimen van betrokkene. Dit in overeenstemming met de arresten HR 13 augustus 2004, BNB 2005/41, en HR 4 februari 2005, BNB 2005/155.

Over dit onderwerp valt te melden dat de Belastingdienstsystemen bij de boete-oplegging inderdaad rekening houden met het gestelde in de arresten van de Hoge Raad.

Voorts vragen de leden van de VVD-fractie naar een reactie op het artikel «Fiscaal boetesysteem op de schop»¹.

Het artikel ziet op de schuldvraag in het geval een fiscaal adviseur een fout maakt. Tot voor kort was de lijn dat dergelijke fouten de belastingplichtige zelf konden worden aangerekend, ook als deze van niets wist. De Hoge Raad oordeelde echter -in de woorden van het artikel- dat ook belastingbetalers alleen kunnen worden gestraft voor hun eigen misstappen; niet die van derden zoals hun accountant. Om een gefundeerd oordeel over de gevolgen en de reikwijdte van de uitspraak te kunnen geven is nader onderzoek noodzakelijk. Dit onderzoek is thans gaande.

Overig: De afschrijvingsbeperking van artikel 3.30 a van de Wet IB 2001 bij personenvennootschappen

De leden van de VVD-fractie stellen dat in geval van een personenvennootschap de toepassing van de afschrijvingsbeperking op gebouwen in de praktijk tot een fiscale en administratieve lastenverzwaring leidt. De jaarlijkse toerekening aan de vennoten van de boekwaarden en de WOZ-waarden van de tot het vennootschapsvermogen behorende gebouwen is volgens hen een gecompliceerd en tijdrovend gebeuren. Deze leden vragen of ik dit onderschrijf.

Tijdens de parlementaire behandeling van het inmiddels tot wet verheven wetsvoorstel Werken aan winst² is de situatie van mede-eigendom bij een samenwerkingsverband en de afschrijvingsbeperking op gebouwen uitdrukkelijk aan de orde geweest. In geval van mede-eigendom van een gebouw dient de WOZ-waarde van een gebouw te worden verdeeld naar rato van die mede-eigendom (artikel 3.30a, vijfde lid, van de Wet IB 2001). Hoe artikel 3.30a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 in een individuele situatie uitwerkt, hangt af van de feiten en omstandigheden. Zo is bijvoorbeeld een voorbehoud van de stille reserves van invloed op de mate van mede-eigendom. In de praktijk is er een grote diversiteit aan contracten bij samenwerkingsverbanden.

Om de systematiek van artikel 3.30a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 voor de

¹ A. Grotenhuis, «Fiscaal boetesysteem op de schop?», NRC Handelsblad 17 maart 2007.

² Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 8.

praktijk verder te verduidelijken, is in de memorie van antwoord¹ in aanvulling op het eenvoudige voorbeeld in de artikelsgewijze toelichting² een meer complex voorbeeld uitgewerkt. Daarbij is sprake van een voorbehoud van de stille reserves, en een winstverdeling met betrekking tot de waardestijging van het gebouw die afwijkt van de gerechtigdheid tot de boekwaarde van het gebouw.

Dat de beperking van de afschrijving op gebouwen gepaard zal gaan met een administratieve lastenverzwaring, is tijdens de parlementaire behandeling onderkend. Dit geldt ook in de situatie van een samenwerkingsverband.

De suggestie van deze leden om een tweede volzin aan artikel 3.30a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 toe te voegen met als strekking dat de afschrijving in een situatie van een samenwerkingsverband wordt bepaald alsof het gebouw tot het vermogen van één persoon behoort en vervolgens de afschrijving wordt toegerekend aan de vennoten op grond van de overeengekomen winstverdeling zou geen recht doen aan de diversiteit aan contracten bij samenwerkingsverbanden.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager

¹ Kamerstukken I 2006/07, 30 572, nr. C, p. 24–25.

² Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 41.

Voorbeelden van situaties waarin een deel van het jaar sprake is van binnenlandse belastingplicht en eveneens een deel van het jaar van buitenlandse belastingplicht.

