

Vergaderjaar 2008–2009

31 717

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale Onderhoudswet 2009)

Nr. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 23 oktober 2008

Algemeen

Het verheugt mij dat de leden van de fracties van het CDA en de VVD met belangstelling kennis hebben genomen van het wetsvoorstel. Bij de beantwoording van de vragen is zoveel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, op de opmerkingen van de Nederlandse orde van belastingadviseurs (hierna: de Orde) is aan het slot ingegaan.

Belastingheffing van leden van het Europees Parlement

De leden van de fractie van het CDA kunnen zich vinden in de voorgestelde regeling voor de belastingheffing over de uitkeringen aan leden van het Europees Parlement onder de nieuwe regeling van het statuut. Deze leden vragen nog naar de werking van de regeling indien het betrokken (voormalige) lid in het buitenland woonachtig is, en hoe de heffingsrechten op grond van het Nederlands Standaardverdrag en het OESO-modelverdrag zijn verdeeld. De leden van de fractie van het CDA vragen ook of hierover in internationaal verband overleg is gevoerd.

In het onderhavige wetsvoorstel wordt de buitenlandse belastingplicht geregeld ter zake van de bezoldiging, de overbruggingstoelage en het pensioen van (voormalige) leden van het Europees Parlement die namens Nederland in dat parlement zijn gekozen. In het nieuwe statuut is de individuele lidstaten de ruimte gelaten de uitkeringen in de nationale belastingheffing te betrekken. Het voorkomen van dubbele belasting is daarmee een zaak van bilateraal overleg tussen de betrokken lidstaten. Indien een ander land ook het heffingsrecht over de bezoldiging claimt, zal dubbele belasting met behulp van de belastingverdragen worden voorkomen.

Op de bezoldiging van leden van het Europees parlement is de verdragsbepaling over zelfstandige arbeid (toewijzing aan werkstaat indien aldaar vast middelpunt) van toepassing als deze ook geldt voor zelfstandige werkzaamheden die niet soortgelijk zijn aan een vrij beroep. In andere gevallen is het restartikel (toewijzing aan woonstaat) van toepassing. Dit is af te leiden uit een recent arrest van de Hoge Raad¹. Op pensioenuitkeringen is het pensioenartikel van toepassing als dat niet is beperkt tot pensioenen die verband houden met de dienstbetrekking; in andere

¹ Arrest van de Hoge Raad van 12 oktober 2007, nr. 42292, BNB 2008/15c; LJN: AX8608.

gevallen geldt het restartikel. In beide gevallen is het uitgangspunt dat de woonstaat heffingsbevoegd is. Nederland zal in de eerstvolgende verdragsonderhandelingen met de meest betrokken landen (België, Frankrijk, Luxemburg en eventueel Duitsland) inzetten op een verdragsbepaling die de toedeling aan Nederland van het heffingsrecht over de uitkeringen op grond van het statuut aan in Nederland verkozen (voormalige) EP-leden en hun nabestaanden expliciet regelt.

