

Vergaderjaar 2009–2010

32 129

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010)

Nr. 8

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 23 oktober 2009

Inleiding

Het kabinet heeft met belangstelling kennisgenomen van de vragen van de fracties van het CDA, de PvdA, de SP, de VVD, de ChristenUnie en D66. Het verheugt mij dat de PvdA, de ChristenUnie en D66 met belangstelling kennis hebben genomen van het onderhavige wetsvoorstel. Het kabinet is verheugd dat het CDA en de VVD positief zijn over de maatregelen ter verbetering van de fiscale positie van de directeur-groootaandeelhouder. Daarnaast delen de PvdA en de VVD de mening van het kabinet dat het mogelijk moet zijn na te vorderen in geval een aanslag overduidelijk fout is. Het kabinet is voorts ingenomen met de steun van de SP voor de aanpak van constructies in de BPM en het voorstel tegen het opvoeren van auto's.

Bij de beantwoording van de vragen is zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden. Voor zover hiervan is afgeweken, is op de oorspronkelijke plaats van de vraag in het verslag een verwijzing opgenomen naar het onderdeel waar die vraag is beantwoord.

Algemeen

De leden van de fractie van de VVD vragen het kabinet in te gaan op hun mening dat de veelheid van de voorgestelde maatregelen een zorgvuldige behandeling nauwelijks mogelijk maken. Voorts vragen deze leden welke alternatieve werkwijze bij het doen van de voorstellen denkbaar zou zijn. Zoals de leden van de fractie van de VVD bekend is, gaat het onderhoud van het fiscaal stelsel jaarlijks gepaard met een veelheid aan voorstellen van verschillende karakter. Daaronder behoren voorstellen met een budgettair karakter, technische voorstellen, vereenvoudigingsvoorstellen, voorstellen tot implementatie van EU-regelgeving en structuurwijzigingen. Het kabinet streeft er altijd naar om deze voorstellen op een zo eenvoudig mogelijke wijze aan de Staten-Generaal te presenteren, rekening houdend met het door de Raad van State gehanteerde kader. Zoals in het nader rapport bij het Belastingplan 2010 uitgebreid is toegelicht, heeft het kabinet bij de vormgeving van het Belastingplan 2010 en aanverwante wetsvoorstellen zich rekenschap gegeven van de druk die deze wetten op

de parlementaire behandeling leggen. Juist om de beide Kamers der Staten-Generaal in staat te stellen in een behoorlijk wetgevingsproces de wetsvoorstellen te kunnen behandelen heeft het kabinet de voorstellen dit jaar verdeeld over zes verschillende fiscale wetsvoorstellen. Los van deze zes wetsvoorstellen die onderdeel uitmaken van het fiscaal pakket Belastingplan 2010 heeft het kabinet bovendien conform het door de Raad gehanteerde kader de fiscale voorstellen die als structuurwijziging zijn te kenschetsen of implementatie van EU-regelgeving in nationale wetgeving behelzen in aparte wetsvoorstellen aangeboden, zoals de voorstellen van wet inzake het fiscaal stelsel BES-eilanden en het voorstel van wet houdende de implementatie van het BTW-pakket respectievelijk van de horizontale accijnsrichtlijn. Vanzelfsprekend dient bij de behandeling van een fiscaal pakket zoals het Belastingplan 2010 en zijn aanverwante voorstellen altijd een afweging gemaakt te worden tussen enerzijds de noodzaak om de wijzigingen in de fiscale wetgeving zodanig tijdig te kunnen doorvoeren dat deze aan het begin van het nieuwe fiscale jaar ten uitvoer kunnen worden gebracht en anderzijds de druk die een dergelijke behandeling op de Kamer legt. Daarbij biedt een gebundelde behandeling van alle voorstellen in een fiscaal pakket vanuit het oogpunt van wetgevings-economie voor zowel kabinet als ook Staten-Generaal voordelen, getuige ook de traditie van het belastingplan. Het kabinet constateert op basis van het besluit in de procedurevergadering van de commissie Financiën op 23 september jl. dat de Tweede Kamer daarbij ten aanzien van vijf wetsvoorstellen eenzelfde afweging als het kabinet heeft gemaakt en dit najaar niet alleen de wetsvoorstellen te willen behandelen waarvan het kabinet inwerkingtreding per 1 januari wenselijk acht, maar ook de wetsvoorstellen waarvoor dat niet nodig is. De wetgevingseconomie is hiermee naar de mening van het kabinet gediend.

Verbeteren fiscale positie directeur-grotoaandehouder

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de mogelijkheden die het kabinet ziet om praktijkproblemen met de verklaring arbeidsrelatie dga (de VAR-dga) in overleg met het bedrijfsleven zoveel mogelijk weg te nemen. In het commentaar van VNO-NCW en MKB-Nederland wordt als probleem genoemd dat de VAR-dga niet werkt als er werkzaamheden worden verricht voor vennootschappen waarin de dga aandelen heeft, hoe weinig ook. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat een VAR, en dus ook een VAR-dga, duidelijkheid beoogt te geven over de arbeidsverhouding tussen de houder van zo'n verklaring en de opdrachtgever, een derde. De VAR-dga is niet bedoeld voor de beoordeling van andere arbeidsverhoudingen. In situaties van verbondenheid van vennootschappen bij wie arbeidsverhoudingen bestaan, kan overigens veelal gebruik worden gemaakt van de doorbetaaldloonregeling van artikel 32d van de Wet op de loonbelasting 1964. Een ander aspect is dat de Regeling aanwijzing directeur-grotoaandehouder duidelijkheid geeft omtrent de verzekeringspositie van de dga voor de werknemersverzekeringen. Het gebruik van een VAR-dga is om die redenen in de uitvoering beperkt. Ik onderzoek overigens de mogelijkheden om via een webmodule eenvoudig en snel (bindende) duidelijkheid te verschaffen over de kwalificatie van een arbeidsrelatie met het oog op de mogelijke inhoudingsplicht. Het bedrijfsleven zal – zo merk ik naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van het CDA nog op – bij de ontwikkeling van zo'n module worden geconsulteerd.

De vraag van de leden van de fracties van de PvdA en de VVD om in te gaan op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) en VNO-NCW en MKB-Nederland, wordt, voor zover dit niet reeds meegenomen wordt in de hiernavolgende antwoorden, beantwoord in het onderdeel «Overig» van deze nota naar aanleiding van het verslag.

In reactie op de vraag van de leden van de fractie van de PvdA waarom de onderdelen 2.2 en 2.3 die handelen over het erven, schenken en overdragen tegen schuldigerkenning van ab-aandelen in het wetsvoorstel OFM 2010¹ zijn opgenomen en niet in het wetsvoorstel tot Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (hierna: wetsvoorstel wijziging Successiewet)², merk ik het volgende op. In de desbetreffende onderdelen is een pakket aan maatregelen opgenomen dat met name ziet op de inkomstenbelastingheffing van de directeur-grootaandeelhouder. Om die reden is ervoor gekozen om deze maatregelen op te nemen in het wetsvoorstel OFM 2010 en niet in het wetsvoorstel wijziging Successiewet.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet expliciet kan aangeven waarom niet is gekozen voor het van toepassing verklaren van alle doorschuif Faciliteiten die een IB-ondernemer mag benutten. Doorschuifregelingen bij ondernemingen zijn gericht op de (onbelemmerde) voortgang/voortzetting van de economische bedrijvigheid. Een eventuele afrekening kan een probleem geven bij de voortgang van de onderneming. Bij terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen speelt dit niet. Hierdoor is er minder aanleiding om afrekening vanwege het beëindigen van een terbeschikkingstelling uit te stellen of door te schuiven. De doorschuifregelingen die gelden in de winstsfeer in geval van overlijden en ontbinding van een huwelijksgemeenschap gelden reeds voor resultaat uit overige werkzaamheden en de tbs-regeling. Ook geldt er voor resultaat uit overige werkzaamheden en de tbs-regeling – net zoals in de winstsfeer – een mogelijkheid tot geruisloze terugkeer uit de bv. De doorschuifregeling bij overdracht naar een mede-ondernemer opgenomen in artikel 3.63 van de Wet IB 2001 geldt niet ten aanzien van resultaat uit overige werkzaamheden en de tbs-regeling. Het is niet passend bij doel en strekking van artikel 3.63 van de Wet IB 2001 omdat feitelijk sprake is van een vervreemding van een los vermogensbestanddeel en niet van een voortzetting van een gedeelte van de onderneming na een samenwerkingsverband van meer dan 36 maanden. De doorschuifregeling bij de omzetting van de onderneming in een bv of nv opgenomen in artikel 3.65 van de Wet IB 2001 geldt eveneens niet ten aanzien van resultaat uit overige werkzaamheden en de tbs-regeling. Deze faciliteit is niet bedoeld voor inbreng van onzelfstandige onderdelen van een onderneming.

De vraag van de leden van de fractie van de VVD over de gebruikelijk-loonregeling wordt beantwoord in de paragraaf «versoepeling gebruikelijkloonregeling».

De leden van de fractie van de VVD vragen waarop het percentage van minimaal 90 inzake het aandelenbezit bij de inbreng van een tbs-pand is gebaseerd. Achtergrond van de voorwaarde dat de inbrenger na de inbreng voor ten minste 90% van het totaal geplaatste aandelenkapitaal aandeelhouder is van de vennootschap, is dat voorkomen moet worden dat de inkomstenbelastingclaim wordt doorgeschoven naar andere partijen dan de belastingplichtige die de onroerende zaak heeft ingebracht. Er moet voor worden gewaakt dat er – als gevolg van de inbreng van de onroerende zaak en de uitreiking van aandelen door de vennootschap – verschuivingen optreden in de gerechtigdheid tot de winstreserves van de vennootschap en de gerechtigdheid tot de onroerende zaak. Dergelijke verschuivingen hebben fiscale consequenties. Genoemde verschuivingen treden niet op wanneer de inbrenger enig aandeelhouder is van de vennootschap waarin de onroerende zaak wordt ingebracht. Het zou daarom in de rede liggen dat als voorwaarde zou worden gesteld dat de inbrenger 100%-aandeelhouder is van de vennootschap waarin de onroerende zaak wordt ingebracht. Er is evenwel bepaald dat de inbreng-

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 2.

² Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 2.

faciliteit ook kan worden toegepast indien de inbrengende belastingplichtige na de inbreng voor ten minste 90% van het totaal geplaatste aandelenkapitaal aandeelhouder is. Hierdoor is het mogelijk dat de doorschuif-faciliteit ook toegepast wordt wanneer een klein deel (tot 10%) van het geplaatste aandelenkapitaal in handen is van een andere aandeelhouder dan de belastingplichtige die de onroerende zaak heeft ingebracht. Indien een groter deel van het totaal geplaatste aandelenkapitaal in handen is van andere aandeelhouders kan men de doorschuif-faciliteit toepassen door de onroerende zaak in te brengen in een bestaande eigen houdster-vennootschap of in een nieuw op te richten bv die de onroerende zaak vervolgens verhuurt aan de vennootschap waaraan de onroerende zaak ter beschikking was gesteld.

Gelet op de hiervoor beschreven achtergrond van de 90%-voorwaarde wordt dan ook geen aanleiding gezien om het voorstel van de NOB om deze voorwaarde te laten vervallen over te nemen.

Doorschuif-faciliteit bij schenken van aanmerkelijkbelang aandelen

De leden van de fractie van het CDA hebben een aantal vragen met betrekking tot het voor de toepassing van de doorschuifregeling bij schenking voorgestelde vereiste dat de bedrijfsopvolger reeds 36 maanden voor de schenking als bestuurder bij de desbetreffende vennootschap betrokken dient te zijn geweest. Ook de NOB, het Register Belastingadviseurs (hierna: het RB) en de redactie Vakstudienieuws hebben over deze voorwaarde vragen gesteld.

In reactie op de vraag van de leden van de fractie van het CDA hoe het kabinet denkt over het laten vervallen van dit vereiste merk ik op dat deze voorwaarde ertoe strekt om met de doorschuifregeling alleen reële bedrijfsoverdrachten te faciliteren. Zoals in de toelichting op het wetsvoorstel OFM 2010 is aangegeven, betekent (mede)bestuurderschap dat de verkrijger al nauw bij het reilen en zeilen van de onderneming is betrokken. Dit is een wijze van betrokkenheid die een «natuurlijke voorloper» is van de eigenlijke bedrijfsopvolging van de onderneming. Door het (mede-)bestuurderschap gedurende de driejaarstermijn wordt bovendien gestimuleerd dat de overdrager niet alleen de aandelen in de vennootschap waarin de onderneming wordt gedreven overdraagt, maar ook zijn kennis van die onderneming. Voorts wordt bereikt dat de relatie tussen de overdrager en overnemer voldoende duurzaam is. Elementen die voor een adequate bedrijfsopvolging zeer wezenlijk zijn. Gelet op het voorgaande kan het vereiste in de ogen van het kabinet dan ook niet worden gemist.

Tevens vragen deze leden of het kabinet heeft nagedacht over het invoeren van een overgangsmaatregel. Met de door deze leden voorgestelde maatregel waarbij bestuurders op 1 januari 2010 automatisch zullen kwalificeren ongeacht de duur van hun bestuurderschap, wordt aan de beoogde gevolgen met betrekking tot kennisoverdracht en duurzaamheid in het geheel voorbijgegaan. Dit acht het kabinet niet wenselijk. Overigens is het mogelijk dat zich omstandigheden voordoen die ten tijde van de toetreding van de (mede)bestuurder niet konden worden voorzien en die ertoe leiden dat het onredelijk zou zijn onverkort aan de driejaarstermijn vast te houden. Zoals eerder aangegeven zullen bij ministeriële regeling daarom in bijzondere gevallen afwijkingen worden toegestaan van deze termijn. Zoals eerder aangegeven zullen deze zo veel mogelijk gelijklopend zijn aan de regeling in de IB-sfeer, zoals opgenomen in artikel 13a van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de faciliteit beperkt is tot de bestuurder of dat deze ook kan worden toegepast bij een werknemer, zoals ook bij artikel 3.63 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) het geval is. Voor de toepassing van de doorschuifregeling bij

schenking van ab-aandelen wordt de voorwaarde gesteld dat de verkrijger reeds gedurende de 36 maanden als bestuurder in dienstbetrekking is van de vennootschap waarin hij het aanmerkelijk belang verkrijgt. Gelet op de achtergrond van de faciliteit is hiermee gezocht naar een criterium om de gewenste betrokkenheid van de verkrijger bij de onderneming te waarborgen. Indien ook de werknemer zou kwalificeren komt – om eenzelfde wijze van betrokkenheid te bewerkstelligen – de vraag op in hoeverre (kwalitatieve) eisen moeten worden gesteld aan de inhoud van het dienstverband. Dit is voor de toepassing van artikel 3.63 van de Wet IB 2001 in het verleden ook aan de orde gesteld.¹ Destijds is al aangegeven dat te denken valt aan de eis dat de werknemer drie jaar organisatorische verantwoordelijkheden moet hebben gehad. Een dergelijke eis is echter niet eenvoudig te formuleren en te controleren door de Belastingdienst. Met de keuze voor de functie van bestuurder kan de gewenste betrokkenheid van de verkrijger bij de onderneming wel worden gewaarborgd. In reactie op de vragen hieromtrent van het RB merk ik op dat de bestuurder diegene is die als statutair bestuurder staat ingeschreven in het Handelsregister van de Kamer van Koophandel en ook feitelijk als bestuurder functioneert.

Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA hoe de bestuurderseis wordt toegepast in gevallen waarin aandelen in een holdingmaatschappij worden geschonken en de verkrijger alleen is betrokken als bestuurder bij de werkmaatschappij. Voor de situatie dat in het kader van een bedrijfsopvolging een groep van vennootschappen (een holdingmaatschappij met een werkmaatschappij waarin de onderneming wordt gedreven) wordt geschonken, en de verkrijger bestuurder is van de werkmaatschappij gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan zijn verkrijging van de aandelen in de holdingmaatschappij, kan ik bevestigen dat ook wordt voldaan aan de bestuurderseis van artikel 4.17c, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001. Krachtens de delegatiebepaling in het vierde lid van genoemd artikel zal voor een dergelijke situatie in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 een regeling worden getroffen voor de bepaling of is voldaan aan de bestuurderseis.

In het verslag van een schriftelijk overleg over de notitie fiscale positie directeur-groootaandeelhouder is de opmerking opgenomen dat de praktijk inmiddels het signaal heeft afgegeven dat het onduidelijk is bij welke vennootschap de verkrijger bestuurder dient te zijn in een situatie van een groep van vennootschappen, en dat deze voorwaarde op dit punt zal worden aangevuld en verduidelijkt.² Met deze opmerking werd op de hiervoor voorgestelde regeling gedoeld, zo kan ik de leden van de fractie van het CDA mededelen naar aanleiding van hun vraag hierover. Naar aanleiding van de vraag van de NOB in dit kader merk ik op dat – in geval van gecertificeerde aandelen- de bestuurder van een stichting administratiekantoor niet kwalificeert voor de bestuurderseis. Het bestuur van zo'n stichting oefent de stemrechten op de aandelen in de vennootschap uit en vormt niet de directie/het bestuur van de vennootschap.