Voorbeeld 1 (emigratie)

X (alleenstaand en woonachtig in Nederland) bezit een vakantiewoning in Nederland. X emigreert op 1 augustus van het jaar A. De waarde in het economische verkeer bedraagt op 1 januari van het jaar A € 100 000 en op 31 december van het jaar A € 110 000.

Uitwerking op basis van het oorspronkelijke voorstel

Voor de periode dat X binnenlands belastingplichtige is (1 januari tot 1 augustus) wordt de rendementsgrondslag ingevolge het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001 gesteld op $(€ 100\ 000 + € 0)/2 = 50\ 000$. Voor de periode dat X buitenlands belastingplichtige is (1 augustus tot en met 31 december) wordt de rendementsgrondslag ingevolge het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, juncto artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 eveneens gesteld op $(€ 100\ 000 + € 0)/2 = € 50\ 000$. De grondslag voor box 3 (het voordeel uit sparen en beleggen) over de periode van binnenlandse belastingplicht bedraagt dan dus $(€ 100\ 000 + € 0)/2 * 4\% = € 2\ 000$, terwijl de grondslag voor box 3 over de periode van buitenlandse belastingplicht eveneens $(€ 100\ 000 + € 0)/2 * 4\% = € 2\ 000$ bedraagt. In dat geval zou X 30% over € 4 000 zijn verschuldigd.

In de vakliteratuur¹ is voorgesteld een extra zinsnede op te nemen in het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001, inhoudende dat deze bepaling alleen geldt indien de belastingplichtige na het begin van het kalenderjaar binnenlands belastingplichtig wordt, en niet voordien reeds buitenlands belastingplichtig was, respectievelijk na het begin van het kalenderjaar ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn, en niet nadien buitenlands belastingplichtig wordt.

Bij toepassing van de tekst die wordt voorgesteld in het door de leden van de VVD-fractie genoemde artikel in de NTFR op de situatie van voorbeeld 1, resulteert de volgende uitkomst. Omdat X eerst binnenlands belastingplichtig is en nadien buitenlands belastingplichtig (want hij emigreert en houdt een box 3-bezitting aan in Nederland), zou artikel 5.3, vijfde lid, niet van toepassing zijn omdat de binnenlandse belastingplichtige nadien wel buitenlandse belastingplichtige wordt. Dit betekent dat teruggevallen wordt op de hoofdregel van artikel 5.2 van de Wet IB 2001. Voor de periode dat X binnenlands belastingplichtige is (1 januari tot 1 augustus) wordt de rendementsgrondslag ingevolge artikel 5.2 van de Wet IB 2001 gesteld op $(€ 100\ 000 + € 110\ 000)/2 = 105\ 000$. Voor de periode dat X buitenlandse belastingplichtige is (1 augustus tot en met 31 december) wordt de rendementsgrondslag ingevolge artikel 5.2 juncto artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 eveneens gesteld op $(€ 100\ 000 + € 110\ 000)/2 = € 105\ 000$. De grondslag voor box 3 (voordeel uit sparen en beleggen) over de periode van binnenlandse belastingplicht bedraagt dan dus $(€ 100\ 000 + € 110\ 000)/2 * 4\% = € 4\ 200$, terwijl de grondslag voor box 3 over de periode van buitenlandse belastingplicht eveneens $(€ 100\ 000 + € 110\ 000)/2 * 4\% = € 4\ 200$ bedraagt. In dat geval zou X 30% over € 8 400 zijn verschuldigd.

¹ R.M. Freudenthal en J.P. Boer, «Voorgestelde reparatie van de vermogensrendementheffing bij overlijden leidt tot reïncarnatie van het probleem», NTFR maart 2007, p. 1–4.

Uitwerking zoals bedoeld

De grondslag voor box 3 (voordeel uit sparen en beleggen) over de periode van binnenlandse belastingplicht bedraagt $(\text{€ } 100\,000 + \text{€ } 0)/2 * 4\% = \text{€ } 2\,000$. De grondslag voor box 3 over de periode van buitenlandse belastingplicht bedraagt $(\text{€ } 0 + \text{€ } 110\,000)/2 * 4\% = \text{€ } 2\,200$. X is derhalve 30% over $\text{€ } 4\,200$ verschuldigd.