Verzoek optie belaste levering en belaste verhuur onroerende zaken

De leden van de fractie van het CDA zijn uit oogpunt van administratieve lastenverlichting positief gestemd over het achterwege laten van een apart optieverzoek aan de inspecteur voor belaste leveringen van onroerende zaken. Wel vragen de leden van deze fractie – ook met betrekking tot het achterwege laten van het optieverzoek tot belaste verhuur – of misbruik op enigerlei wijze mogelijk is en naar de wijze van voorkoming daarvan. Verder vragen de leden van de fractie van het CDA waarom voor de optie belaste levering van onroerende zaken niet eerder in de praktijk is overgegaan tot een goedkeurende regeling zoals bij de verhuur. Door het onderhavige voorstel vervalt het aparte formele verzoek aan de inspecteur in het geval via een notariële akte de optie wordt verwerkt. Dit betekent echter niet dat daarmee materieel iets aan de eisen om voor een optie in aanmerking te komen wijzigt. Louter de formaliteit om het verzoek apart aan de inspecteur voor te leggen vervalt. Hierdoor wordt de mogelijkheid voor misbruik van de regeling niet verruimd ten opzichte van de huidige situatie. Mocht blijken dat partijen niet aan de optievoorwaarden voldoen dan zullen dezelfde gevolgen als nu in werking treden. Ik zie dan ook geen reden om te vrezen voor misbruik als gevolg van de voorgestelde maatregel. Hetzelfde geldt overigens ook voor het achterwege laten van het aparte optieverzoek bij verhuur. Gelet op de positieve ervaringen met de goedgekeurde wijze om via de schriftelijke huurovereenkomst te opteren voor de belaste verhuur, is besloten deze mogelijkheid voor de verhuur in de wet op te nemen. Tegelijk is besloten om te verkennen of een soortgelijke maatregel ook mogelijk is voor de optie belaste levering. Uit het oogpunt van rechtshandhaving door de Belastingdienst en uit het oogpunt van de rechtsbescherming van partijen, bleek de vastlegging van de optie in de notariële akte voldoende zekerheid te bieden over de btw-gevolgen voor partijen en voldoende informatie voor de rechtshandhaving door de Belastingdienst. Daarom is ervoor gekozen om tegelijk met de nieuwe regeling voor de optie belaste verhuur een wettelijke regeling voor de optie belaste levering op te nemen. Er is voor de optie belaste levering niet eerder tot een goedkeurende regeling in de praktijk overgegaan, omdat de rechtsgevolgen van een dergelijke goedkeuring – zonder wettelijke grondslag en gelet op de daarmee vaak gepaard gaande grote financiële belangen – voor partijen te onzeker zijn. Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA of de optie belaste levering via de notariële akte voor zowel de leverende als de afnemende ondernemer positief zal uitwerken. In de huidige situatie moet naast hetgeen partijen al zijn overeengekomen over de keus voor een met omzetbelasting belaste levering ook op tijd een afzonderlijk verzoek daartoe bij de inspecteur worden ingediend. Nu gaat dit afzonderlijk verzoek vaak gepaard met faxberichten aan en telefoongesprekken van de notaris met de inspecteur om zeker te zijn dat het verzoek de inspecteur tijdig heeft bereikt. Naast het wegvallen een extra administratieve handeling op zich, hetgeen de leden van de fractie van het CDA als positief bestempelen, vallen hiermee ook de negatieve gevolgen van een niet tijdig verzoek aan de inspecteur weg. In de huidige regeling is het noodzakelijk dat voorafgaand aan de levering het verzoek bij de inspecteur was ingediend. Als dit verzoek na de levering bij de inspecteur binnen komt, is er geen herstel meer mogelijk en is de leve-

ring alsnog tegen de wil van de handelende partijen vrijgesteld van btw. Dit leidt er dan vaak toe dat de leverende ondernemer een deel van de btw die terzake van het pand in aftrek is gebracht, moet terugbetalen aan de Belastingdienst (de zogenoemde herzienings-btw). Deze btw zal de leverancier uiteraard aan de koper willen doorberekenen. Voor beide partijen is dat erg ongelukkig, zeker als men al met elkaar was overeengekomen dat de levering belast zou plaatsvinden. De optie via de notariële akte is dan ook naar mijn overtuiging op het punt van de rechtszekerheid voor partijen en de administratieve lasten positief voor alle partijen.

Kwijtscheldingsregeling conserverende aanslag aanmerkelijk belang

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom de wijziging van de kwijtscheldingsregeling in verband met de verlaging van het tarief van de dividendbelasting per 1 januari 2007 niet eerder heeft plaatsgevonden. Destijds heeft abusievelijk geen wijziging van de kwijtscheldingsregeling plaatsgevonden. Dit wordt rechtgezet in het onderhavige wetsvoorstel. De wijziging treedt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2007 in werking.

De leden van de fractie van het CDA vragen of in alle gevallen het juiste bedrag van de conserverende aanslag wordt kwijtgescholden. De vraag van deze leden sluit naar mijn oordeel aan bij de opmerkingen in paragraaf 2.1 van het commentaar van de Orde. De Orde stelt zich daarin op het standpunt dat het bedrag van de kwijtschelding van de conserverende aanslag voor aanmerkelijkbelanghouders bij dividenduitkeringen te laag is. Bij dividenduitkeringen wordt – als er een belastingverdrag van toepassing is – 15% dividendbelasting op de conserverende aanslag afgeboekt. Dit terwijl aan het verdragsland een aanvullend heffingsrecht toekomt. Als het aanmerkelijk belang binnen de tienjaarsperiode wordt vervreemd, kan hierdoor meer belasting zijn verschuldigd dan wanneer de belastingplichtige niet was geëmigreerd. Dit is volgens de Orde in strijd met de belastingverdragen en het EU-recht.