De leden van de fractie van het CDA vragen te bevestigen dat een schenking van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen aan de bedrijfsopvolger (bestuurder) bij deze bedrijfsopvolger niet wordt aangemerkt als voordeel uit dienstbetrekking. Naar aanleiding hiervan wijs ik op de voorbeelden in de memorie van toelichting waarin de zoon uit zuiver persoonlijke overwegingen aandelen van zijn vader krijgt of voor een te lage prijs van zijn vader koopt. Er zal dan geen sprake zijn van loon, ook al is de zoon ook bestuurder van de vennootschap. Het gaat in deze omstandigheden om een (materiële) schenking. Maar het kan ook anders zijn, waarbij ik als voorbeeld de situatie noem van iemand die bij een vennootschap in dienst treedt en daarbij zowel loon in geld als een «schenking»

¹ Kamerstukken II 2001/02, 28 188, nr. 1, p 3-4.

² Kamerstukken II 2009/10, 31 075, nr. 23.

(eventueel op termijn of onder voorwaarden) van aandelen bedingt. Die «schenking» vormt dan een vergoeding van arbeid van de werknemer als zodanig. Het hangt dus van de omstandigheden af of er hier sprake is van loon, ongeacht of de aandelen bij de schenker tot een aanmerkelijk belang behoorden. Het loonbegrip verandert niet door de voorgestelde faciliteit in de sfeer van het aanmerkelijk belang.

Op verzoek van de leden van de fractie van het CDA wordt hierna het in het algemene deel van de memorie van toelichting gegeven voorbeeld 1 uitgewerkt, uitgaande van een verkrijgingsprijs van 500 in plaats van 300. Overigens merkt de NOB er in haar commentaar terecht op dat in het voorbeeld de 5%-marge op grond van artikel 4.17a, zevende lid, van de Wet IB 2001 per abuis niet in aanmerking is genomen. Hiermee is in de uitwerking hierna wel rekening gehouden.

Voorbeeld 1

Belastingplichtige A bezit alle aandelen in X-bv. De waarde van de aandelen in X-bv bedraagt 1 000, waarvan 800 toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen en 200 aan het beleggingsvermogen van X-bv. Zijn verkrijgingsprijs bedraagt 500. A schenkt alle aandelen in X-bv aan zijn zoon B. De overdracht krachtens schenking vormt een vervreemding van de aandelen voor de waarde in het economische verkeer, zijnde 1 000. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen ad 840 (800 + 5%) wordt bij toepassing van de doorschuifregeling geen vervreemding geconstateerd. Resteert een vervreemding voor het deel dat ziet op het beleggingsvermogen ad 160. A kan van zijn verkrijgingsprijs 160 hierop in mindering brengen, waardoor per saldo bij A geen vervreemdingvoordeel wordt geconstateerd. Hierna heeft A nog 340 aan verkrijgingsprijs over. Dat gedeelte van de verkrijgingsprijs wordt doorgeschoven naar B. De verkrijgingsprijs voor B bedraagt 500, bestaande uit 160 voor het deel van de overdracht dat bij A een vervreemding vormt, plus 340, zijnde het restant van de verkrijgingsprijs van A dat wordt doorgeschoven.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat wordt bedoeld met een andere gift en hoe de zinsnede «indien sprake is van een andere gift, moet er over de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen worden afgerekend, alsmede over hetgeen meer wordt ontvangen dan die waarde» moet worden uitgelegd. Een schenking is een overeenkomst om niet, die ertoe strekt dat de ene partij, de schenker, ten koste van eigen vermogen de andere partij, de begiftigde, verrijkt (artikel 7:175 BW). Een gift is een ruimer begrip (artikel 7:186, tweede lid, BW), te weten een handeling die ertoe strekt dat een ander wordt verrijkt ten koste van het vermogen van degene die handelt. Onderscheidend tussen schenkingen en – wat het Burgerlijk Wetboek noemt – andere giften dan schenkingen, is dat een schenking altijd om niet is en een andere gift een gedeeltelijke tegenprestatie kent. Indien aandelen worden verkocht tegen een prijs lager dan de waarde in het economische verkeer, wordt er daarom in de tekst gesproken over «een andere gift». Overigens valt ook deze situatie onder artikel 4.17c van de Wet IB 2001, hoewel in de aanduiding van het artikel alleen de term «schenking» voorkomt. Aangezien de term «schenking»- als verzamelbegrip van formele schenking en materiële schenking – meer is ingeburgerd dan de term «gift», is de term «schenking» gebezigd.

De gevraagde zinsnede kan als volgt worden toegelicht. Indien een tegenprestatie wordt ontvangen die lager is dan de waarde in het economische verkeer van de aandelen, is voor het deel waarvoor geen tegenprestatie is ontvangen sprake van een andere gift. De doorschuifregeling bij schenking van ab-aandelen kan niet worden toegepast voor zover een tegenprestatie wordt ontvangen. De tegenprestatie wordt daarbij zoveel moge-

lijk toegerekend aan de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen van de bv. Indien sprake is van een andere gift, er is dus een tegenprestatie, is er voor de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen sprake van een belaste vervreemding, alsmede over hetgeen meer aan tegenprestatie wordt ontvangen dan die waarde. Ter verduidelijking wordt hierna het in het algemene deel van de memorie van toelichting gegeven voorbeeld 2 – betrekking hebbende op de toepassing van de doorschuifregeling bij een gift – herhaald, waarbij wel rekening is gehouden met de 5%-marge op grond van artikel 4.17a, zevende lid, van de Wet IB 2001. Tevens wordt wederom uitgegaan van een verkrijgingsprijs van 500.

Voorbeeld 2

Dezelfde uitgangpositie als in voorbeeld 1, maar nu verkoopt A alle aandelen in X-bv aan B voor 750. Ook deze overdracht vormt een vervreemding van de aandelen voor de waarde in het economische verkeer, zijnde 1 000. De ontvangen tegenprestatie ad 750 wordt zoveel mogelijk toegerekend aan de waarde in het economische verkeer van de aandelen voor zover toerekenbaar aan het beleggingsvermogen van X-bv. Het beleggingsdeel is 160, zodat van de tegenprestatie 160 hieraan wordt toegerekend. Het restant van de tegenprestatie is 590 en dat wordt aan het ondernemingsvermogendeel toegerekend. Voor het deel van de waarde in het economische verkeer van de aandelen dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen (840) wordt bij toepassing van de doorschuifregeling geen vervreemding geconstateerd, voor zover voor dat deel geen tegenprestatie is ontvangen. Voor dit deel bedraagt de tegenprestatie 590, zodat voor 250 (de gift) bij toepassing van de doorschuifregeling de vervreemding wordt teruggenomen. Bij A resteert een vervreemding voor 750. De schenker kan zijn volledige verkrijgingsprijs (500) hierop in mindering brengen, waardoor per saldo bij A een vervreemdingvoordeel wordt geconstateerd ten bedrage van 250. De verkrijgingsprijs voor B bedraagt 750, zijnde het deel van de overdracht dat bij A een vervreemding vormt. Omdat A zijn volledige verkrijgingsprijs in aanmerking heeft genomen, wordt geen verkrijgingsprijs van A doorgeschoven naar B.

De leden van de fractie van het CDA schetsen de structuur waarin sprake is van een aandeelhouder die alle aandelen bezit in een houdstermaatschappij, welke alle aandelen bezit in een werkmaatschappij. Zij vragen uiteen te zetten hoe wordt omgegaan met de situatie waarin de aandelen in de houdstermaatschappij door de aandeelhouder worden geschonken aan de bedrijfsopvolger (situatie 1) en de situatie waarin niet de aandelen van de aandeelhouder in de houdstermaatschappij worden geschonken aan de bedrijfsopvolger, maar de aandelen in de werkmaatschappij om niet worden overgedragen aan de bedrijfsopvolger (situatie 2). In de eerste situatie, de aandelen in de houdstermaatschappij worden door de aandeelhouder geschonken aan de bedrijfsopvolger, kan op verzoek de doorschuifregeling worden toegepast voor zover in de houdstermaatschappij een onderneming wordt gedreven. In de door deze leden geschetste situatie worden voor de toepassing van de doorschuifregeling de bezittingen en schulden van de werkmaatschappij toegerekend aan de houdstermaatschappij; er vindt derhalve als het ware een consolidatie plaats. Door deze consolidatie wordt het vermogen en dus ook het ondernemingsvermogen van de werkmaatschappij naar het niveau van de houdstermaatschappij getrokken. De ondernemingstoets vindt vervolgens bij deze houdstermaatschappij met inachtneming van deze toerekening plaats.

In de tweede situatie draagt de houdstermaatschappij de aandelen in de werkmaatschappij om niet over aan de bedrijfsopvolger. In dat geval wordt bij de directeur-grootaandeelhouder een dividenduitdeling gecon-

stateerd ter grootte van de waarde van de aandelen in de werkmaatschappij. Dit is een regulier voordeel uit aanmerkelijk belang dat niet onder de doorschuifregeling valt, nu de regeling zich richt op vervreemdingsvoordelen. Daarom is in het wetsvoorstel OFM 2010 voorgesteld om voor deze situatie een betalingsfaciliteit te creëren voor de IB-heffing die samenhangt met deze dividenduitdeling (wijziging van artikel 25, elfde lid, van de Invorderingswet 1990). Overigens kunnen belastingplichtigen er – na introductie van de doorschuifregeling bij schenking van ab-aandelen – ook voor kiezen om in het kader van een reële bedrijfsopvolging de houstermaatschappij via een juridische splitsing op te splitsen in twee vennootschappen, een vennootschap met de aandelen in de werkmaatschappij en een vennootschap met het overige beleggingsvermogen. Vervolgens kunnen de aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling van artikel 4.17c van de Wet IB 2001 worden geschonken aan de opvolger.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen waarom er voor is gekozen de nieuwe doorschuifregeling alleen toe te staan bij overdracht van de aandelen in de holding-bv en niet bij de aandelen in de werkmaatschappij-bv. Voorts constateren deze leden, net als het RB, dat de gangbare overdracht van aandelen in de werkmaatschappij administratief veel eenvoudiger is. Zij vragen het kabinet de gemaakte keuze nader toe te lichten en aan te geven welke argumenten het kabinet heeft om hier toch niet in mee te willen gaan. De Raad van State heeft in zijn advies opgemerkt dat de doorschuifregeling zou kunnen worden doorgetrokken naar de (materiële) schenking van aandelen in een werkmaatschappij door het te belasten reguliere voordeel te verminderen met een bedrag dat overeenkomt met de toerekening van het ondernemingsvermogen en als tegenhanger de verkrijgingsprijs van de aandelen in de werkmaatschappij of de aandelen in de houdstermaatschappij voor de begiftigde dienovereenkomstig te verlagen. Zoals ook in het nader rapport weergegeven, is bij het opstellen van het wetsvoorstel OFM 2010 overwogen om de doorschuifregeling bij schenking ook open te stellen voor indirect gehouden ab-aandelen.¹ Omdat in een dergelijke situatie sprake is van verschillende heffingssubjecten en meerdere heffingsaanknopingspunten is er voor gekozen dit niet te doen. De systematiek van de ab-wetgeving sluit aan bij het directe aandelenbezit en het in de wettekst vastleggen en omschrijven van fiscale gevolgen als een «verkapt dividend» (van de houdstervennootschap van de vervreemder aan de vervreemder) of een «informele kapitaalstorting» (van de verkrijger in zijn houdstervennootschap) is complex tenzij het betreft een simpele situatie van een werkmaatschappij met enkel ondernemingsvermogen. Bovendien is het niet aan de wetgever om iedere keuze voor een bepaalde structuur fiscaal te begeleiden. Dit geldt zeker indien er binnen de bestaande wetgeving, gegeven de mogelijkheden van een fiscaal geruisloze splitsing of aandelenfusie, voor de gekozen structuur al mogelijkheden zijn om een overdracht fiscaal geruisloos te bewerkstelligen. Weliswaar is een juridische splitsing minder eenvoudig dan een overdracht van de aandelen van de werkmaatschappij, maar de benodigde splitsing is een gevolg van de keuze voor een houdsterstructuur en de wens om alleen de aandelen in de werkmaatschappij over te dragen.

In de memorie van toelichting is door het kabinet aangegeven dat met betrekking tot de definitie van reële bedrijfsopvolgingen zoveel mogelijk is aangesloten bij de voorstellen die daartoe zijn gedaan in het wetsvoorstel wijziging Successiewet. Overigens kan het wel zo zijn dat er redenen zijn om soms af te wijken van hetgeen is voorgesteld in het wetsvoorstel Successiewet. In reactie op de vraag van de leden van de fractie van het CDA om een uiteenzetting van deze afwijkingen en de redenen daarvoor, merk ik het volgende op. Een van de bedoelde afwijkingen betreft de

¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 4.

hiervoor al besproken bestuurderseis welke niet geldt voor de schenkbelasting. Hiervoor is gekozen om in dat opzicht meer aan te sluiten bij de doorschuifregeling bij leven in de winstsfeer waar een soortgelijke voorwaarde is gesteld. Daarnaast gelden voor de schenkbelasting als voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling dat de ab-aandelen gedurende een periode van vijf jaren in bezit moeten zijn geweest van de schenker en dat de ab-aandelen gedurende vijf jaar na de schenking niet door de verkrijger mogen worden vervreemd, dan wel dat in deze periode de bv haar onderneming niet staakt. Deze voorwaarden gelden niet voor de toepassing van de doorschuifregeling voor de inkomstenbelasting. Redenen hiervoor zijn gelegen in het verschil in aard van de faciliteiten. Voor de inkomstenbelasting is sprake van een doorschuifregeling en wordt de claim behouden. Voor de schenkbelasting is sprake van een vrijstelling. Voorts is de in de tweede nota van wijziging op het wetsvoorstel wijziging Successiewet voorgestelde versoepeling voor kleine aandelenpakketten (met ondergrens van 0.5% in de werkmaatschappij) in de doorschuifregeling voor de inkomstenbelasting niet overgenomen.¹ Een dergelijke aanpassing zou € 5 miljoen kosten en hiervoor ontbreekt de benodigde budgettaire dekking.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de opsomming van de maatregelen om reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren op pagina's zes en zeven van de memorie van toelichting limitatief is en, hetgeen ook door de redactie Vakstudienieuws wordt gevraagd, of het kabinet overgangsrecht heeft overwogen voor reeds bestaande preferente aandelen (onderdeel d van de opsomming). In de opsomming zijn enkel de hoofdkenmerken van de doorschuifregeling opgenomen. In de nota naar aanleiding van het nader verslag bij het wetsvoorstel wijziging Successiewet ben ik ook ingegaan op de vraag of overgangsrecht voor bestaande preferente aandelen nodig is.² Zoals daar aangegeven is het in de praktijk gebruikelijk dat op het moment dat preferente aandelen worden gecreëerd de beoogde bedrijfsopvolger gaat participeren via gewone aandelen. De oude ondernemer treedt terug en houdt alleen nog preferente aandelen en de bedrijfsopvolger houdt € 18 000 in gewoon aandelenkapitaal. Aangezien bij het bepalen of de verkrijger reeds voor ten minste 5% van het geplaatste aandelenkapitaal aandeelhouder is van gewone aandelen geen rekening hoeft te worden gehouden met het preferente aandelenkapitaal, zal in de regel aan de eisen van artikel 4.17a, derde lid van de Wet IB 2001 zijn voldaan. Voor de echte bedrijfsopvolger is het invoeren van overgangsrecht dan ook niet nodig. In dit kader vraagt de NOB om voor bestaande gevallen, waarbij bedrijfs-overdracht in het verleden door middel van een vordering van de houstermaatschappij op de opvolger heeft plaatsgevonden, toe te staan de vordering om te zetten in preferente aandelen. De NOB merkt op dat dan in geval van overlijden kan worden gekozen tussen de regeling voor preferente aandelen en de overgangsregeling van artikel 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001. Het omzetten van een dergelijke vordering in preferente aandelen ligt naar mijn mening niet voor de hand, omdat de houstermaatschappij van de overdrager in een dergelijke situatie aandeelhouder zou worden van de houstermaatschappij van de opvolger.

In reactie op de vraag van de NOB om een definitie van het begrip preferente aandelen verwijs ik naar hetgeen hierover al voor de schenk- en erfbelasting is opgemerkt in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel wijziging Successiewet.³ Met de term preferente aandelen is beoogd aan te sluiten bij de uitleg die daaraan in het spraakgebruik wordt gegeven. Het gaat daarbij kort gezegd veelal om aandelen die alleen recht geven op een, al dan niet cumulatief, vast dividend en niet, ook niet gedeeltelijk, op de waardevermeerdering van de aandelen. In ieder geval vallen gewone aandelen die juridisch preferent genoemd

¹ Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 16.

² Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 13.

³ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9.

zouden kunnen worden, omdat zij bijvoorbeeld een bijzonder stemrecht hebben, niet onder de preferente aandelen zoals bedoeld in artikel 4.17a, derde lid, van de Wet IB 2001. Voor zover zou blijken dat de in artikel 4.17a, derde lid, van de Wet IB 2001 gekozen benadering aanpassing behoeft, bijvoorbeeld om ontwijkgedrag te voorkomen, zullen daartoe aanvullende voorstellen worden gedaan.