Voorbeeld 2 (immigratie)

X (alleenstaand en woonachtig in het buitenland) bezit een vakantiewoning in Nederland. X immigreert op 1 augustus van het jaar A. De waarde in het economische verkeer bedraagt op 1 januari van het jaar A $\text{€ } 100\,000$ en op 31 december van het jaar A $\text{€ } 110\,000$.

Uitwerking op basis van het eerdere voorstel

Voor de periode dat X buitenlands belastingplichtige is (1 januari tot 1 augustus) wordt de rendementsgrondslag ingevolge het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, juncto artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 gesteld op $(\text{€ } 0 + \text{€ } 110\,000)/2 = \text{€ } 55\,000$. Voor de periode dat X binnenlands belastingplichtige is (1 augustus tot en met 31 december) wordt de rendementsgrondslag ingevolge het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001 eveneens gesteld op $(\text{€ } 0 + \text{€ } 110\,000)/2 = \text{€ } 55\,000$. Dus: De grondslag voor box 3 (voordeel uit sparen en beleggen) over de periode van buitenlandse belastingplicht bedraagt dan dus $(\text{€ } 0 + \text{€ } 110\,000)/2 * 4\% = \text{€ } 2\,200$, terwijl de grondslag voor box 3 over de binnenlandse belastingplicht eveneens $(\text{€ } 0 + \text{€ } 110\,000)/2 * 4\% = \text{€ } 2\,200$ bedraagt. In dat geval zou X 30% over $\text{€ } 4\,400$ zijn verschuldigd.

Suggestie auteurs om onvolkomenheid op te lossen

Zoals bij voorbeeld 1 is aangegeven, stellen de auteurs voor om een extra zinsnede op te nemen in het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001, inhoudende dat deze bepaling alleen geldt indien de belastingplichtige na het begin van het kalenderjaar binnenlands belastingplichtig wordt, en niet voordien reeds buitenlands belastingplichtig was, respectievelijk na het begin van het kalenderjaar ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn, en niet nadien buitenlands belastingplichtig wordt.

Bij toepassing van de door de auteurs voorgestelde tekst op de situatie van voorbeeld 2, zou dit tot dezelfde uitkomst leiden als bij voorbeeld 1 en zou X dus 30% over $\text{€ } 8\,400$ zijn verschuldigd.

Uitwerking zoals bedoeld

De grondslag voor box 3 (voordeel uit sparen en beleggen) over de periode van buitenlandse belastingplicht bedraagt $(\text{€ } 100\,000 + \text{€ } 0)/2 * 4\% = \text{€ } 2\,000$. De grondslag voor box 3 over de periode van binnenlandse belastingplicht bedraagt $(\text{€ } 0 + \text{€ } 110\,000)/2 * 4\% = \text{€ } 2\,200$. X is derhalve 30% over $\text{€ } 4\,200$ verschuldigd.

Om het voorstel van wet ook voor situaties waarin een deel van het jaar sprake is van binnenlandse belastingplicht en eveneens een deel van het jaar van buitenlandse belastingplicht, in overeenstemming te brengen met de beoogde uitwerking is in de nota van wijziging op dit punt een wijzigingsvoorstel opgenomen. Voorgesteld wordt artikel 7.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 in die zin te wijzigen, dat artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001 niet doorwerkt in de vaststelling van de rendementsgrondslag over de periode van buitenlandse belastingplicht. Tevens wordt voorge-

steld in artikel 7.7, vierde lid, van de Wet IB 2001 een met artikel 5.3, vijfde lid, van de Wet IB 2001 vergelijkbare – en uitsluitend voor hoofdstuk 7 (belastingheffing van buitenlandse belastingplichten) van de Wet IB 2001 geldende – bepaling op te nemen voor de situatie dat de buitenlandse belastingplicht in de loop van het jaar aanvangt of eindigt.