Ik wil in de eerste plaats opmerken dat het onderhavige wetsvoorstel geen wijziging brengt in het bedrag van de kwijtschelding. Onderstaande tabel maakt dat inzichtelijk.

Situatie	Heffing tot 1-1-2007	Heffing na 1-1-2007	Kwijtschelding (geldt zowel voor als na 1-1-2007, na de voorgestelde wijziging)
Geen verdrag	25%	25% ²	25%
Verdrag met ab-bepaling voor dividend (artikel 10, lid 9)	25%	25% ²	25%
Verdrag zonder ab-bepaling voor dividend	15% ³	15% ⁴	15%

¹ Waarvan 15% voorheffing door de inhouding van dividendbelasting, en 10% «aanvullende» heffing via de aanslag inkomstenbelasting.

² Zie vorige voetnoot.

³ Op grond van verdragen zonder ab-bepaling voor dividenden moet de dividendbelasting doorgaans worden teruggebracht naar 15%.

⁴ Zie vorige voetnoot.

Met de conserverende aanslag wordt de Nederlandse aanmerkelijkbelangclaim (25% van de waardemutatie van het aanmerkelijk belang tot de emigratie) vastgesteld. In dit kader ziet de kwijtschelding met betrekking tot reguliere voordelen alleen op de feitelijk in Nederland verschuldigde belasting. De in Nederland verschuldigde belasting op dividenduitkeringen is in verdragsituaties overigens alleen 15% als geen aanmerkelijkbelangbepaling voor dividenden geldt. Bij verdragen waarmee Nederland wel een aanmerkelijkbelangbepaling voor dividenden heeft, wordt 15% dividendbelasting en 10% inkomstenbelasting geheven. In dat geval wordt

25% van de dividenduitkeringen afgeboekt op de conserverende aanslag (zie tabel).

De vraag of de conserverende aanslag in strijd is met de belastingverdragen ligt momenteel voor de Hoge Raad¹. Deze vraag beantwoord ik ontkennend. Dit gelet op het feit dat de conserverende aanslag voor de emigratie wordt opgelegd aan een inwoner van Nederland voor de waardeangroei van de aanmerkelijkbelangaandelen tot zijn emigratie. De kwijtschelding met het feitelijk in Nederland verschuldigde belastingbedrag komt naar mijn mening evenmin in strijd met deze belastingverdragen.

Naar mijn oordeel is de regeling evenmin strijdig met het Europees recht. Uit het arrest van het Europees Hof van Justitie in de zaak N (arrest van 7 september 2006 in de zaak C-470/04, N., Jur. 2006, blz. I-7409) kan worden afgeleid dat het EU-recht niet in de weg staat aan het opleggen van een conserverende aanslag in de huidige vorm, waarbij automatisch uitstel van betaling wordt gegeven en rekening wordt gehouden met waardeverminderingen na het verleggen van de woonplaats. Voor zover de bezwaren van de Orde zich richten op het feit dat belastingplichtige meer betaalt dan in een zuiver binnenlandse situatie doordat ook de andere lidstaat belasting heft (in het voorbeeld van de Orde 30) moet worden opgemerkt dat het EU-recht niet verplicht tot het geven van voorcoming van dubbele belasting, en Nederland de door de andere lidstaat geheven belasting dus niet in mindering hoeft te brengen op het bedrag van de conserverende aanslag (arrest van 14 november 2006 in de zaak C-513/04, Kerckhaert Morres, Jur. 2006, blz. I-10 697).

De leden van de CDA-fractie vragen hoeveel conserverende aanslagen er op dit moment zijn opgelegd.

Dit aantal is niet uit de systemen te halen. Wel is bekend dat er op dit moment voor 27 485 aanslagen (waarin ook de conserverende aanslagen zijn begrepen) uitstel van betaling is verleend op grond van specifiek in de Invorderingswet 1990 geregelde uitstelregelingen. Dat aantal is exclusief uitstel dat wordt verleend omdat de belanghebbende bezwaar heeft gemaakt tegen de aanslag en uitstel wegens betalingsonmacht.

Motie Jurgens

De leden van de fractie van het CDA vragen om een overzicht van de resterende delegatiebepalingen die afwijking van de wet mogelijk maken alsook een overzicht van komende wetsvoorstellen waarbij deze delegatiebepalingen worden aangepast. Bovendien willen genoemde leden graag van de regering horen waarom deze delegatiebepalingen niet in het voorliggende wetsvoorstel worden aangepast.