Het RB vraagt waarom in het delegatiekader van artikel 4.17a, vijfde lid, van de Wet IB 2001 niet is aangesloten bij de voorwaarden van artikel 4.17a, derde lid, van de Wet IB 2001. In artikel 4.17a, derde lid, van de Wet IB 2001 is de grondvorm neergelegd wanneer sprake is van een gefaseerde bedrijfsopvolging waarbij sprake is van een directe aandeelhoudersrelatie. Bij toepassing van het vijfde lid is echter sprake van een indirecte aandeelhoudersrelatie waardoor een verwijzing naar het derde lid niet mogelijk is. De beschrijving van een indirecte aandeelhoudersrelatie vereist immers een andere terminologie. Vanzelfsprekend zal de indirecte variant van de in het derde lid beschreven situatie kwalificeren voor het vijfde lid. Andere varianten zijn echter ook mogelijk, de praktijk is weerbarstig zoals eerder ook opgemerkt in de nota naar aanleiding van het nader verslag bij het wetsvoorstel wijziging Successiewet. Dit is de reden om tevens de mogelijkheid open te houden om andere varianten op te nemen in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het materiële ondernemingsbegrip voldoende duidelijk zal uitwerken in de praktijk. Zoals in het verslag van een schriftelijk overleg over de notitie fiscale positie dga reeds is aangegeven, is deze toets niet nieuw. Wel bestaat er binnen de bv-sfeer tot op heden weinig aanleiding om de omvang van het ondernemingsvermogen te bepalen, maar voor IB-ondernemingen is de Belastingdienst, en overigens ook de belastingadvieswereld, sinds jaar en dag gewend om deze toets in het kader van de jaarwinst- en totaalwinstbepaling aan te brengen. Aangezien de toets ten aanzien van de ab-aandelen alleen plaatsvindt in geval van overlijden en schenken van de aandelen, zal sprake zijn van een toets die zich veel minder vaak dan jaarlijks voordoet. Daar komt bij dat in geval van schenking en vererving, waar de doorschuifregelingen op zien, in geval van een actieve bv de toets naar de omvang van het ondernemingsvermogen op dit moment al plaatsvindt vanwege de faciliteiten die gelden voor een bedrijfsopvolging voor de erf- en schenkbelasting.

De leden van de fractie van het CDA vragen de nieuwe aansprakelijkheidsbepaling in artikel 45 van de Invorderingswet 1990 nader toe te lichten, aan te geven hoe deze bepaling zich verhoudt tot binnenlandse situaties en of een en ander Europeesrechtelijk houdbaar is. De nieuwe aansprakelijkheidsbepaling dient ertoe om een invorderingsrisico te dekken. De bepaling kan alleen aan de orde komen in een specifieke situatie. Er moet allereerst sprake zijn geweest van een schenking van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen aan een verkrijger die buiten Nederland woont. Er is in die situatie een conserverende aanslag opgelegd aan de schenker, zijnde de belastingschuldige, in Nederland. Vervolgens is de aanslag invorderbaar geworden doordat één van de in artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 opgesomde handelingen of gebeurtenissen zich heeft voorgedaan. Indien de belastingschuldige – de schenker – in dat geval geen verhaal biedt, staat de ontvanger met lege handen. Dan kan de aansprakelijkheidsbepaling van artikel 45 van de Invorderingswet 1990 uitkomst bieden. Deze bepaling maakt het mogelijk om verhaal te zoeken bij de verkrijger die buiten Nederland woont. De verkrijger is tenslotte degene die de aandelen geschonken heeft gekregen. Deze bepaling verhoudt zich als volgt tot de binnenlandse situatie. In de binnenlandse situatie wordt de aanmerkelijkbelangclaim doorgeschoven

naar de verkrijger. Indien de verkrijger de aandelen verkoopt – één van de situaties waarin de conserverende aanslag in buitenlandse situaties inzonderbaar zou worden – is hij ook degene die moet afrekenen over de claim die op de aandelen rust. In binnenlandse situaties is het dus altijd de verkrijger die met de claim wordt geconfronteerd. In buitenlandse situaties is dat alleen in geval van aansprakelijkstelling. De verkrijger die zich buiten Nederland bevindt, is dus in een gunstigere positie dan de verkrijger in Nederland. De bepaling is daarmee houdbaar in het licht van het Europese recht.

*Aanpassing doorschuiffaciliteit vererven van
aanmerkelijkbelang-aandelen*

De leden van de fractie van het CDA vragen of de overgangsmaatregel bij de aanpassing van de doorschuiffaciliteit bij vererving van aanmerkelijkbelang-aandelen niet te beperkt is. Op basis van de bestaande doorschuifregeling bij vererven van ab-aandelen is het mogelijk om de inkomstenbelastingclaim van generatie op generatie tot in het oneindige uit te stellen, waardoor de belastingheffing over de beleggingsinkomsten van via een vennootschap gehouden beleggingen praktisch neerkomt op enkel de heffing van vennootschapsbelasting op het niveau van de vennootschap. Dit is niet wenselijk. In tegenstelling tot het uitstel van belastingheffing over het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende ondernemingsvermogen, bestaat er geen bedrijfseconomische reden om het uitstel van belastingheffing over het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen na overlijden nog langer uit te stellen. Bovendien is verder uitstel niet in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel dat aan de Wet IB 2001 ten grondslag ligt. Het overlijden van de ab-houder is het laatste moment waarop hij naar zijn draagkracht belast zou kunnen worden. Het afrekenmoment dient dan ook niet alleen ter claimbehoud, maar dient er ook voor om de ab-houder te belasten over zijn «totaalwinst». Vanuit de draagkrachtgedachte zou de gehele meerwaarde van de aandelen in de heffing betrokken moeten worden. Vanwege het belang van de economische bedrijvigheid en vanwege de gebondenheid van het ondernemingsvermogen wordt daarvoor niet gekozen. Het voornoemde belang en de gebondenheid van het vermogen ontbreekt ten aanzien van het in de bv aanwezige beleggingsvermogen. Het beperken van de doorschuifregeling tot de waarde van het ondernemingsvermogen in de bv past dan ook geheel binnen een draagkrachtheffing zoals de inkomstenbelasting. Overigens is in dit kader ook van belang te vermelden, dat een maatregel is opgenomen om erfgenamen tegemoet te komen in de financiering van de door de erflater verschuldigde IB-heffing over het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen. Aan de erfgenamen wordt daartoe de mogelijkheid gegeven binnen twee jaar na overlijden van de erflater belastingvrij een dividend te laten uitkeren, met dien verstande dat het uitgekeerde dividend wordt afgeboekt op de (verhoogde) verkrijgingsprijs. Op basis van vorenstaande is de overgangsmaatregel naar mijn mening niet te beperkt.

Voorts vragen deze leden om een nadere omschrijving te geven van het begrip beleggingsvermogen en meer specifiek, hoe wordt omgegaan met tijdelijk overtollige middelen. Beleggingsvermogen omvat duurzaam overtollige middelen. Duurzaam overtollige middelen zijn middelen die niet (meer) nodig zijn voor het drijven van de onderneming. Het criterium is ontwikkeld voor de bepaling van wat tot het ondernemingsvermogen van een IB-ondernemer behoort en wat tot zijn privé-vermogen en kent een lange geschiedenis. Of daarvan in een individueel geval sprake is, hangt – zo blijkt uit de rechtspraak – steeds af van de omstandigheden van het geval. Indien door de belastingplichtige aannemelijk kan worden

gemaakt dat sprake is van tijdelijk overtollige middelen, zoals bijvoorbeeld het door deze leden genoemde bijeengespaard vermogen dat is bestemd voor de aanschaf van een bedrijfspand of een overname die aansluit bij de bestaande ondernemingsactiviteit, is sprake van ondernemingsvermogen. Het al dan niet aanwezig zijn van een concreet investeringsplan zal daarbij een belangrijk element zijn waarlangs beoordeeld kan worden of sprake is van ondernemingsvermogen of niet.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet voornemens is over de doorschuifregeling op verzoek bij vererven van ab-aandelen een uitdrukkelijke vraag te stellen in het aangiftebiljet en in de beginfase te zorgen voor een coulante houding van de Belastingdienst. Het is geen beleid om bij iedere doorschuifregeling, ook als deze nieuw is in de wet, in de aangifte een vraag op te nemen. Ook andere doorschuifregelingen in de Wet IB 2001 worden immers niet expliciet in de aangifte uitgevraagd. Op dit moment is het nog niet mogelijk concreet aan te geven of en zo ja op welke wijze in de aangifte zelf aandacht zal worden besteed aan deze nieuwe regeling. Wel kan worden toegezegd dat in de toelichting bij de aangifte uitdrukkelijk aandacht aan de nieuwe doorschuifregeling zal worden besteed. Voor een coulante houding van de Belastingdienst in de beginfase bestaat naar mijn mening geen aanleiding. Het verzoek kan worden gedaan tot het moment waarop de aanslag onherroepelijk vaststaat. Mocht men, zoals ook de NOB aangeeft, per abuis een fout in de aangifte maken, dan zal de aan de vervreemder op te leggen aanslag inkomstenbelasting hoger zijn dan verwacht omdat de doorschuifregeling niet is toegepast. Tegen deze aanslag staan belastingplichtige de normale bezwaar- en beroepsmogelijkheden ter beschikking. Indien men deze termijnen per abuis laat verlopen, bijvoorbeeld vanwege onbekendheid met de nieuwe doorschuifregeling, kan men een beroep doen op het bestaande besluit inzake ambtshalve vermindering. Ik zie geen reden de Belastingdienst te instrueren ter zake van het beroep op de nieuwe regeling een tegemoetkomende houding in te nemen, nog daargelaten op welke wijze deze instructie vorm zou moeten krijgen.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van het CDA of het verzekeren van een pensioen voor toepassing van de doorschuifregeling bij vererven van ab-aandelen als het drijven van een materiële onderneming wordt aangemerkt, merk ik het volgende op. Naar ik aanneem doelen de leden op de situatie dat de bv voor slechts één of enkele pensioengerechtigden een pensioen in eigen beheer opbouwt. In een dergelijke situatie komt het er veelal feitelijk op neer dat niet meer wordt gedaan dan normaal vermogensbeheer en het uitbetalen van één (of enkele) pensioen(en). Uit jurisprudentie kan worden afgeleid dat dit niet kwalificeert als een materiële onderneming.¹

Voorts vragen deze leden of het kabinet kan bevestigen dat de afrekening van de aanmerkelijkbelangclaim in geval van beleggingsvermogen wordt beperkt tot de vrije, uitkeerbare beleggingen die niet noodzakelijk moeten worden aangehouden ter dekking van de pensioenverplichtingen. In een aantal gevallen van vererving van de aandelen in een besloten vennootschap waarin de uitvoering van een pensioenverplichting is ondergebracht, zal moeten worden afgerekend over (een deel van) de aanmerkelijkbelangclaim. Hierbij is van belang op te merken dat beleggingsvermogen en ondernemingsvermogen worden gevormd door het saldo van de bezittingen minus de schulden. Ter zake van een pensioenverplichting wordt daarom alleen als beleggingsvermogen aangemerkt, dat deel van de waarde van de met de pensioenverplichting verband houdende activa dat de pensioenverplichting overstijgt. Ook de NOB heeft op de samenloop met de pensioenvoorziening gewezen, waarbij naar ik aanneem wordt gedoeld op de stelling van de Raad van

¹ Hof 's-Hertogenbosch 8 december 1989, BNB 1991/140 en Hof 's-Gravenhage 7 maart 2002, nr. 00/01326, FED 2002/470.

State dat het aanhouden van reserves van belang kan zijn in het kader van de dekking van het langlevensrisico. Onder de voorgestelde aangescherpte doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen is het mogelijk om een surplus aan te houden met het oog op het langlevensrisico. Op dit deel is echter de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen niet van toepassing en dient er ter zake van dit deel te worden afgerekend. Bij de berekening van het vervreemdingsvoordeel uit aanmerkelijk belang worden de aandelen op de waarde in het economische verkeer gewaardeerd. Hierbij wordt rekening gehouden met de waarde in het economische verkeer van de pensioenverplichting. Na afrekening (25% inkomstenbelasting) blijft het grootste deel van een eventueel surplus overigens gewoon beschikbaar voor de dekking van het langlevensrisico. Indien de waarde van de beleggingen die verband houdend met de pensioenverplichting hoger is dan de waarde van de pensioenverplichting en zou worden afgezien van afrekening over dit surplus, zou een directeur-grotaandeelhouder met een pensioen in eigen beheer worden bevoordeeld ten opzichte van een directeur-grotaandeelhouder die zijn pensioen heeft ondergebracht bij een professionele verzekeraar. Ook zou dan beleggingsvermogen verband houdende met een pensioenverplichting lager worden belast dan ander beleggingsvermogen. Een bv kan overigens zelf bepalen in hoeverre zij een langlevensrisico wenst te lopen. Indien zij dit risico niet wenst te lopen, kan de bv het langlevensrisico onderbrengen bij een verzekeraar.

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

De leden van de fractie van het CDA vragen welke voorbeelden er nog meer denkbaar zijn naast het inbrengen van een ter beschikking gestelde onroerende zaak in een nieuw op te richten bv. Een belastingplichtige kan de inbrengfaciliteit eveneens toepassen door de ter beschikking gestelde onroerende zaak in te brengen in zijn (bestaande) houdstermaatschappij die de onroerende zaak vervolgens verhuurt aan de vennootschap waaraan de onroerende zaak ter beschikking is gesteld.

De leden van de fractie van de CDA vragen of het kabinet in kan gaan op de gevolgen voor de omzetbelasting, indien gebruik wordt gemaakt van de eenmalige inbrengfaciliteit van een tbs-pand in de nv of bv. Ook de NOB vraagt het kabinet hierop in te gaan. Bij de inbreng van een tbs-pand in de bv zijn alleen omzetbelastinggevolgen te onderkennen indien de inbrengende dga als BTW-ondernemer kan worden aangemerkt. Dit is het geval als de dga duurzaam opbrengsten heeft genoten uit het ter beschikking stellen van zijn pand aan zijn bv. De NOB heeft kennelijk een dergelijke situatie voor ogen gehad. Als de dga vervolgens gebruikmakende van de inbrengfaciliteit vrij van overdrachtsbelasting zijn pand inbrengt in zijn bv, kunnen hierbij afhankelijk van de feiten en omstandigheden gevolgen optreden voor de omzetbelasting. Aan toepassing van artikel 31 van de Wet OB wordt echter niet toegekomen, omdat het pand niet langer ter beschikking wordt gesteld, maar een eigen rol gaat vervullen binnen de bv.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe het kabinet denkt over de mogelijkheid om «praktisch om te gaan met het strakke 90%-criterium door letteraandelen uit te geven waarin is bepaald dat er geen vermogensverschuiving optreedt tussen de aandeelhouders». Ook de redactie van de Vakstudie Nieuws heeft dit punt opgebracht. Indien een belastingplichtige die een onroerende zaak inbrengt in een nv of bv niet voor ten minste 90% aandeelhouder is van het totaal geplaatste aandelenkapitaal van die nv of bv, betekent dit dat bij de inbreng van de onroerende zaak tegen uitreiking van aandelen de inkomstenbelastingclaim bij de inbrenger voor een deel wordt doorgeschoven naar de andere aandeelhouders. Er treedt een wijzi-

ging op in de gerechtigdheid tot de winstreserves van de bv en de gerechtigdheid tot de onroerende zaak. Het is in beginsel mogelijk om voren genoemde verschuivingen te voorkomen door de inbreng bijvoorbeeld te laten plaatsvinden tegen uitreiking van letteraandelen die exclusief recht geven op de waardeontwikkeling van het pand. Dit betekent dat geregeld moet worden dat de letteraandelen die ter zake van de inbreng worden uitgereikt het volledige belang bij de onroerende zaak omvatten. Gelet op de voorwaarden gesteld bij de inbrengvrijstelling in de overdrachtsbelasting zal de inbrenger het geheel of nagenoeg geheel ingebrachte belang gedurende drie jaar na de inbreng moeten behouden. Dit betekent dat de rechten bij de desbetreffende letteraandelen gedurende die drie jaar niet gewijzigd mogen worden ten gunste van de andere aandeelhouders. Ook de onroerende zaak mag niet binnen de drie jaar na de inbreng door de vennootschap worden vervreemd. Vervolgens dient men er op bedacht te zijn wat er gebeurt als de onroerende zaak na drie jaar na de inbreng wordt vervreemd door de vennootschap. De inbrenger heeft middels zijn letteraandelen recht op de waardeontwikkeling van de onroerende zaak, maar er bestaat geen verplichting voor de vennootschap om die waardeontwikkeling direct uit te keren. Men zal dan juridisch moeten regelen dat er bijvoorbeeld een dividend reserve gevormd wordt. Dit is een juridisch erg complexe weg om te bewandelen. Gelet op de complexiteit van dergelijke juridische structuren en wat dit betekent voor de uitvoering en de handhaving, wordt geen aanleiding gezien om uitzonderingen te maken op het 90%-criterium. Overigens staat in de situatie waarbij sprake is van meerdere aandeelhouders de weg open voor de belastingplichtige om de onroerende zaak in te brengen in een nieuw op te richten bv die de onroerende zaak vervolgens verhuurt aan de vennootschap waaraan de onroerende zaak ter beschikking was gesteld.

De leden van de fractie van het CDA vragen met betrekking tot de inbrengfaciliteit voor de overdrachtsbelasting of het kabinet een versoepeling van de continuïteitseisen noodzakelijk acht, bijvoorbeeld middels een tegenbewijsregeling. Ook het NOB vraagt het kabinet hierop in te gaan. Het RB doet een aanbeveling om de continuïteitseisen te laten vervallen. Voorts vraagt het NOB of de datum van 1 september 2009 kan vervallen. Het kabinet acht het stellen van harde continuïteitseisen gerechtvaardigd vanuit het oogpunt dat toepassing van een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting niet leidt tot uitstel, maar tot afstel van belastingheffing. De gestelde continuïteitseisen zijn, geheel in traditie, ontleend aan de eisen die worden gesteld bij de omzettingvrijstelling in de overdrachtsbelasting. Vanuit deze gedachte ziet het kabinet geen aanleiding om deze eisen te versoepelen. Het kabinet is het met de NOB eens dat 15 september, de datum van indiening van het wetsvoorstel, achteraf gezien, logischer zou zijn geweest. De geïntroduceerde deadline van 1 september 2009 beoogt te voorkomen dat nog gauw even van de gelegenheid gebruik wordt gemaakt om een onroerende zaak zonder heffing van overdrachtsbelasting door de BV te laten verkrijgen, middels het tijdelijk opzoeken van de tbs-regeling. Het kabinet acht daarom het laten vervallen of wijzigen van de datum van 1 september 2009 niet wenselijk.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan onderbouwen waarom er in de tbs-regeling geen faciliteit wordt geboden voor schenking van een tbs-pand. De NOB vraagt in dit verband waarom er wel een schenkingsfaciliteit is opgenomen in de aanmerkelijkbelangregeling maar niet in de tbs-regeling. De NOB bepleit om één lijn te trekken met de aanmerkelijkbelangregeling. Volgens de NOB kan dit door artikel 3.63 van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing te verklaren in het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden. In geval van schenking van een ter beschikking gestelde onroerende zaak kan de betalingsfaciliteit die is opgenomen in artikel 25, veertiende lid,

van de Invorderingswet 1990 worden toegepast. Deze betalingsfaciliteit is bedoeld voor situaties waarin het terbeschikkingstellingsregime wordt beëindigd zonder dat de zaak wordt vervreemd. Het kabinet breidt de reikwijdte van deze betalingsfaciliteit uit waardoor deze faciliteit ook geldt indien de verkrijger de overdrachtsprijs schuldig is gebleven of de zaak geschonken heeft gekregen. In geval van schenking van een onroerende zaak geldt er naast de betalingsfaciliteit geen doorschuiffaciliteit in de tbs-regeling. De doorschuiffaciliteit bij schenken van aanmerkelijkbelang-aandelen is gericht op de (onbelemmerde) voortgang/voortzetting van de economische bedrijvigheid. Een eventuele afrekening kan een probleem geven bij de voortgang van de onderneming. Bij de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen is geen sprake van een onderneming. Bij overdracht van een terbeschikkinggestelde onroerende zaak is daarom feitelijk sprake van een vervreemding en niet van een voortzetting van (een gedeelte van) de onderneming. Het past dan ook niet bij doel en strekking van artikel 3.63 van de Wet IB 2001 om deze faciliteit ook van toepassing te verklaren in het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden. Overigens kan in een deel van de situaties een beroep worden gedaan op de faciliteit voor geruisloze inbreng van een ter beschikking gestelde onroerende zaak in een nv of bv. Wanneer een ter beschikking gestelde onroerende zaak met toepassing van de faciliteit is ingebracht in de nv of bv is daarna een beëindiging van de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak niet meer aan de orde.

Openstelling herinvesterings- en kostenegalisereserve voor tbs-regeling

De leden van de fractie van het CDA vragen of onderbouwd kan worden dat bepaalde ondernemingsfaciliteiten naar hun aard niet kunnen toegepast bij de tbs-regeling. De NOB merkt tevens op dat de aanpassingen (openstellen herinvesteringsreserve en de kostenegalisereserve en introduceren van de terbeschikkingstellingsvrijstelling) niet ver genoeg gaan en bepleit dat de objectieve vrijstellingen, willekeurige afschrijvingen en de diverse investeringsaftrekken ook gaan gelden voor tbs-ers en resultaatgenieters. Het openstellen van alle ondernemings- en ondernemersfaciliteiten binnen de tbs-regeling ligt niet voor de hand. De faciliteiten in de winstsfeer zijn gericht op de continuïteit van de onderneming. In geval van een terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen is echter geen sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Deze faciliteiten kunnen wel worden toegepast indien de vermogensbestanddelen door een IB-ondernemer of een bv zelf worden aangeschaft. In die situatie is dan ook sprake van een allocatie naar de economische werkelijkheid. Verder is bij de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen de factor arbeid doorgaans ontoereikend. Ook kunnen bepaalde faciliteiten naar hun aard niet worden toegepast, bijvoorbeeld omdat de desbetreffende faciliteiten niet gelden wanneer sprake is van terbeschikkingstelling aan een ander. Dit geldt onder andere ten aanzien van de investeringsaftrek, maar ook ten aanzien van de landbouwvrijstelling en de bosbouwvrijstelling op grond van jurisprudentie. Een ander voorbeeld waarin een faciliteit niet naar zijn aard kan worden toegepast is de faciliteit bij doorschuiving naar mede-ondernemers en doorschuiving bij omzetting in een nv of bv omdat daarbij sprake moet zijn van de overdracht respectievelijk inbreng van een *onderneming*. Overigens dient hierbij bedacht te worden dat ook binnen het winstregime van box 1 bepaalde faciliteiten zijn voorbehouden aan «ondernemers» met als gevolg dat zij niet gelden voor commanditaire vennoten die onder box 1 vallen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan toelichten waarom de herinvesteringsreserve en de kostenegalisereserve niet ook voor de algemene resultaatgenieter van artikel 3.90 van de Wet IB 2001 en

de houder van een zogenoemd lucratief belang van artikel 3.92b van de Wet IB 2001 gaan gelden.

Tevens vragen de leden van de fractie van het CDA of het kabinet kan toelichten waarom de terbeschikkingstellingsvrijstelling niet tevens gaat gelden voor de algemene resultaatgenieter en de houder van een lucratief belang. Dit wordt ook opgebracht door de NOB. Er wordt geen aanleiding gezien om de genoemde ondernemingsfaciliteiten en de terbeschikkingstellingsvrijstelling ook te laten gelden voor de algemene resultaatgenieter en de houder van een lucratief belang. De achtergrond van de invoering van de terbeschikkingstellingsvrijstelling is dat er een verschil in fiscale behandeling is ontstaan tussen de terbeschikkingsteller die een bepaald vermogenbestanddeel verwerft en de bv of IB-ondernemer die het vermogensbestanddeel verwerft. Het voorgaande gaat niet op ten aanzien van de algemene resultaatgenieter en de houder van een lucratief belang. Overigens zou het doortrekken van de terbeschikkingstellingsvrijstelling naar de algemene resultaatgenieter en de houder van een lucratief belang tot een budgettaire derving leiden.

Invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet voornemens is de in het voorstel voor de Wet uniformering loonbegrip aangekondigde verhoging van de MKB-winstvrijstelling met 2% naar 14% te laten doorwerken naar de terbeschikkingstellingsvrijstelling. Het antwoord daarop is dat dit niet het geval is. Het aanvullend pakket in genoemd voorstel van wet strekt ertoe met evenwichtige inkomenseffecten te voorkomen dat er vanwege de deels andere systematiek van de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet een derving van loon- en inkomstenbelasting ontstaat. Het aanvullend pakket is daartoe gericht op de «hoofdbronnen» van inkomen die belastingplichtigen in het algemeen kunnen hebben, waartoe het resultaat uit een terbeschikkingstelling niet behoort. Het voorgestelde aanvullende pakket bij de wet Uniformering loonbegrip zal verder bij de separate behandeling van die wet aan de orde komen.

Uitbreiding betalingsfaciliteit tbs-regeling

De leden van de fractie van het CDA vragen of de uitbreiding van de betalingsfaciliteit inzake de terbeschikkingstellingsregeling ook ziet op situaties waarin aandelen worden geschonken.

De uitbreiding van de betalingsfaciliteit voor beëindiging van de terbeschikkingstellingsregeling ziet niet op de situatie waarin de aandelen worden geschonken. Dat is ook niet nodig. Als de aandelen worden geschonken waardoor er geen sprake meer is van een aanmerkelijk belang en de terbeschikkingstellingsregeling eindigt, kan ook nu al van de huidige betalingsfaciliteit inzake de terbeschikkingstellingsregeling – dus zonder uitbreiding – gebruik worden gemaakt. De zaak wordt bij een schenking van de aandelen namelijk niet vervreemd. Voorgesteld wordt nu om de betalingsfaciliteit verder uit te breiden naar situaties waarin de zaak wel wordt vervreemd en de terbeschikkingstellingsregeling eindigt, te weten bij schenking van de zaak of overdracht van de zaak waarbij de koper de overdrachtprijs schuldig blijft.

De leden van de fractie van het CDA verzoeken het kabinet te reageren op de knelpunten in de uitstelregelingen van artikel 25, negende en veertiende lid, van de Invorderingswet 1990, die de NOB signaleert.

Allereerst wordt ingegaan op het verschil tussen artikel 25, negende en elfde lid, van de Invorderingswet 1990 tegenover bijvoorbeeld artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990. De NOB merkt op dat bij toepassing van het negende lid de belastingschuldige de belasting in termijnen, dus gespreid, dient te betalen. Bij toepassing van het veer-

tiende lid geldt dit niet en kan de belastingschuldige de belasting uiterlijk na tien jaar betalen. Bij de totstandkoming van het negende lid is er bewust gekozen voor de gespreide betaling. Artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 dient ertoe om de overdracht van aandelen te begeleiden zoals ook de overdracht van een onderneming aan de echtgenoot, partner of kinderen werd begeleid op grond van artikel 17 van de Wet IB 1964 (thans artikel 3.63 van de Wet IB 2001).¹ Artikel 17 van de Wet IB 1964 bevatte een doorschuifregeling. Bij toepassing van de doorschuifregeling wordt de onderneming door de bedrijfsopvolger voortgezet met de oude boekwaarden. Toepassing van de doorschuifregeling leidt daarmee in de inkomstenbelasting gedurende een aantal jaren tot lagere afschrijvingen en daarmee tot een hoger bedrag aan verschuldigde belasting bij de bedrijfsopvolger. Om met de betalingsregeling van artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 zoveel mogelijk een vergelijkbaar effect te bewerkstelligen, is er destijds voor gekozen dat de belasting gespreid wordt betaald. Daarmee wordt afgeweken van bijvoorbeeld artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990.

Ten tweede merkt de NOB op dat bij de uitstelregelingen van artikel 25, achtste, negende en elfde lid, van de Invorderingswet 1990, geen invorderingsrente is verschuldigd gedurende het uitstel van betaling. Invorderingsrente wordt wel berekend gedurende het uitstel van betaling dat is verleend door toepassing van artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990, hetgeen de NOB onterecht vindt. Ook het RB vraagt om een renteloos uitstel van betaling bij toepassing van artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990. In reactie hierop kan worden aangegeven dat de hoofdregel is dat gedurende het uitstel van betaling invorderingsrente is verschuldigd. Echter, in bepaalde – in de wet opgesomde – gevallen wordt van die hoofdregel afgeweken. Er wordt van de hoofdregel afgeweken bij aanslagen waarvan de invordering afhankelijk is gesteld van een toekomstige handeling of omstandigheid en welke aanslagen na ten hoogste tien jaar kunnen worden kwijtgescholden op grond van artikel 26 van de Invorderingswet 1990. Artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 is hier een voorbeeld van. Overigens wordt bij die aanslagen wel invorderingsrente berekend als de aanslag invorderbaar is geworden. Rente wordt berekend vanaf een datum die is gerelateerd aan het invorderbaar worden van de aanslag. Verder wordt afgeweken van de hoofdregel als daar een bijzondere reden voor is en waarbij ook de budgettaire gevolgen een rol spelen. Zo is het uitstel van betaling op grond van artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 renteloos gemaakt omdat dat volgens de wetgever strookt met de aard van de uitstelregeling.² Een ander voorbeeld is artikel 25, derde lid, van de Invorderingswet 1990. Uitstel op grond van artikel 25, derde lid, is renteloos vanwege het in het artikel verwoorde belang op sociaal-economisch of cultureel gebied dat een begunstigende behandeling rechtvaardigt.³ Ten derde acht de NOB het onwenselijk dat het uitstel verleend op grond van artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 wordt beëindigd als er bepaalde handelingen plaatsvinden. De NOB acht de afhankelijkheid van de vervreemder – zijnde de belastingschuldige – van de verkrijger van de aandelen een probleem. Hierop kan het kabinet aangeven dat het inherent is aan de structuur van de regeling dat de belastingschuldige afhankelijk is van handelingen van de verkrijger. De redactie van Vakstudienieuws onderkent dit en merkt hierover op «dat het niet eenvoudig zoniet onmogelijk lijkt een regeling te bedenken op basis waarvan het (...) naadeel kan worden ondervangen». De redactie van Vakstudienieuws constateert dat het probleem (in elk geval gedeeltelijk) kan worden ondervangen door het afsluiten van een contract tussen de vervreemder en de verkrijger. Het intrekken van het uitstel past bij de doelstelling van de regeling, namelijk het voorkomen van liquiditeitsproblemen bij een overdracht van aandelen. Zodra de aandelen zijn vervreemd of er een substantiële dividenduitkering is gedaan, worden er liquiditeiten verkregen. Verder acht de NOB

¹ Kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 3.

² Kamerstukken II 1997/98, 25 688, nr. 3, blz. 24.

³ Kamerstukken II 1987/88, 20?588, nr. 6, blz. 61 en 62.

het onwenselijk dat het uitstel van betaling verleend op grond van artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 tweemaal wordt gekort indien een dividenduitkering wordt aangewend voor een aflossing op de schuldig gebleven koopsom. Het kabinet is het op dit punt eens met de NOB en wenst tegemoet te komen aan deze situatie. Indien vervreemdingsvoordelen of dividenduitkeringen worden aangewend voor een aflossing op de schuldig gebleven koopsom telt alleen het bedrag van de aflossing mee bij de beëindiging van het uitstel van betaling voor zover de dividenduitkering of vervreemdingsvoordeel voor de aflossing is aangewend. Daarbij geldt ook dat de aflossing dient plaats te vinden binnen een half jaar nadat de dividenduitkering of het vervreemdingsvoordeel is genoten. Door het uitstel slecht éénmaal te bekorten als een dividenduitkering of vervreemdingsvoordeel wordt aangewend voor een aflossing, wordt bovendien gestimuleerd dat de verkregen middelen worden aangewend voor een aflossing op de schuldig gebleven tegenprestatie. De Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 zal in deze zin worden aangepast met ingang van 1 januari 2010.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar een betalingsfaciliteit voor het aan het beleggingsvermogen toerekenbare deel waarvoor de doorschuifregeling niet kan worden toegepast. Ook de NOB vraagt hier naar. De leden van de fractie van het CDA vragen ook naar het budgettaire beslag hiervan. In dit kader vraagt de redactie van Vakstudienieuws om een betalingsfaciliteit voor niet-liquide beleggingen. Een betalingsfaciliteit is in deze situatie niet wenselijk. Achtergrond van de voorgestelde faciliteiten voor het schenken van een aanmerkelijk belang is gelegen in het voorkomen van liquiditeitsproblemen als gevolg van de belastingclaim die een bedrijfsopvolging in de weg staat. Beleggingsvermogen bestaat uit vrije middelen die kunnen worden aangewend voor het voldoen aan de belastingclaim, zodat in zoverre geen sprake is van een liquiditeitsprobleem die de bedrijfsopvolging in gevaar kan brengen. Achtergrond van het verzoek van de redactie van Vakstudienieuws is dat de liquiditeit van verschillende soorten beleggingsvermogen verschilt. Het is juist dat bepaalde soorten beleggingsvermogen meer liquide zijn dan andere soorten beleggingsvermogen. Dit is echter geen moverende reden om aan deze belastingschuldige wel uitstel van betaling te verlenen en aan andere niet. Een faciliteit die ervoor zorgt dat de belasting wordt uitgesteld is niet evenwichtig ten opzichte van de belastingheffing van andere beleggingen, zoals beleggingen die behoren tot de rendementsgrondslag van box 3.

Tot slot het budgettaire beslag van een uitstelregeling voor beleggingsvermogen. De budgettaire derving gemoeid met een betalingsregeling waarbij de verschuldigde belasting renteloos in tien gelijke jaarlijkse termijnen mag worden afbetaald bedraagt circa € 5 miljoen structureel. Daarbij bedraagt het eerstejaarseffect circa € 30 miljoen, na tien jaar aflopend tot nihil.