De nu nog niet aangepaste bepalingen met een delegatiebepaling die afwijking van de wet mogelijk maken zijn de volgende: artikel 5, vierde lid, van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK); artikel 53, aanhef en onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR); artikel 28a, vierde lid, en artikel 33 van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964); artikel 28 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969).

Met betrekking tot de wijziging van de BRK, waarvoor ook de instemming van de overige onderdelen van het Koninkrijk is vereist, is de inzet om deze mee te laten lopen met de eerstvolgende aanpassing van deze regeling. Eventueel is het ook mogelijk om deze wijziging al mee te nemen bij op korte termijn te verwachten formele wijziging van de BRK inzake de aanpassing van de aanduiding «Nederlandse Antillen» in Curaçao en Sint Maarten.

De wijziging van de WBR is niet meegenomen aangezien op basis van de bepaling die afwijking van de wet mogelijk maakt, in artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer een regeling is opge-

¹ Zie conclusie A-G Wattel, 4 oktober 2006, nr. CPG 42 702, LJN: AZ2238.

nomen inzake verkrijgingen van onroerend goed bij onderhandse akten door zaakwaarnemers. Deze bepaling was nodig in verband met de in 1956 getroffen overgangsregeling voor – toen al actieve – zaakwaarnemers. Op basis van genoemd artikel 7 gelden voor (verkrijgingen op grond van akten opgesteld door) deze zaakwaarnemers dezelfde regelingen als voor (verkrijgingen op grond van akten opgesteld door) notarissen. De getroffen overgangsmaatregel – en derhalve ook artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer – zal haar betekenis verliezen zodra de laatste zaakwaarnemer die in 1956 actief was, ophoudt als zodanig actief te zijn. Zodra dat het geval is, kan artikel 7 Uitvoeringsbesluit vervallen en kan ook artikel 53 WBR zodanig worden aangepast dat er geen afwijking van de wet meer wordt toegestaan.

Artikel 28a Wet LB 1964 wordt in het kader van het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2009 (Tweede Kamer, vergaderjaar 2008/09, 31 705, nr. 2) met ingang van 1 januari 2010 geheel vervangen, waarbij de mogelijkheid van afwijking van de wet niet langer is opgenomen.

Met betrekking tot artikel 33 Wet LB 1964 en artikel 28 Wet VPB1969 tot slot wordt opgemerkt dat aanpassing van deze artikelen, mede gelet op de omvang en complexiteit van de daarop gebaseerde lagere regelgeving (het gaat daarbij o.a. om het besluit beleggingsinstellingen en de regelgeving inzake de fiscale eenheid), zodanig tijdrovend is dat in verband met de overige wetgevende activiteiten die de komende tijd op het programma staan nog niet te zeggen is op welke termijn en bij welk wetsvoorstel één of meer van deze artikelen zullen kunnen worden aangepast.

Artikelsgewijs

Artikel I, onderdeel A

De leden van de fractie van het CDA vragen of het naar verwachting nodig is om bij ministeriële regeling regels te stellen met betrekking tot de inhoud van de openbaar-vervoerverklaring en van de reisverklaring, en voor de uitvoering van artikel 3.87 Wet IB 2001. In artikel 16 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 zijn reeds nadere regels gesteld. Het eerste lid stelt regels aan de inhoud van de openbaar-vervoerverklaring. Het tweede lid stelt regels aan de inhoud van de reisverklaring. Het derde lid bepaalt dat de belastingplichtige op verzoek de reisverklaring, alsmede de plaatsbewijzen, aan de inspecteur verstrekt. Omdat met de wijziging van artikel 3.87 Wet IB 2001 geen inhoudelijke wijziging is beoogd, hoeven de regels die bij ministeriële regeling zijn gesteld niet aangepast te worden.

Artikel II, onderdeel B

Gevraagd wordt of er ten gevolge van het abusievelijk niet opnemen dat de inhoudingsplichtige gehouden is de verblijfsrechtelijke status voor het verrichten van arbeid vast te stellen en op te nemen in de loonadministratie, gevallen geweest zijn waarin ten onrechte het anoniementarief is toegepast.