Versoepeling gebruikelijkloonregeling

De leden van de fractie van het CDA zijn blij met de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling maar vragen de grens van € 5000 te onderbouwen. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen hiernaar. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat bij deze grens is aangesloten bij het bedrag in artikel 3.16, vierde lid, van de Wet IB 2001. Die bepaling rekent een vergoeding van geringe omvang voor de meewerkende partner tot de winst uit onderneming van de andere partner en sluit daarmee in feite de aftrek van de vergoeding uit. Het doel daarvan is het voorkomen van discussies tussen de belastingplichtige en de inspecteur bij beloningen van geringe omvang. Hoewel die regeling anders uitwerkt dan bij het gebruikelijke loon (feitelijk betaald loon is belast bij de dga en aftrekbaar

bij de bv) en ook een andere strekking heeft (de voorgestelde regeling bij het gebruikelijke loon komt tegemoet aan het bezwaar dat de gebruikelijk-loonregeling tot onevenredig zware lasten leidt als het gebruikelijke loon erg laag is), is er een verwantschap: een praktische behandeling bij kleine belangen in gelieerde situaties. Als zodanig is een cijfermatige grens natuurlijk arbitrair. Ik acht de grens van € 5000 echter goed gekozen. In het voorbeeld van de situatie van een beleggings-bv, waarbij de dga nauwelijks werkzaamheden ten behoeve van de bv verricht, zal bij de grens van € 5000 direct duidelijk zijn dat de gebruikelijkloonregeling niet van toepassing is. Als de grens lager zou worden gesteld, kunnen er meer discussies ontstaan. Maar als de grens hoger zou worden gesteld, kunnen er meer discussies ontstaan als een dga meeromvattende werkzaamheden voor de bv verricht. Bovendien zou dan de budgettaire derving toenemen die aan de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling is verbonden, waarvoor in het kader van het dga-pakket geen ruimte is. Aan het voorstel, dat 17 000 dga's de ruimte biedt geen loon op te nemen, is al een budgettaire derving verbonden van € 10 miljoen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de door artikel 4.10 van de Wet IB 2001 meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder van de gebruikelijk-loonregeling kan worden uitgesloten. Dit artikel 4.10 houdt in dat de tot het vermogen van de belastingplichtige behorende aandelen in of winstbewijzen van een vennootschap waarin hij geen, maar zijn partner of een van de bloed- of aanverwanten in de rechte lijn van de belastingplichtige of zijn partner wel een aanmerkelijk belang heeft, voor de belastingplichtige tot een aanmerkelijk belang behoren. Ik merk op dat het in ieder geval niet juist zou zijn deze bepaling voor de gebruikelijkloonregeling geheel buiten toepassing te laten. Het voorstel van wet Overige fiscale maatregelen 2010 houdt juist in dat de gebruikelijkloonregeling ook van toepassing is als de belastingplichtige werkzaamheden verricht voor een bv waarin zijn partner een aanmerkelijk belang heeft omdat ook dan sprake kan zijn van een situatie waartegen de gebruikelijkloonregeling is gericht. Bij de andere door genoemd artikel 4.10 bestreken situaties ligt dit minder voor de hand, maar uitgesloten is het niet. Ik acht het ook niet gewenst de tekst van artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964 op dit punt te compliceren. In «normale» situaties kan er ook geen probleem zijn in die zin dat voor de arbeid een gebruikelijke beloning wordt overeengekomen. De leden van de fractie van het CDA vragen nog of de partner van de aanmerkelijkbelanghouder pensioen in eigen beheer kan opbouwen. Vanuit de beschermingsgedachte die aan de Pensioenwet ten grondslag ligt, moet de partner van een dga op persoonlijke titel als dga kwalificeren, dus met 10% aandelenbezit. De voorgestelde wijziging met betrekking tot de gebruikelijkloonregeling brengt hier geen wijziging in.

Overig

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet voornemens is een oplossing te bieden voor een probleem bij de tbs-regeling, te weten bij het gemengd gebruik van een pand, zoals bijvoorbeeld bij dokterspraktijken het geval is. Voor toepassing van de inbrengfaciliteit is vereist dat de volledige eigendom van de onroerende zaak wordt ingebracht in een bv. Toepassing van de faciliteit bij een pand in gemengd gebruik is mogelijk wanneer het gehele pand wordt ingebracht. Dit betekent overigens wel dat te zijner tijd afgerekend zal moeten worden over een eventuele vermogenswinst van de (gehele) onroerende zaak. De faciliteit kan tevens worden toegepast – wanneer het pand juridisch splitsbaar is – nadat het pand juridisch is gesplitst in twee onroerende zaken, ter zake van de onroerende zaak die ter beschikking is gesteld.

De vraag van de leden van de fractie van het CDA om in te gaan op de door de NOB genoemde mogelijke verbeterpunten ten aanzien van de

fiscale positie van de dga, wordt beantwoord in het onderdeel «Overig» van deze nota naar aanleiding van het verslag.

Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA om een reactie op de drie technische opmerkingen van de NOB met betrekking tot aanvulling van de aanmerkelijkbelangregeling. Ten eerste stelt de NOB dat, als gebruik wordt gemaakt van de belastingvrije dividenduitkering van het voorgestelde artikel 4.12a van de Wet IB 2001, de verkrijgingsprijs met dit onbelast gebleven dividend moet worden verlaagd. De NOB merkt daarbij op dat in artikel 4.33 van de Wet IB 2001 iets soortgelijks voor de onbelast gebleven teruggaaf van gestort kapitaal is geregeld. In artikel 4.33 van de Wet IB 2001 is bepaald dat de verkrijgingsprijs wordt verlaagd met het bedrag van de teruggaaf van gestort kapitaal dat niet als regulier voordeel is belast. Hiermee wordt een sluitend systeem bereikt waardoor gedurende de totale bezitsperiode het werkelijk gerealiseerde voordeel wordt belast. Eenzelfde systeem wordt echter ook bereikt in artikel 4.12a van de Wet IB 2001. In dit artikel is namelijk bepaald dat de voordelen niet tot het inkomen uit aanmerkelijk belang worden gerekend voor zover deze voordelen worden afgeboekt op de verkrijgingsprijs van de aandelen of winstbewijzen. Aldus wordt ook hier een sluitend systeem bereikt. Enige verschil is dat de regeling van artikel 4.33 van de Wet IB 2001 imperatief is en de regeling van artikel 4.12a van de Wet IB 2001 facultatief. In reactie op de in dit kader gemaakte opmerking van de redactie Vakstudienieuws merk ik op dat de afboeking via een beschikking in de zin van artikel 4.36 van de Wet IB 2001 aan belastingplichtige, al dan niet op verzoek, kenbaar wordt gemaakt.

Ten tweede stelt de NOB dat bij gebruikmaking van de nieuwe inbrengvrijstelling voor een tbs-pand van artikel 3.99a van de Wet IB 2001, de verkrijgingsprijs van de ter zake van de inbreng uitgereikte ab-aandelen wordt gesteld op de fiscale boekwaarde van het tbs-pand. De NOB merkt op dat voor de inbrengfaciliteit van artikel 3.65 Wet IB 2001 iets soortgelijks in artikel 4.21, vierde lid, van de Wet IB 2001 geldt. In artikel 4.21, vierde lid, van de Wet IB 2001 is bepaald dat de verkrijgingsprijs negatief kan zijn indien een inbreng heeft plaatsgevonden op de voet van artikel 3.65 van de Wet IB 2001. In het derde lid van artikel 3.99a van de Wet IB 2001 wordt ook bepaald dat de verkrijgingsprijs negatief kan zijn. Voorts is daar bepaald dat, bij inwilliging van het verzoek, de verkrijgingsprijs van de bij de inbreng verkregen aandelen wordt gesteld op de boekwaarde van de ingebrachte onroerende zaak verminderd met de boekwaarde van de ingebrachte schulden en met het bedrag van de creditering.

Ten derde stelt de NOB dat artikel 8, tweede lid, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969) dient te worden aangevuld met een verwijzing naar artikel 3.99a van de Wet IB 2001. In het tweede lid van artikel 3.99a van de Wet IB 2001 is echter al bepaald dat, bij inwilliging van het verzoek, voor toepassing van de Wet Vpb 1969 de boekwaarde van de onroerende zaak en de boekwaarde van de daarmee samenhangende schulden worden gesteld op de boekwaarde daarvan bij de werkzaamheid. Een verwijzing naar artikel 3.99a van de Wet IB 2001 in artikel 8, tweede lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 is dan ook niet nodig.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan aangeven wanneer het beleidsbesluit inzake de verplaatsing van bedrijven in de glastuinbouw ten gevolge van indirect overheidsingrijpen wordt gepubliceerd. Op dit moment wordt de laatste hand gelegd aan het beleidsbesluit, waarna het zo snel mogelijk zal worden gepubliceerd.

Deze leden vragen voorts of het kabinet kan aangeven in hoeverre andere sectoren, bijvoorbeeld intensieve veehouderij, eveneens gebruik kunnen maken van de herinvesteringsreserve in geval van indirect overheidsing-

rijpen, bijvoorbeeld bij verplaatsing uit een extensiverings- of verweringsgebied. Voor alle sectoren worden besluiten van een publiekrechtelijke rechtspersoon op het gebied van ruimtelijke ordening, natuur of milieu als indirect overheidsingrijpen aangemerkt wanneer deze de mogelijkheden tot voortzetting of uitbreiding van de onderneming of een gedeelte daarvan op de huidige locatie in de huidige vorm in belangrijke mate beperken. Verder zijn de Regeling beëindiging veehouderijtakken en een aantal provinciale regelingen met betrekking tot verplaatsing van intensieve veehouderijen aangewezen als een vorm van overheidsingrijpen. Voor een volledig overzicht van de aangewezen regelingen kan verwezen worden naar artikel 12a Uitvoeringsbesluit IB 2001.

Wet inkomstenbelasting 2001

De leden van de fractie van de SP vragen of als de scheepvaart, extra werkgelegenheid in Nederland creëert en, wanneer dat niet het geval is, op welke manier de maatregelen dan bijdragen aan de Nederlandse economie. Het doel van de fiscale regelingen voor de zeescheepvaart is onder meer verwoord in de beleidsvisie uit 1996. De doelstelling is het Nederlandse register en Nederland als vestigingsland internationaal competitief te maken met behoud van een verantwoord veiligheids- en milieuniveau en gericht op zowel het schip als de vestiging. Het doel is het creëren van duurzame toegevoegde waarde en werkgelegenheid door behoud en uitbreiding van de maritieme activiteiten in Nederland. Ook in de Beleidsbrief Zeevaart van juni 2008 is opgenomen dat het doel van de fiscale regelingen het vergroten van de bijdrage van de zeevaart aan de nationale economie is en het binden van zeevaartondernemingen aan Nederland. Onderzoek heeft aangetoond dat de voorgestelde aanpassingen van de tonnagelasting voor grotere schepen en scheepsmanagement zullen bijdragen aan het handhaven van het level playing field en een gunstig resultaat opleveren voor de economie, zoals toegevoegde waarde en werkgelegenheid.¹

De leden van de fractie van de SP vragen of een overzicht kan worden gegeven van de belastinginkomsten in de afgelopen jaren die voortvloeien uit de tonnageregeling. Uit beschikbare cijfers van de Belastingdienst over 2007 bedraagt de forfaitaire winstbijtelling voor zeescheepvaartondernemingen ca. € 8,5 miljoen. De belastingopbrengst voor ondernemers in de inkomstenbelasting komt in 2007 bij een gemiddeld tarief van 40% uit op circa € 190 000 en voor ondernemers in de vennootschapsbelasting bij een tarief van 25,5% op circa € 2 miljoen. Hiermee komt de totale belastingopbrengst uit het tonnageregime in 2007 uit op € 2,2 miljoen. De belastinginkomsten uit de tonnageregeling zijn laag, omdat deze regeling juist in het leven is geroepen om een internationaal level playing field te creëren ten opzichte van andere scheepvaartregisters die een gunstige behandeling kennen van de inkomsten uit de scheepvaart.

De leden van de fractie van de SP vragen in welke mate sprake is van het omvlaggen van schepen. Momenteel worden grote schepen nagenoeg niet vanuit Nederland beheerd. Het is dan ook niet mogelijk om vooruitlopend op de goedkeuring van deze wetgeving bij deze categorie schepen omvlaggingen te zien. Onderzoek heeft echter aangetoond dat deze maatregel bij zal dragen aan het handhaven van het level playing field van de Nederlandse zeevaart en een gunstig resultaat zal opleveren voor de economie. De maatregel zal dus een positieve uitstraling hebben op Nederland als maritiem vestigingsland.²

¹ Ex-ante evaluatie economische en maatschappelijke effecten Nederlandse zeevaartbeleid, Policy Research Corporation, 5 november 2007.

² Beleidsmonitor Zeescheepvaart 2007. Ecorys Nederland BV. 4 december 2008.

Wet op de loonbelasting 1964

Vakantiebonnen

De leden van de fractie van het CDA merken op dat de waardering van de aanspraak op vakantiebonnen, vakantietoeslagbonnen of daarmee overeenkomende rechten wordt verhoogd van 97,5% naar 99% en vragen nader toe te lichten waarom deze verhoging noodzakelijk is. Tevens vragen deze leden in hoeverre dit recht doet aan het liquiditeitsnadeel dat werknemers met vakantiebonnen (belast bij toekenning) ondervinden ten opzichte van werknemers met vakantiegeld (belast bij uitbetaling). De leden van de fractie van de SP vragen aan te geven hoe het liquiditeitsvoordeel zich tot het percentage verhoudt. Naar aanleiding van deze vragen merk ik op dat de waardering van vakantiebonnen en dergelijke door middel van in de jaren 1997 tot en met 2009 geldende overgangsregelingen gaandeweg is opgetrokken van 75% naar 97,5%. Deze overgangsregeling loopt eind dit jaar af. Een waarderingsregel is noodzakelijk omdat anders onder meer steeds zou moeten worden gekeken naar de tijd die verloopt tussen het moment van verstrekken van de vakantiebonnen en de mogelijkheid tot verzilvering daarvan. Dergelijke casuïstiek moet worden voorkomen. Het kabinet ziet geen aanleiding voor een nog verdere verlenging van de overgangsregeling en stelt voor de waardering vakantiebonnen nu structureel te regelen. Zoals in de Evaluatie van de fiscale behandeling van vakantiebonnen is aangegeven, komt de waardering dan uit op 99%.¹ Hierin is het liquiditeitsnadeel dat werknemers met vakantiebonnen hebben ten opzichte van werknemers met vakantiegeld berekend op 1%, rekening houdend met het belastingtarief, de gemiddelde financieringsduur en het rentepercentage. De sindsdien opgetreden wijzigingen in de hoogte van deze parameters maken vrijwel geen verschil voor de berekening van het liquiditeitsnadeel.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van de SP of er nog steeds een liquiditeitsnadeel is of dat het net zo goed 100% kan zijn, wordt opgemerkt dat werknemers met vakantiebonnen in zoverre hun belasting vier tot zes maanden eerder betalen dan werknemers met vakantiegeld en dat het daarom te ver zou gaan dit aspect te verwaarlozen.

Versoepeling pensioen in eigen beheer

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet nader kan toelichten hoe het garandeert dat voldoende toezicht, en dan niet alleen in fiscale zin, plaatsvindt op pensioenen die worden opgebouwd bij eigen beheerlichamen in de EU en EER. Het kabinet merkt in dat verband op dat aan de mogelijkheid tot verplaatsing van een eigen beheerlichaam en aan het oprichten van een buitenlands eigen beheerlichaam diverse voorwaarden worden gesteld. Allereerst dient het lichaam te zijn aangewezen door de inspecteur, waarmee onder andere de identificatie van het buitenlandse eigen beheerlichaam door de Nederlandse Belastingdienst is verzekerd. Voorts wordt vereist dat het lichaam de pensioenverplichting rekent tot het binnenlands ondernemingsvermogen van de staat van vestiging en dient ook aannemelijk te worden gemaakt dat het lichaam aldaar rechten en feitelijk is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële belastingheffing. Aldus wordt zekergesteld dat het lichaam ook bij de buitenlandse Belastingdienst in beeld is, hetgeen onderlinge gegevensuitwisseling mogelijk maakt. Die gegevensuitwisseling is mede van betekenis in het kader van de beoordeling van de juistheid van de door een buitenlands eigen beheerlichaam in het kader van de inlichtingenverplichting verstrekte gegevens over de uitvoering van de regeling en de winstbepaling van het lichaam. Het buitenlandse eigen beheerlichaam dient bovendien in een

¹ Bijlage bij de brief van 1 december 2005, Kamerstukken II 2005/06, 30 300 XV, nr. 26.

overeenkomst met de ontvanger (civielrechtelijke) aansprakelijkheid te aanvaarden voor de belasting die eventueel wordt verschuldigd bij een onregelmatige afwikkeling van de pensioenregeling.