Het anoniementarief wordt geregeld in artikel 26b Wet LB 1964. In onderdeel c van dat artikel is opgenomen dat het anoniementarief van toepassing is in het geval de inhoudingsplichtige verzuimt de verblijfsrechtelijke status ter zake van het verrichten van arbeid vast te stellen en op te nemen in de loonadministratie overeenkomstig artikel 28, onderdeel e, Wet LB 1964. In dat onderdeel e is abusievelijk niet opgenomen dat de inhoudingsplichtige gehouden is de verblijfsrechtelijke status voor het verrichten van arbeid vast te stellen en op te nemen in de loonadministratie. Dit betekent dat in het geval de inhoudingsplichtige niet die verblijfsrechtelijke positie heeft vastgesteld en in de loonadministratie heeft opgenomen, dit er niet toe kan leiden dat het anoniementarief van

toepassing is. Mocht in de afgelopen periode (vanaf 1 januari 2008) toch op grond van het niet vaststellen en in de loonadministratie opnemen van de verblijfsrechtelijke positie ter zake van het verrichten arbeid, het anoniemtarief zijn toegepast, dan kan dit op de reguliere wijze worden hersteld.

Artikel III, onderdeel A

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe het vervallen van de uitzondering voor niet in Nederland wonende bestuurders en commissarissen van Nederlandse vennootschappen zich verhoudt tot de doelstelling om speur- en ontwikkelingswerk in Nederland te stimuleren. Voorts vragen zij naar de budgettaire gevolgen van deze wijziging.

De wijziging behelst slechts het vervallen van de voorwaarde met betrekking tot de woonplaats van bestuurders/commissarissen van een Nederlandse vennootschap. De voorwaarde met betrekking tot de plaats waar de werkzaamheden worden verricht (artikel 1, eerste lid, onderdeel n, aanhef, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen) is en blijft voor bestuurders en commissarissen hetzelfde als voor andere werknemers. Om in aanmerking te komen voor de afdrachtvermindering voor speur- en ontwikkelingswerk moet de bestuurder/commissaris bovendien ook anders dan in de hoedanigheid van bestuurder/commissaris werkzaamheden verrichten waarvoor hij in Nederland voor de loonbelasting als werknemer wordt aangemerkt. Dit gelet op artikel 2, tweede lid, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen in samenhang met artikel 2, derde, vierde en vijfde lid, Wet LB 1964.

De budgettaire gevolgen van de wijziging van artikel 2 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen zijn circa € 0,5 miljoen en worden gedekt binnen het budget voor de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk.

Artikel IV, onderdeel C

Met de wijziging van artikel 15 Wet VPB 1969 is de bepaling in overeenstemming gebracht met de motie Jurgens. De aanpassing beoogt geen inhoudelijke wijziging.

Artikel VIII

Met de wijziging van art. 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de desbetreffende regeling in overeenstemming gebracht met de motie Jurgens en is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Zoals ook in de memorie van toelichting is aangegeven, is aan deze delegatiebepaling (nog) geen uitvoering gegeven. Er zijn geen ontwikkelingen die aanleiding geven dat thans wel te doen.

Artikel IX, onderdeel C

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom artikel 19, eerste lid, onderdeel c, van de Invorderingswet 1990 niet alleen wordt gesynchroniseerd met artikel 475c van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, maar ook wordt uitgebreid ten opzichte van dat artikel en nu ziet op alle uitkeringen ingevolge een lijfrentespaarrekening of lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001.

Artikel 3.126a Wet IB 2001 bevat een regeling inzake uitgaven voor inkomensvoorzieningen via een lijfrentespaarrekening of lijfrentebeleggingsrecht. Het vierde, vijfde en zesde lid van dit artikel gaan over de diverse uitkeringen in dit kader. Omdat artikel 475c van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering een regeling geeft van een beslagvrije voet

verbonden aan vorderingen tot periodieke betaling, wordt in dat artikel niet verwezen naar artikel 3.126a, vijfde lid, Wet IB 2001 omdat het in die bepaling gaat om een éénmalige uitkering. De regering ziet geen reden om artikel 19 van de Invorderingswet 1990 niet van toepassing te laten zijn op een éénmalige uitkering op grond van artikel 3.126a, vijfde lid, Wet IB 2001. Daarom is ervoor gekozen alle uitkeringen ingevolge een lijfrentespaarrekening of lijfrentebeleggingsrecht als bedoeld in artikel 3.126a Wet IB 2001 voor de toepassing van artikel 19 Invorderingswet 1990 uniform te behandelen.

Artikel XII

Met deze wijziging is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het betreft het regelen op wetsniveau wat eerder op het niveau van een ministeriële regeling was geregeld in het kader van de motie Jurgens.

Artikel XIII

De leden van de fractie van het CDA vragen of de opsomming van gevallen waarin er buiten de schuld van de belastingplichtige geen behoefte bestaat aan het vignet uitputtend is. De concrete regeling zal opgenomen worden in een ministeriële regeling. Dit is inderdaad met het oog op mogelijke praktijkgevallen die op dit moment niet zijn voorzien. Wel is te zeggen dat er naast de opsomming weinig gevallen zullen zijn waarin deze situatie zich voordoet. Wanneer een vervoerder besluit geen activiteiten meer in Nederland te ontplooien worden de kosten bijvoorbeeld wel in rekening gebracht, omdat er dan sprake is van een handelen door de belastingplichtige zelf.

Verder vragen de leden van de fractie van het CDA of de teruggave, nu die aan de houder wordt verleend, terwijl dat voorheen de bezitter van het vignet was, wel bij de juiste persoon terecht komt. Het doel van deze bepaling is om in ieder geval helderheid te scheppen over de partij die de teruggave ontvangt. Die duidelijkheid in de vorm van een papieren bewijsstuk ontbreekt nu immers. De houder is, omdat deze ook de belastingschuldige is, hiervoor de meest voor de hand liggende persoon. Het bedrag van de teruggave kan in de privaatrechtelijke sfeer worden verrekend. In het geval een voertuig total loss gereden wordt, gaat het houderschap bijvoorbeeld veelal over op de verzekeringsmaatschappij. Deze kan bij de hoogte van de uitkering rekening houden met de teruggave van het vignet die zij zal ontvangen.

Opmerkingen gemaakt door de Nederlandse orde van belastingadviseurs

Hierna wordt ingegaan op het commentaar van de Orde voor zover de daarin vermelde punten hiervoor nog niet aan de orde zijn geweest.

Inkomstenbelasting; inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) Fictief rendement (art. 4.14 Wet Inkomstenbelasting 2001)

De Orde vraagt of een belang van 5% of meer in een vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a Wet VPB 1969 per definitie een laagbelaste beleggingsdeelneming is in de zin van artikel 13, tiende lid, van die wet.

Dit kan worden bevestigd. Een belang van 5% of meer in een vrijgestelde beleggingsinstelling is alleen geen laagbelaste beleggingsdeelneming als sprake is van een vastgoeddeelneming ingevolge de consolidatie van artikel 13, dertiende lid, Wet VPB 1969.

Voorts vraagt de Orde naar de samenhang tussen de verplichte herwaardering van artikel 3.29a Wet IB 2001 voor belangen in vrijgestelde beleggingsinstellingen en daarmee vergelijkbare buitenlandse lichamen en de verplichte herwaardering van artikel 13a Wet VPB 1969 voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen. De Orde constateert een zekere overlap en vraagt welke bepaling voorrang heeft.

Artikel 3.29a Wet IB 2001 geldt voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting en voor belangen vanaf één aandeel. Wat dat betreft werkt deze bepaling dus ruimer dan de herwaarderingsverplichting van artikel 13a Wet VPB 1969 die alleen geldt voor belangen van 25% of meer in laagbelaste beleggingsdochters waarvan de bezittingen voor 90% of meer bestaan uit vrije beleggingen. Alleen ingeval een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting een belang van 25% of meer heeft in een vrijgestelde beleggingsinstelling of een daarmee vergelijkbaar buitenlands lichaam, is dus sprake van een overlap. De overlap leidt niet tot fricties, nu ingevolge beide bepalingen de herwaardering leidt tot de waarde in het economische verkeer.

De Orde vraagt verder of artikel 4.14 Wet IB 2001 niet ook achterwege zou moeten blijven als de (Nederlandse) vennootschap waarin het aanmerkelijk belang wordt gehouden, op haar beurt een laagbelaste beleggingsdeelneming in de zin van artikel 13a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 houdt.

In situaties van overlap van artikel 13a Wet VPB 1969 met artikel 3.29a Wet IB 2001 zal op grond van het gewijzigde tiende lid van artikel 4.14 Wet IB 2001 artikel 4.14 Wet IB 2001 achterwege blijven. Mochten zich in de praktijk situaties voordoen waarin artikel 3.29a Wet IB 2001 niet, maar artikel 13a Wet VPB 1969 wel van toepassing is, dan kunnen die aan het departement worden voorgelegd.