Het kabinet is van oordeel dat hiermee voldoende toezicht kan worden uitgeoefend op buitenlandse eigen beheerlichamen. Niettemin zullen de nieuw toegelaten aanbieders in de komende periode nauwlettend worden gevolgd. Indien de genomen maatregelen toch onvoldoende zouden blijken te zijn, dan zal de regeling voor pensioen in eigen beheer worden heroverwogen. Afsluitend merkt het kabinet op dat bij de totstandkoming van de Pensioenwet nadrukkelijk ervoor is gekozen het pensioen van een directeur-groотаandeelhouder buiten de reikwijdte van deze wet te plaatsen. Bijgevolg zijn eigen beheerlichamen niet onderworpen aan de in de Pensioenwet opgenomen toezichtregelgeving.

De leden van de fractie van de SP vragen zich af of de dga het pensioen niet sneller gaat opbouwen in lidstaten met een, naar wij begrijpen, lagere heffing over de vermogensaanwinst in de Vpb. De leden van de fractie van het CDA vragen naar de berekening van de € 25 miljoen lastenverlichting als gevolg van de versoepeling van de regels met betrekking tot het pensioen in eigen beheer. De berekening is gebaseerd op het aantal Vpb-plichtige ondernemingen die pensioenverplichtingen in eigen beheer opvoeren in de Vpb-opgave. Per onderneming is over een aantal jaren het rendement op het pensioenvermogen berekend. Indien de onderneming verhuist naar een land met een lager Vpb-tarief, betaalt de onderneming minder belasting. Tegenover dit voordeel staan de kosten van verhuizing. Deze kosten moeten opwegen tegen voordeel van het lagere belastingtarief in het land waar het pensioenvermogen naar toe wordt gebracht. Uitgaande van het belastbare rendement, de kosten van verhuizing en het benodigde tariefverschil zou het naar schatting voor ongeveer 700 belastingplichtigen lonen om naar het buitenland te verhuizen. Het totale belastbare rendement van deze groep bedraagt in 2010 circa € 100 miljoen. Bij een Vpb-tarief van 25% leidt dit tot een derving van € 25 miljoen.

Reparatie inzake arrest Hoge Raad over internationale pensioenregelingen

De leden van de fractie van de PvdA verzoeken om nogmaals toe te lichten waarom het advies van de Raad van State niet is overgenomen om het voorstel inzake het laten vervallen van artikel 38 Wet LB 1964 te schrappen. Zoals is aangegeven in het nader rapport is het kabinet tot de conclusie gekomen dat het overnemen van dit advies tot een onredelijke uitkomst leidt. Het kabinet acht het ongewenst wanneer de gevolgen van het arrest, die een doorkruising betekenen van het internationaal aanvaarde, maar vooral ook het in de Wet IB 2001 neergelegde uitgangspunt (artikel 3.82, onderdelen b en c, Wet IB 2001) dat of de pensioenaanspraken of de daaruit voortvloeiende uitkeringen worden belast, niet worden gerepareerd. Het leidt immers niet alleen tot minder belastinginkomsten die elders gecompenseerd zouden moeten worden maar betekent onder omstandigheden ook een niet te rechtvaardigen verschil in fiscale behandeling van burgers die hun pensioen volledig onder de Nederlandse jurisdictie hebben opgebouwd en burgers die onder de jurisdictie van een buitenlandse mogendheid pensioen hebben opgebouwd.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of de maatregel alleen ziet op een beperkt aantal gepensioneerden, namelijk degenen die vooral hebben gewerkt voor een internationale organisatie. Het kabinet merkt op dat aanleiding voor de reparatiewetgeving is geweest een arrest van de Hoge Raad dat ziet op een pensioenregeling van een internationale organisatie. Het arrest heeft evenwel een veel verdergaande strekking dan pensioen-

regelingen van internationale organisaties. Het arrest leidt bijvoorbeeld ook tot een dubbele vrijstelling van onzuivere pensioenaanspraken die ten tijde van de opbouw onder het belastingregime van een buitenlandse mogendheid vielen en daar bij de opbouw over die aanspraken geen belasting is geheven.

De leden van de fractie van de PvdA vragen verder of Nederland heffingsrechten over de genoten loonbestanddelen had en indien dit niet het geval is of pensioenpremies dan feitelijk niet ten laste van Nederland zijn afgetrokken. Ook wordt gevraagd naar het aantal gepensioneerden waarop de reparatiemaatregel ziet. Ten slotte wijzen deze leden op de in het nader rapport opgenomen zin: «De bepaling heeft met betrekking tot vóór 1 januari 1995 opgebouwde aanspraken immers tot gevolg dat ter zake van pensioenregelingen van internationale organisaties én veelal ook ter zake van buitenlandse pensioenregelingen, onder omstandigheden een dubbele vrijstelling kan worden genoten», en vragen de leden naar de betekenis van het hier gebruikte woord «kan».

Gepensioneerden die hun dienstbetrekking in het buitenland hebben uitgeoefend vallen met betrekking tot het in dat kader genoten inkomen nagenoeg nooit in de Nederlandse heffing van loon- en inkomstenbelasting. Een uitzondering kon gelden voor grensarbeiders. In algemene zin geldt dus dat in die periode betaalde pensioenpremies niet ten laste van de Nederlandse loon- en inkomstenbelasting konden worden gebracht. Datzelfde is het geval in de situatie waarin een in Nederland woonachtige gepensioneerde hier te lande heeft gewerkt voor een internationale organisatie en het ter zake van die dienstbetrekking genoten loon was vrijgesteld van directe belastingen. Ook hier konden de premies niet ten laste van in Nederland belast inkomen worden gebracht omdat alhier immers geen belasting werd betaald. De dubbele vrijstelling die door de reparatiemaatregel wordt bestreden, is hierin gelegen dat de tijdens de dienstbetrekking toegekende pensioenaanspraken onder omstandigheden niet aan een buitenlandse belastingheffing of een interne heffing van een internationale organisatie zijn onderworpen, terwijl de latere pensioenuitkering vervolgens ook niet in Nederland kan worden belast.

Zoals hiervoor opgemerkt, heeft de maatregel niet alleen betrekking op aanspraken ingevolge een pensioenregeling van een internationale organisatie maar bijvoorbeeld ook op aanspraken ingevolge een pensioenregeling van buitenlandse mogendheden. De omvang van de eerstgenoemde groep wordt geschat op ten minste 2000 tot 3000 pensioengerechtigden. Het aantal gepensioneerden met een pensioenregeling van een buitenlandse mogendheid is moeilijk te bepalen, maar de inschatting is dat het in dat geval gaat om een veelvoud van het aantal gepensioneerden met een regeling van een internationale organisatie. Overigens merkt het kabinet op dat aan het woord «kan» in de door de leden van de fractie van de PvdA aangehaalde zin geen bijzondere betekenis toekomt en dat de zinsnede «een dubbele vrijstelling kan worden genoten» eveneens had kunnen luiden: «een dubbele vrijstelling wordt genoten».

Het budgettaire belang van de reparatie bedraagt circa € 50 miljoen. Dit is het bedrag dat als gevolg van het arrest aan belasting naar verwachting zou worden misgelopen als artikel 38 Wet LB 1964 zou worden gehandhaafd.

Versoepeling in de deelnemingsvrijstelling

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de SP en D66 hebben vragen gesteld over de versoepeling van de deelnemingsvrijstelling. Bij de beantwoording zijn eerst de algemene vragen beantwoord. Vervolgens

wordt ingegaan op achtereenvolgens de oogmerktoets, de onderworpenheidstoets, de bezittingentoets en de overige vragen. Tevens zijn de vragen over de artikelswijze toelichting reeds in de hiernavolgende antwoorden meegenomen.

Algemeen

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet uiteen kan zetten hoe de in de voorgestelde regeling gehanteerde begrippen «deelneming», «beleggingsdeelneming» en «kwalificerende beleggingsdeelneming» zich tot elkaar verhouden en of het kabinet noodzaak ziet het begrippenkader te verduidelijken. Op grond van artikel 13, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 is sprake van een deelneming bij een belang van ten minste 5% in een lichaam of bij het lidmaatschap van een coöperatie. Indien de deelneming als belegging wordt gehouden, is op grond van het voorgestelde negende lid van artikel 13 van de Wet Vpb 1969 sprake van een beleggingsdeelneming. De deelnemingsvrijstelling is dan in beginsel niet van toepassing, tenzij sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelneming op grond van artikel 13, elfde lid, van de Wet Vpb 1969. Ter verduidelijking: alle kwalificerende beleggingsdeelnemingen zijn beleggingsdeelnemingen en daarmee deelnemingen waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Opgemerkt wordt dat de deelnemingsvrijstelling alleen niet geldt voor beleggingsdeelnemingen, niet zijnde kwalificerende beleggingsdeelnemingen. Voor dergelijke deelnemingen geldt in beginsel de deelnemingsverrekening.

In onderstaand schema is de verhouding tussen de hoofdverzameling deelnemingen en de deelverzamelingen beleggingsdeelnemingen en kwalificerende beleggingsdeelnemingen weergegeven, waarbij wordt opgemerkt dat aan de verhoudingen in het schema geen betekenis moet worden toegekend voor wat betreft het aantal deelnemingen dat in de desbetreffende categorie valt.



De leden van de fractie van het CDA vragen waarom ten aanzien van het 5%-criterium niet wordt teruggekeerd naar de regeling zoals die gold tot 1 januari 2007, dat wil zeggen ten aanzien van het feit dat ook belangen van minder dan 5% voor de deelnemingsvrijstelling konden kwalificeren, mits een dergelijk belang niet als belegging werd gehouden. Bij de invoering van de Wet werken aan winst is ervoor gekozen de grens tussen deelnemen en beleggen te trekken bij belangen van ten minste 5%. Deze duidelijke grens heeft geleid tot een vereenvoudiging van de uitvoering van de deelnemingsvrijstelling. Het loslaten van deze grens zou waarschijnlijk leiden tot meer discussies met de Belastingdienst over de oogmerktoets, omdat het oogmerk juist bij kleine belangen minder

eenvoudig zal zijn vast te stellen. Bovendien zou het loslaten van de 5%-grens naar verwachting leiden tot een budgettaire derving.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het zo is dat bij winst het in de eerste plaats de inspecteur is die aannemelijk moet maken dat deze winst niet is vrijgesteld, en bij verlies in de eerste plaats de belastingplichtige die aannemelijk moet maken dat dit verlies aftrekbaar is. Indien sprake is van inkomsten uit een deelneming, moet de belastingplichtige in zijn aangifte opnemen (stellen) dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Indien de inspecteur de belastingplichtige naar aanleiding van de aangifte vragen over deze deelneming stelt, kan de belastingplichtige geen passieve positie innemen en zal hij deze vragen moeten beantwoorden. Indien de belastingplichtige in zijn aangifte een afwaarderingsverlies op een niet kwalificerende beleggingsdeelneming tot uitdrukking wil brengen, zal hij dit verlies en daarmee ook het niet-kwalificerende beleggingskarakter van deze deelneming aannemelijk moeten maken.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom de balanstest, i.e. de bezittingentoets van het huidige regime voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen, onvoldoende zekerheid biedt. De huidige regeling voor de laagbelaste beleggingsdeelneming biedt niet in alle gevallen voldoende zekerheid over toepassing van de deelnemingsvrijstelling omdat in beginsel sprake is van een continue toets, waarbij de verhouding vrije beleggingen ten opzichte van de overige activa bepalend is voor het antwoord op de vraag of de deelnemingsvrijstelling geldt of de deelnemingsverrekening. Als vrije beleggingen in waarde toenemen en/of de overige activa in waarde afnemen, kan dit betekenen dat de bezittingen van de dochtervennootschap voor meer dan 50% uit vrije beleggingen bestaan en dat vanaf dat moment dus de deelnemingsverrekening geldt in plaats van de deelnemingsvrijstelling. Verandert de waarde daarna weer in omgekeerde richting, dan is de deelnemingsvrijstelling weer van toepassing. Omdat het oogmerk waarmee een deelneming wordt gehouden normaliter minder snel verandert dan de waarde van de bezittingen van de vennootschap waarin de deelneming wordt gehouden, is het de verwachting dat toepassing van de deelnemingsvrijstelling op grond van een oogmerktoets meer zekerheid biedt dan toepassing op grond van een bezittingentoets.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van de SP kan worden bevestigd dat de deelnemingsvrijstelling ook geldt als niet aan de oogmerktoets is voldaan maar wel aan de onderworpenheidstoets en/of de bezittingentoets.

Omdat de reikwijdte van de deelnemingsvrijstelling vergelijkbaar blijft, zal – in antwoord op de vervolgvraag van deze leden – deze aanpassing niet om die reden tot meer vrijstellingsdeelnemingen leiden. Wel wordt het – onder andere vanwege de grotere zekerheid over de toepassing van de Nederlandse deelnemingsvrijstelling – gemakkelijker om hoofdkantooractiviteiten in Nederland uit te oefenen. Dit leidt er mogelijk toe dat meer concerns hun (tussen)houdsteractiviteiten vanuit Nederland gaan verrichten.

Deze leden vragen verder wat de reden is achter de spoed om de aanpassing van het regime voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen alvast in dit belastingplan op te nemen. De voorgestelde aanpassing maakte deel uit van het consultatiedocument over mogelijke aanpassingen van de vennootschapsbelasting dat bij brief van 14 juni 2009 aan de Tweede Kamer is overlegd.¹ Uit de reacties op het consultatiedocument is naar voren gekomen dat de verbeteringen van de deelnemingsvrijstelling niet controversieel zijn maar breed worden gesteund. De praktijk hecht er veel

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 369, nr. 6.

belang aan dat deze verbeteringen op korte termijn worden ingevoerd. Met het oog op een snelle inwerkingtreding – en omdat ze los van de overige mogelijke maatregelen van het consultatiedocument kunnen worden ingevoerd – zijn deze verbeteringen opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel.

Voorts vragen deze leden in hoeverre de huidige regeling voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen voorkomt dat inkomsten uit mobiel kapitaal in laagbelaste landen wordt ondergebracht en of er cijfers bekend zijn over de mate waarin dat gebeurt. In het verlengde daarvan vragen deze leden welke maatregelen tegen grondslaguitholling worden gebruikt in andere landen waar de deelnemingsvrijstelling wordt toegepast. De huidige regeling werkt adequaat in de zin dat ondernemingen het laagbelaste beleggingsdeelnemingsregime als een verbodsbepaling ervaren. Het aantal laagbelaste beleggingsdochtervennootschappen van Nederlandse moedervennootschappen is hierdoor zeer beperkt. Andere landen met een deelnemingsregime hebben veelal ook flankerende maatregelen die er op zijn gericht te voorkomen dat inkomsten uit mobiel kapitaal in laagbelastende jurisdicties wordt ondergebracht. Een bekende methode die onder andere door het Verenigd Koninkrijk, Zweden en Denemarken wordt toegepast, is zogenoemde CFC-wetgeving. CFC staat voor Controlled Foreign Corporation. CFC-wetgeving houdt in dat de winst van een buitenlandse dochtermaatschappij (waarin voornamelijk mobiel beleggingskapitaal is ondergebracht) wordt toegerekend aan en belast bij de binnenlandse moedermaatschappij.

De leden van de fractie van de SP vragen verder of ook andere landen een oogmerktoets hanteren bij de toepassing van hun deelnemingsvrijstelling. Vele landen beogen te voorkomen dat de in het buitenland behaalde winsten in de thuisstaat van de onderneming opnieuw in de winstbelasting worden betrokken. Deze economische dubbele belasting voorkomen thuislanden door buitenlandse winsten van winstbelasting vrij te stellen dan wel de in het buitenland geheven belasting samenhangend met de buitenlandse winst, te verrekenen met de in eigen land verschuldigde winstbelasting. Nederland stelt onder voorwaarden de door een buitenlandse deelneming behaalde winsten bij de Nederlandse moedermaatschappij vrij van belastingheffing door de buitenlandse winsten op grond van de deelnemingsvrijstelling niet in de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag te betrekken. Behaalt een buitenlandse deelneming winst met passieve activiteiten ofwel beleggingsactiviteiten, dan betrekken landen waar de moedermaatschappij is gevestigd deze winst veelal direct in de belastingheffing en wordt niet gewacht tot het moment dat de winst als dividend aan de moedermaatschappij wordt uitgekeerd. Economische dubbele belasting wordt in zo'n situatie alleen nog voorkomen door de verrekeningsmethode toe te passen. Voor de beoordeling of van «passieve» winst sprake is, achten veel landen vooral maatgevend of de jurisdictie waar de «passieve» deelneming is gevestigd de deelneming als zodanig of de passieve winst behaald door de deelneming niet dan wel laag belast. Elk land heeft zo zijn eigen invulling ten aanzien van laagbelast. Verder vullen landen het begrip passieve winst verschillend in. In het algemeen wordt daaronder verstaan de inkomsten behaald met vermogen dat op een passieve wijze ter beschikking wordt gesteld aan vooral andere concernonderdelen. Bij deze internationale benadering van de behandeling van passief inkomen sluit de Nederlandse regeling voor de laagbelaste beleggingsdeelneming en daarmee ook de oogmerktoets aan.

De leden van de fractie van de PvdA vragen in te gaan op het commentaar van de NOB. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen dit in hun slotvraag. De NOB pleit in haar commentaar om te voorzien in een optio-

nele terugwerkende kracht van de voorgestelde wijzigingen in de deelnemingsvrijstelling. Er is geen reden om de voorgestelde aanpassing (op verzoek) te laten terugwerken. De achtergrond van deze suggestie is dat compartimentering van deelnemingsresultaten bewerkelijk kan zijn doordat het karakter van een deelneming als gevolg van de onderhavige wetswijziging verandert van een vrijstellingsdeelneming in verrekeningsdeelneming of vice versa. Zoals hiervoor is aangegeven blijft de reikwijdte van de deelnemingsvrijstelling echter vergelijkbaar. Dit betekent dat er naar verwachting zeer weinig deelnemingen zijn waarvan de vrijstellings- of verrekeningsstatus wijzigt als gevolg van de voorgestelde aanpassing. Overigens zou een optioneel terugwerkende kracht belastingplichtigen de keuzemogelijkheid bieden om in verliessituaties te stellen dat er sprake is van een laagbelaste beleggingsdeelneming (en een afwaarderingverlies te nemen) en in winstsituaties te stellen dat voldaan is aan de oogmerktoets waardoor de deelnemingsvrijstelling van toepassing zou zijn. Een dergelijke loterij zonder nieten acht het kabinet niet gewenst.

Oogmerktoets (Artikel 13, negende lid)

De leden van de fractie van de SP vragen of kan worden toegelicht hoe de oogmerktoets precies in zijn werk gaat en hoe je objectief kunt vaststellen wat het oogmerk is? Voor het oogmerk is van belang of de deelneming wordt gehouden met het oog op het verkrijgen van een rendement dat bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht. Dit is subjectief, maar kan zonodig worden geobjectiveerd door te kijken naar de aard, functie en activiteiten van het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden en/of naar de aard, functie en activiteiten van de belastingplichtige moederverenootschap in Nederland. In de memorie van toelichting is hieraan aandacht besteed.

De leden van de fracties van het CDA en D66 vragen of met het onderhavige voorstel wat betreft jurisprudentie en beleid wordt teruggekeerd naar de invulling van de oogmerktoets zoals deze gold tot 1 januari 2007. Voorts vragen de leden van de fractie van het CDA of de jurisprudentie inzake het begrip «beleggen» weer van toepassing is. In de memorie van toelichting is aangegeven in welke gevallen de belastingplichtige wordt geacht de deelneming niet als belegging te houden. Hoewel deze invulling van de oogmerktoets voor het overgrote deel is ontleend aan de invulling zoals deze gold tot 1 januari 2007, wordt niet voorgesteld deze invulling geheel over te nemen. Zo wordt in afwijking van de toenmalige invulling namelijk expliciet tot uitdrukking gebracht dat ook sprake kan zijn van een zogeheten gemengd oogmerk. Dit wijkt af van de memorie van toelichting bij de invoering van de Wet Vpb 1969 en de daarna gewezen jurisprudentie, waarbij de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing was als de deelneming uitsluitend als belegging werd gehouden. Met inachtneming van dit verschil hervindt de jurisprudentie inzake het begrip «beleggen» weer haar relevantie.

De leden van fractie van het CDA merken op dat in de toelichting steeds doorslaggevende betekenis wordt toegekend aan bepaalde specifieke activiteiten en functies (bestuurlijk, beleidsvormend, zitting in het dagelijks bestuur, schakelfunctie, het drijven van een onderneming etc.). Deze leden vragen wat hiervan de status is in het kader van de oogmerktoets en of dit indicatoren zijn voor het oogmerk. Specifieke activiteiten en functies kunnen indicatoren zijn voor het oogmerk. Hoewel deze indicatoren veel kunnen zeggen over het oogmerk, zijn ze niet van doorslaggevende betekenis. Dit is anders bij deelnemingen in bepaalde bijzondere lichamen zoals fiscale beleggingsinstellingen die naar hun aard alleen als belegging kunnen worden gehouden.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een reactie op de stelling dat de enige toets bij een participatiemaatschappij is of een belang door een participatiemaatschappij als belegging wordt gehouden, hetgeen het geval is indien de participatiemaatschappij het belang aanhoudt louter als waardepapier, maar niet als de participatiemaatschappij ten aanzien van een aantal belangen vermogensbeheeroverstijgende arbeid verricht en deze niet als belegging houdt. Deze leden vragen of de deelnemingsvrijstelling in laatstgenoemde situaties van toepassing is. Voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling is doorslaggevend of het belang wordt gehouden met het oog op het verkrijgen van een rendement dat bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht. Daartoe zal moeten worden getoetst of de werkzaamheden van belastingplichtige het normale vermogensbeheer te boven gaan. In deze situatie kan sprake zijn van een ondernemingsactiviteit bij de deelnemende vennootschap indien kapitaal enerzijds en expertise anderzijds worden samengebracht als gevolg waarvan een toegevoegde waarde wordt gecreëerd op het niveau van de vennootschap waarin wordt deelgenomen («target»). Vanzelfsprekend gaat het in dit verband om een participatie in een target die een actieve onderneming drijft. Meer concreet betekent dit dat op het niveau van de participatiemaatschappij sprake moet zijn van een organisatie die de kennis heeft om targets te selecteren en in staat is deze targets substantieel beter te laten renderen door het ondernemingsbeleid van de target mede te bepalen. Daartoe moet men voldoende invloed kunnen uitoefenen op zowel het dagelijks bestuur van de target als op de lange termijn strategie.

De leden van de fractie van het CDA vragen in te gaan op de opmerkingen van de zijde van de redactie van Vakstudienieuws, VNO-NCW en MKB Nederland inzake het feit dat de groeps(her)verzekeringsmaatschappij expliciet wordt genoemd als een deelneming die naar haar aard als belegging wordt gehouden. Een deelneming in een groeps(her)verzekeringslichaam wordt als belegging gehouden indien dit lichaam feitelijk niet verzekert, maar belegt. In de memorie van toelichting is aangegeven welke aspecten in ogenschouw moeten worden genomen bij de beoordeling of sprake is van een beleggingslichaam of van een groeps(her)verzekeringslichaam.

De leden van de fractie van D66 vragen toe te lichten hoe het zwaartepunt moet worden bepaald bij het aanhouden van een deelneming met een gemengd oogmerk, welke elementen hierbij een rol spelen en hoe deze dienen te worden gewogen. Beslissend is of het zwaartepunt ligt bij het oogmerk dat er naar een hoger rendement wordt gestreefd dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. Daarbij spelen de omvang van de activiteiten, de omvang van de bezittingen, de omvang van de bruto-opbrengsten en de omvang van de winsten die aan het houden van beleggingen respectievelijk het uitoefenen van een onderneming kunnen worden gerelateerd, een rol. Hoe deze elementen moeten worden gewogen, hangt af van de omstandigheden van het specifieke geval. Het is dus niet zo dat bij een gemengd oogmerk automatisch wordt teruggevallen op de bezittingentoets. Ook is de veronderstelling dat de term «zwaartepunt» overeenkomt met «grotendeels» (meer dan 50%) veelal niet toe te passen omdat dit impliceert dat verschillende factoren op één noemer worden gebracht zodat ze cijfermatig tegen elkaar kunnen worden afgezet. Bij de omvang van de bezittingen is dit wel mogelijk, maar als werknemers moeten worden afgezet tegen bezittingen is dit niet mogelijk. Door middel van onderstaand voorbeeld wordt verduidelijkt hoe deze toets moet worden uitgevoerd. Omdat de precieze grens afhankelijk is van de omstandigheden van het specifieke geval wordt in onderstaande voorbeelden aan de hand van een tweetal duidelijke situaties de gedachte achter het gemengde oogmerk geïllustreerd.

Voorbeeld 1

Een belastingplichtige (horecabedrijf) heeft een deelneming in het lichaam waarin een frietkraam wordt uitgebaat en waarin een effectenportefeuille is ondergebracht. Er is sprake van een gemengd oogmerk. Bij de frietkraam werken twee mensen. De frietkraam heeft een jaarlijkse omzet van € 150 000 en een jaarlijkse winst van € 30 000. De effectenportefeuille heeft een waarde van € 10 000 000 met een gemiddeld jaarlijks rendement van 5% (€ 500 000). Met de effectenportefeuille zijn nagenoeg geen werkzaamheden gemoeid. In dit geval ligt het zwaartepunt bij beleggen.

Voorbeeld 1

Een belastingplichtige (horecabedrijf) heeft een deelneming in het lichaam waarin een frietkraam wordt uitgebaat en waarin een effectenportefeuille is ondergebracht. Er is sprake van een gemengd oogmerk. Bij de frietkraam werken twee mensen. De frietkraam heeft een jaarlijkse omzet van € 150 000 en een jaarlijkse winst van € 30 000. De effectenportefeuille (overtollige liquiditeiten) heeft een waarde van € 50 000 met een gemiddeld jaarlijks rendement van 5% (€ 2 500). Met de effectenportefeuille zijn nagenoeg geen werkzaamheden gemoeid. In dit geval ligt het zwaartepunt bij ondernemen.

Uitbreiding oogmerktoets (artikel 13, tiende lid)

De leden van de fractie van het CDA vragen of voor het al dan niet in de consolidatie betrekken van belangen van meer dan 5%, en de vraag of er sprake is van een belang in de zin van artikel 13, veertiende lid, van de Wet Vpb 1969, moet worden gekeken naar de omvang van het directe belang dan wel het indirecte belang (analoog aan onderdeel 1.10.2.2. van het besluit van 26 februari 2008, nr. CPP2008/257M). Ook de leden van de fractie van D66 vragen wat wordt bedoeld met «consolidatie» in het voorgestelde artikel 13, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Het bezitspercentage van het lichaam dat het desbetreffende belang onmiddellijk houdt, is bepalend: kortom, het directe belang. Dit is hetzelfde als in onderdeel 1.10.2.2. van het genoemde besluit.

Dit wordt in het onderstaande voorbeeld geïllustreerd aan de hand van de door de leden van de CDA-fractie geschetste casus.

Voorbeeld

X bv houdt 5% aandelen in A SA
A SA houdt 5% van de aandelen in B Inc.
B Inc. houdt 5% aandelen in C nv

De consolidatie van het voorgestelde artikel 13, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 leidt ertoe dat de bezittingen en schulden van B Inc. pro rata op de balans van A SA dienen te worden geconsolideerd, zodat het belang dat A SA in B Inc. houdt in de consolidatie verdwijnt. De bezittingen en schulden van C nv moeten ook pro rata op de balans van A SA worden opgenomen, zodat ook het belang dat B Inc. in C nv houdt in de consolidatie verdwijnt.

De leden van de fractie van D66 vragen voorts of deze consolidatie betekent dat onderlinge vordering-schuldverhoudingen worden genegeerd. Bij de consolidatie worden onderlinge vordering-schuldverhoudingen inderdaad genegeerd in die zin dat dergelijke onderlinge verhoudingen na de consolidatie niet langer zichtbaar zijn omdat ze tegen elkaar wegvallen.

Naar aanleiding van de passage in de memorie van toelichting dat de consolidatie «normaal gesproken» plaatsvindt op basis van de commerciële cijfers, maar «desgewenst» tegen de waarde in het economische verkeer, vragen de leden van de fractie van het CDA of hier sprake is van een keuzevrijheid en zo ja, voor wie. Het is de belastingplichtige die in beginsel kan kiezen of hij consolideert op basis van commerciële cijfers of de waarde in het economische verkeer, met dien verstande dat deze keuze voor alle lichamen in het desbetreffende concernonderdeel heeft te gelden en dat belastingplichtige hier over de jaren heen een bestendige gedragslijn dient te volgen.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe ten aanzien van het voorgestelde artikel 13, tiende lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 de functie van het lichaam waarin de belastingplichtige de deelneming heeft tezamen met de lichamen waarin dit lichaam een belang van ten minste 5% heeft, moet worden bepaald. Voor het bepalen van de functie van het lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming heeft, spelen de aard van de omzet, de activiteiten en de activa en passiva van het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden en van eventuele (achter)klein-ochters een belangrijke rol.

De leden van de fractie van het CDA vragen voorts waarom in artikel 13, tiende lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 geen uitzondering wordt gemaakt voor bepaalde actieve financieringswerkzaamheden en in het elfde lid wel. Het tiende lid, onderdeel b, betreft een fictieve invulling van het oogmerk waarmee een deelneming wordt gehouden en is er op gericht te voorkomen dat de deelnemingsvrijstelling geldt voor (passieve) concernfinanciering en (passieve) terbeschikkingstelling van bedrijfsmiddelen binnen een concern. Of sprake is van een groepsfinancieringsfunctie hangt af van de aard van de omzet, de activiteiten en de activa en passiva van het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden en van eventuele (achter)klein-ochters.

Voor de bezittingentoets van artikel 13, elfde en twaalfde lid, geldt een uitzondering op het beleggingskarakter van bezittingen die worden aangewend voor financieringswerkzaamheden indien sprake is van actieve financieringswerkzaamheden. Deze exercitie vindt plaats in het kader van het opstellen van de toerekeningsbalans voor de bezittingentoets en is gekoppeld aan de bezittingen van een financieringslichaam. Als een dergelijke exercitie ook zou worden voorgeschreven voor het bepalen van het oogmerk, zou de beoogde versoepeling van de toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet of in mindere mate worden bereikt.

Onderworpenheidstoets (artikel 13, elfde lid, onderdeel a)

De leden van de fractie van D66 geven aan dat de onderworpenheidstoets complex in de uitvoering kan zijn. Deze leden stellen voor een meer simpele benadering te kiezen waarbij dochtermaatschappijen gevestigd in de Europese Unie of in de jurisdictie van onze belangrijkste handelspartners (veeleer hoogbelaste landen) zonder meer voldoen aan de nieuwe onderworpenheidstoets. Een dergelijke opzet is weliswaar overwogen, maar uiteindelijk is er niet voor gekozen. Enerzijds omdat voor het opstellen van een dergelijke lijst detailkennis van een groot aantal belastingstelsels is vereist en deze kennis niet direct voorhanden is. Hierbij moet worden bedacht dat ook buitenlandse belastingstelsels continu worden aangepast en dat deze aanpassingen zouden moeten worden bijgehouden op een dergelijke lijst. Hierdoor is het praktisch gezien zeer lastig om tot een dergelijke lijst te komen. Anderzijds omdat ook de belastingstelsels van onze belangrijkste handelspartners kenmerken kunnen hebben die bezien vanuit de optiek van de deelnemingsvrijstelling tot onvoldoende onderworpenheid zouden

moeten leiden. Hierbij speelt ook een rol dat lang niet elke onderneming gebruik hoeft te maken van de kenmerken van een belastingstelsel die tot een lage belasting kunnen leiden, waardoor het aanwijzen van landen niet tot het gewenste resultaat leidt.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat het kabinet bedoelt met de door hen aangehaalde passage uit de memorie van toelichting over de achtergrond van de algemene formulering van de onderworpenheidseis. Tevens vragen zij of deze passage betekent dat een toekomstige wijziging van de Nederlandse heffing van winstbelasting doorwerkt in de onderworpenheidstoets dan wel dat het betekent dat de relatie tussen de onderworpenheidstoets en het Nederlandse belastingstelsel in de toekomst kan worden gewijzigd zonder het parlement daarbij te consulteren. Met deze passage wordt inderdaad beoogd aan te geven dat een toekomstige wijziging van de Nederlandse heffing van winstbelasting doorwerkt in de onderworpenheidstoets. Als het om een wettelijke wijziging gaat, is het parlement automatisch betrokken. Als het gaat om een wijziging van een uitvoeringsbesluit of een uitvoeringsregeling is dit niet automatisch het geval, maar in die gevallen zal het veelal om een wijziging van minder belang gaan. Overigens kan nog worden opgemerkt dat aanpassingen van uitvoeringsbesluiten en uitvoeringsregelingen dienen plaats te vinden binnen de door het parlement vastgestelde wettelijke delegatiebevoegdheid.

Verder vragen deze leden naar een reactie op de door de NOB gestelde vragen op het punt van de onderworpenheidstoets. Ook de leden van de PvdA-fractie hebben naar een reactie op het commentaar van de NOB gevraagd. De NOB vraagt zich af of deze passage betekent dat een eventuele verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting tevens een pro rata verlaging van het voor de onderworpenheidstoets minimaal vereiste tarief van 10% behelst. Dit is niet het geval. Het minimum tarief van 10% is een absolute ondergrens. Een eventuele verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting met ca. 20% van 25,5% naar 20%, betekent dus niet dat het voor de onderworpenheidstoets minimaal vereiste tarief van 10% wordt verlaagd naar 8%. Voor de voorgestelde innovatiebox geldt een effectief tarief van 5% voor bepaalde inkomsten. Voor de onderworpenheidstoets is het minimaal vereiste tarief voor dergelijke inkomsten ook 5%. Voor de toepassing van de onderworpenheidstoets is dit 5%-tarief een absolute ondergrens. Het is dus niet zo, zoals de NOB suggereert, dat een tarief van 2% (20% van 10%) voldoende zou zijn omdat 5% ca. 20% is van het reguliere tarief van 25,5%. Ook een eventuele verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting met ca. 20% van 25,5% naar 20%, betekent dus niet dat het voor de onderworpenheidstoets minimaal vereiste tarief van 5% wordt verlaagd naar 4%. Als daarentegen het effectieve tarief van de innovatiebox zelf zou worden verlaagd van 5% naar 4%, zou dit nieuwe 4%-tarief het minimaal vereiste tarief worden voor dergelijke inkomsten. Achtergrond hiervan is dat vanuit de optiek van de deelnemingsvrijstelling een met de Nederlandse winstbelasting vergelijkbare winstbelasting met een algemeen tarief van ten minste 10% aanvaardbaar is. Lagere tarieven gelden veelal voor specifieke inkomsten en ten behoeve van specifieke doeleinden (zoals het bevorderen van innovatie). Hiervoor geldt dat ook dergelijke regelingen vanuit de optiek van de deelnemingsvrijstelling aanvaardbaar zijn als deze regelingen gelijk zijn aan de Nederlandse of resulteren in een gelijke effectieve druk. Het is immers niet goed verdedigbaar om een minimaal 10%-tarief te eisen voor inkomsten die binnen Nederland tegen een lager tarief worden belast. Overigens en wellicht ten overvloede wordt nog opgemerkt dat aanpassingen van het Nederlandse belastingstelsel die nog niet in werking zijn getreden, niet van invloed zijn op de invulling van de onderworpenheidstoets. Zo heeft

de optionele rentebox die bij de Wet Werken aan winst is ingevoerd, maar die nog niet in werking is getreden, geen invloed op de onderworpenheidstoets.