Belastingkorting voor aanmerkelijkbelangverliezen (art. 4.53 Wet IB 2001)

De Orde vraagt zich af of het niet eenvoudiger is de wachtttermijn van twee jaren te schrappen en steeds in het jaar waarin het aanmerkelijkbelangverlies wordt geleden, toe te staan dat de belastingplichtige op diens verzoek 25% van het aanmerkelijkbelangverlies kan verrekenen met de belasting die hij over zijn inkomen in box 1 is verschuldigd. Volgens de Orde maakt dit de uitzonderingen op de wachtttermijnen overbodig en het systeem voor verrekening van aanmerkelijkbelangverliezen overzichtelijker. De belastingplichtige zou in dat geval een aanmerkelijkbelangverlies steeds één jaar kunnen terugwentelen in box 2 en negen jaren vooruitwentelen in box 2, dan wel op zijn verzoek negen jaren vooruit verrekenen met de inkomstenbelasting die hij is verschuldigd over zijn inkomen uit werk en woning (box 1).

De Wet IB 2001 is gebaseerd op het stelsel van gesloten boxen. Het stelsel heeft tot gevolg dat een verlies in de ene box niet kan worden verrekend met inkomen in de andere box. Wanneer een aanmerkelijkbelanghouder zijn – na het beëindigen van zijn aanmerkelijkbelangpositie – resterend verlies uit aanmerkelijk belang nimmer kan verrekenen in box 2, leidt dit echter tot onredelijke gevolgen. Daarom is in artikel 4.53 Wet IB 2001 voor deze situatie een regeling getroffen. De regeling houdt in dat dit verlies na de wachtttermijn op verzoek kan worden omgezet in een belastingkorting die in mindering wordt gebracht op de belasting in box 1. Deze maatregel is destijds ingevoerd als de tegenhanger van de regeling in artikel 4.24 Wet IB 2001. Daarbij is aangegeven dat de wachtttermijn is opgenomen om een zekere drempel op te werpen tegen oneigenlijke methoden om een latent verlies te gelde te maken terwijl het uiteindelijke belang bij de activiteiten behouden blijft. De destijds gehanteerde argumenten voor het opnemen van de wachtttermijn gelden nog onverkort. Gelet op het voorgaande is het schrappen van de wachtttermijn niet wenselijk.

De Orde is van mening dat er geen duidelijke lijn valt te ontdekken in het berekenen van invorderingsrente bij uitstelregelingen, bij sommige in artikel 25 van de Invorderingswet 1990 genoemde uitstelregelingen wordt wel invorderingsrente berekend en bij andere uitstelregelingen niet. De hoofdregel is dat invorderingsrente wordt berekend bij overschrijding van de voor de belastingaanslag geldende betalingstermijn. Indien voor een belastingaanslag uitstel van betaling is verleend wordt de betalingstermijn overschreden zodat invorderingsrente verschuldigd is.

In artikel 28, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 staan de gevallen opgesomd waarin wordt afgeweken van de hoofdregel. Indien op grond van artikel 25, derde, vijfde, zesde, achtste, negende, elfde of zeventiende tot en met negentiende lid, van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling is verleend, zal dit uitstel renteloos zijn.

De uitstelfaciliteiten in artikel 25, vijfde, zesde, achtste en elfde lid, van de Invorderingswet 1990 hebben betrekking op conserverende aanslagen. Uitstel van betaling verleend voor conserverende aanslagen is in elk geval renteloos. Deze aanslagen worden in de regel niet ingevorderd maar na verloop van een in de wet neergelegde termijn kwijtgescholden of vernietigd, tenzij zich een omstandigheid heeft voorgedaan die heeft geleid tot beëindiging van het uitstel en invordering van de aanslag noodzakelijk maakt. Om die reden wordt pas invorderingsrente berekend na beëindiging van het uitstel. Naast de conserverende aanslagen zijn er aanslagen waarvoor renteloos uitstel wordt verleend vanwege een bijzondere reden. Zo is het uitstel van artikel 25, derde lid, van de Invorderingswet 1990 renteloos vanwege het in het artikel verwoorde belang op sociaal-economisch of cultureel gebied dat een begunstigende behandeling rechtvaardigt¹.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager

¹ Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 6, blz. 61 en 62.