De leden van de fractie van het CDA vragen verder of met betrekking tot mogelijke tariefopstapjes of –afstapjes sprake is van een objectieve marginale toets op de buitenlandse wetgeving als zodanig. Deze leden vragen om een voorbeeld. Op het punt van tariefopstapjes of -afstapjes gaat het inderdaad om een marginale toets van het buitenlandse stelsel. Dat betekent dat uitgegaan kan worden van de in de wetgeving opgenomen tarieven.

Voorbeeld

Een buitenlands stelsel kent een tarief van 8% over de eerste € 75 000 winst. Voor winsten van meer dan € 75 000 geldt een tarief van 15%. Een dergelijk stelsel leidt op het punt van het tarief tot voldoende onderworpenheid. Ook als de feitelijke (gemiddeld te verwachten) winst € 90 000 is, waardoor de feitelijke druk lager is dan 10%. Het reguliere tarief is namelijk 15% en het tariefopstapje van 8% over de eerste € 75 000 winst is voor de beoordeling van het belastingstelsel niet van betekenisvolle invloed op de uiteindelijke belastingdruk.

De leden van de fractie van het CDA vragen het begrip passief inkomen nader te duiden. Met passief inkomen worden inkomsten uit beleggingen bedoeld. Tevens wordt hiermee bedoeld de inkomsten uit passieve financiering en passieve terbeschikkingstelling van bedrijfsmiddelen aan verbonden lichamen. Met «passief» wordt hier bedoeld dat de financiering of terbeschikkingstelling met weinig tot geen activiteiten gepaard gaat. Overigens gaat het bij de onderworpenheidstoets om de onderworpenheid van het lichaam en niet alleen om de belastingheffing over het passieve inkomen van dat lichaam.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het bij de stelselvergelijking gaat om een stelselvergelijking ten aanzien van passieve inkomsten, het belastingtarief ten aanzien van passieve inkomsten en andere aspecten relevant voor passieve inkomsten. De stelselvergelijking betreft een vergelijking van het buitenlandse belastingstelsel met het Nederlandse. Doel hiervan is lage belastingheffing over passief inkomen te identificeren. In de memorie van toelichting is een aantal voorbeelden gegeven van aspecten van een belastingstelsel die daarbij wel in aanmerking moeten worden genomen zoals een van de winst aftrekbaar dividend. Ook is een aantal voorbeelden opgenomen van aspecten die buiten beschouwing kunnen blijven zoals zogenoemde Oortkosten. In het volgende voorbeeld dat is ontleend aan het NOB-commentaar wordt de wijze waarop de onderworpenheidstoets moet worden toegepast, beschreven.

Voorbeeld

Uitgaande van een regulier tarief van ten minste 10% in combinatie met een stelselafwijking wordt de onderworpenheidstoets als volgt toegepast. De eerste stap is de beoordeling of de stelselafwijking van zodanige aard is dat het effectieve tarief lager wordt dan 10%. Bij een stelsel met een statutair tarief van 25% waarbij winstuitdelingen voor 50% aftrekbaar zijn, is het effectieve tarief 12,5%. Een dergelijke heffing kwalificeert dus als reële heffing. Opgemerkt zij dat als winstuitdelingen daarentegen voor 80% aftrekbaar zouden zijn, er sprake is van een effectief tarief van 5% en er dus geen sprake is van een reële heffing. Indien de eerste vraag niet tot een concreet antwoord leidt, is de tweede

stap of de stelselafwijking voor de dochtermaatschappij betekenis heeft. Als bijvoorbeeld sprake is van een stelselafwijking met betrekking tot renteaftrek, terwijl de belastingplichtige geen rentelasten heeft, kwalificeert de buitenlandse belastingheffing voor de desbetreffende dochtermaatschappij als reële heffing.

Indien de stelselafwijking wel gevolgen heeft voor de dochtermaatschappij, is de derde stap dat de effectieve belastingdruk moet worden beoordeeld, waarbij slechts het effect van de stelselafwijking in aanmerking wordt genomen. Dit is dus een beperkte herrekening van de grondslag zonder een volledige herrekening met alle niet stelselafwijkingen (zoals afwijkingen in afschrijvingen en Oort-kosten).

Indien ook de beperkte herrekening niet tot een reële heffing leidt, kan als vierde en laatste stap door middel van een volledige herrekening naar Nederlandse maatstaven worden aangetoond dat de effectieve heffing toch ten minste 10% bedraagt. Hierbij moeten alle afwijkingen in de winstberekening worden meegenomen. Dit kan tot voldoende onderworpenheid leiden, indien het buitenlandse regime op bepaalde punten minder gunstig is dan het Nederlandse stelsel.

Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat indien het reguliere tarief lager is dan 10%, er ook de mogelijkheid is om aan te tonen dat in dat specifieke geval toch sprake is van een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Dit kan zich voordoen als de belastinggrondslag breder is dan de Nederlandse waardoor de effectieve druk ten minste 10% of meer bedraagt. Dit vergt dat de buitenlandse belasting wordt afgezet tegen een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastinggrondslag en impliceert dus een herrekening naar Nederlandse maatstaven.

De leden van de fractie van het CDA vragen voorts hoe de onderworpenheidstoets uitwerkt met betrekking tot onroerende zaken. Wat betreft onroerende zaken geldt het zelfde als met betrekking tot andere (passieve) inkomsten. Wel is het zo dat een ander (ruimer) afschrijvingsregime dan het Nederlandse niet tot onvoldoende onderworpenheid leidt.

De leden van de fractie van D66 vragen of bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van een reële heffing bij de dochtermaatschappij waarin wordt deelgenomen ook rekening wordt gehouden met verschillen in regels ter beperking van renteaftrek. Ook de fiscale behandeling van geldleningen is van belang voor de grondslagvergelijking. Zo leidt een belastingstelsel dat geen renteaftrekbeperking kent tot onvoldoende onderworpenheid. Dit betekent echter niet dat een ander belastingstelsel dezelfde renteaftrekbeperkingen moet kennen als het Nederlandse. Er is ook sprake van voldoende onderworpenheid als een belastingstelsel in plaats van het Nederlandse complex aan renteaftrekbeperkingen bijvoorbeeld een earningsstrippingregeling kent. Tot slot kan nog worden opgemerkt dat er – ook als een stelsel geen adequate renteaftrekbeperking kent – wel sprake kan zijn van voldoende onderworpenheid als wordt voldaan aan één van de toetsen als beschreven in het vorige voorbeeld.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de door hen aangehaalde passage uit de memorie van toelichting over kwalificatieverschillen inzake geldleningen betekent dat een verschil in renteaftrek op hybride leningen inhoudt dat het andere stelsel wordt gediskwalificeerd omdat het tot onvoldoende onderworpenheid leidt. Dit is juist. Aftrek van rente op een geldverstrekking die vanuit Nederlandse optiek als een verstrekking van eigen vermogen wordt gezien is namelijk vergelijkbaar met een aftrekbaar dividend. Uiteraard kan nog wel sprake zijn van voldoende onderworpenheid als gevolg van de in het vorige voorbeeld beschreven stappen.

Verschillen in fiscale consolidatie, zoals de Engelse group relief-regeling, leiden in beginsel niet tot onvoldoende onderworpenheid, zo hebben de

leden van de fractie van het CDA begrepen. Deze leden vragen of dit eveneens geldt voor andere fiscale consolidatieregimes. Dit is inderdaad het geval.

Deze leden vragen voorts hoe de stelling dat indien een van de vennootschappen die gebruik maken van de groep relif een stelselafwijking heeft, er bij de gehele groep geen sprake is van een reële heffing zich verhoudt tot het besluit van 26 februari 2008, nr. CPP2008/257M (Stcrt. 2008, nr. 47) en wanneer dit besluit wordt aangepast. Indien een dochtervennootschap deel uitmaakt van een buitenlandse fiscale eenheid of via een ander fiscaal consolidatieregime (zoals een groep relifregeling) indirect gebruik maakt van een stelselafwijking bij een groepsvennootschap, kan deze dochtervennootschap hierdoor onvoldoende onderworpen zijn. Dit is anders dan de huidige lijn die in het genoemde besluit is weergegeven. Dit besluit zal op dit punt dan ook worden aangepast. Het streven is het besluit op dit punt met ingang van 1 januari 2010 aan te passen. Dit is in lijn met de thans voorziene inwerkingtredingsdatum van het onderhavige wetsvoorstel.

De leden van de fractie van het CDA vragen ten slotte hoe de vergelijking van effectieve belastingdruk wordt toegepast in geval van een vaste inrichting. Zij vragen naar een voorbeeld. Voor de mate van onderworpenheid van een lichaam gevestigd in het ene land met een vaste inrichting in een ander land, zijn het belastingstelsel van het hoofdhuysland, het belastingstelsel van het vaste inrichtingsland en de eventueel van toepassing zijnde regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing van invloed. Er is sprake van onvoldoende onderworpenheid als er in het hoofdhuysland en/of in het vaste inrichtingsland sprake is van een stelselafwijking. In de navolgende voorbeelden wordt dit verduidelijkt. Uiteraard kan nog wel sprake zijn van voldoende onderworpenheid als gevolg van de in het vorige voorbeeld beschreven stappen.

Voorbeeld 1

wereldwinst: 100
hoofdhuysland: 50 winst, tarief 12,5%, geen overige stelselafwijkingen
vaste inrichtingsland: 50 winst, tarief 15%, geen overige stelselafwijkingen
regeling ter voorkoming van dubbele belasting: vrijstellingsmethode, geen afwijkende verdeling heffingsrechten
In dit geval is sprake van voldoende onderworpenheid. Zowel het hoofdhuysland als het vaste inrichtingsland hebben geen stelselafwijking. De toepassing van de regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing leidt niet tot een andere uitkomst.

Voorbeeld 2

wereldwinst: 100
hoofdhuysland: 50 winst, tarief 12,5%, geen overige stelselafwijkingen
vaste inrichtingsland: 50 winst, tarief 5%, geen overige stelselafwijkingen
regeling ter voorkoming van dubbele belasting: vrijstellingsmethode, geen afwijkende verdeling heffingsrechten
In dit geval is sprake van onvoldoende onderworpenheid. Hoewel in het hoofdhuysland sprake is van een reële heffing, is dit door het 5%-tarief niet het geval in het vaste inrichtingsland. De totale heffing over de wereldwinst is hierdoor niet reëel. De toepassing van de regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing leidt niet tot een andere uitkomst.

Voorbeeld 3

wereldwinst: 100

hoofdhuisland: 50 winst, tarief 12,5%, geen overige stelselafwijkingen
vaste inrichtingsland: 50 winst, tarief 5%, geen overige stelselafwijkingen
regeling ter voorkoming van dubbele belasting: verrekeningsmethode,
geen afwijkende verdeling heffingsrechten
In dit geval is sprake van voldoende onderworpenheid. Hoewel in het
vaste inrichtingsland door het 5%-tarief geen sprake van een reële heffing,
wordt dit «gerepareerd» doordat het hoofdhuisland volgens de regeling
ter voorkoming van dubbele belastingheffing bijheft tot 12,5%.

Voorbeeld 4

wereldwinst: 100

hoofdhuisland: betreft 25 winst in de heffing, Nederland zou op basis van
hetzelfde feitencomplex 50 winst in de heffing betrekken, tarief 10%, geen
overige stelselafwijkingen

vaste inrichtingsland: betreft 50 winst in de heffing (dit is cf. Nederlandse
grondslagbepaling), tarief 12,5%, geen overige stelselafwijkingen
regeling ter voorkoming van dubbele belasting: vrijstellingsmethode,
hoofdhuisland stelt evenwel 75% van de winst vrij

In dit geval is sprake van onvoldoende onderworpenheid. Het hoofdhuis-
land hanteert namelijk een te smalle grondslag. De totale heffing bedraagt
hierdoor 8,75 (10% x 25 = 2,5 in het hoofdhuisland en 12,5% x 50 = 6,25 in
het vaste inrichtingsland) en is dus niet reëel. De toepassing van de rege-
ling ter voorkoming van dubbele belastingheffing leidt niet tot een andere
uitkomst.

Bezittingentoets (artikel 13, elfde lid, onderdeel b, en artikel 13, twaalfde lid)

Naar aanleiding van de vragen van de leden van de fracties van het CDA
en D66 kan worden bevestigd dat voor de bezittingentoets op grond van
artikel 13, elfde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969, voor de waardering
moet worden aangesloten bij de waarde in het economische verkeer. Dit
geldt eveneens voor zelfgekweekte goodwill en overige immateriële activa
die niet op de commerciële balans zijn opgenomen. Er bestaat hier geen
keuzemogelijkheid zoals bij het voorgestelde artikel 13, tiende lid, onder-
deel a, van de Wet Vpb 1969.

De leden van de fracties van het CDA en D66 vragen of de term «door-
gaans» nader kan worden gedefinieerd en bij welke periode aan dit criterium is
voldaan. Dit is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Om de
praktijk de benodigde flexibiliteit in de uitvoering te geven wordt aan dit
begrip geen concrete invulling gegeven.

De leden van de fractie van het CDA vragen in te gaan op de veronderstel-
ling van de redactie van Vakstudienieuws bij de «rotte appel»-benadering.
De redactie van Vakstudienieuw gaat ervan uit dat voor de vraag of 30% of
meer van de activa van de desbetreffende vennootschap uit laagbelaste
vrije beleggingen bestaan, de activa van deelnemingen van 5% of meer
niet meetellen. De redactie neemt aan dat belangen van minder dan 5%
wel voor de test van belang zijn en meetellen als beleggingen. Voor de
«rotte appel»-benadering moet worden gekeken naar de activa van het
lichaam. Daarbij tellen deelnemingen (een deelneming is immers ook een
bezitting) of de activa van het lichaam waarin de deelneming wordt
gehouden (er is geen sprake van toerekening of consolidatie) niet mee.
Belangen van minder dan 5% tellen mee als beleggingen.

Voorbeeld

X bv houdt een deelneming in A SA.

A SA houdt een deelneming in B Inc.

De «rotte appel»-toets moet zowel op het niveau van A SA als op het niveau van B Inc. plaatsvinden. Ook als de bezittingen van A SA voor ten minste 70% uit andere bezittingen dan vrije beleggingen bestaan, moet nog wel worden gekeken naar de activa van B Inc.

Deze leden vragen in te gaan op de opmerking van VNO-NCW over de «rotte appel»-benadering. VNO-NCW lijkt tot uitdrukking te willen brengen dat de «rotte appel»-benadering wel werkt indien het lichaam hoofdzakelijk (ten minste 70%) een actieve onderneming heeft en daarnaast nog vrije beleggingen heeft, maar niet indien het lichaam de onderneming zou onderbrengen in een dochtervennootschap omdat het dan alleen nog maar vrije beleggingen zou overhouden. Deze uitleg is juist. In het eerste geval wordt het lichaam zelf «ontsmet» en in het tweede geval is het de dochter die wordt «ontsmet». De «rotte appel»-toets werkt zo dat alleen wordt gekeken naar de bezittingen van het lichaam zelf en niet die van zijn dochters. Voor de «rotte appel»-toets geldt geen consolidatie of toerekeningsbalans.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom er voor gewone beleggingen geen uitzondering in het wetsvoorstel is opgenomen voor het geval deze voor minimaal 90% zijn gefinancierd met leningen van derden. Een dergelijke uitzondering is niet opgenomen omdat anders de deelnemingsvrijstelling zou kunnen gelden voor een deelneming in een fiscale beleggingsinstelling of een vrijgestelde beleggingsinstelling.

De vraag van de leden van de fractie van het CDA vragen of de groepsvorderingen en een eventuele overnamekas geen vrije beleggingen zijn indien er sprake is van een actieve groepfinancieringsmaatschappij, wordt bevestigend beantwoord.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat wordt bedoeld met een back-to-back-lening. Met een back-to-back-lening wordt bedoeld een lening die formeel afkomstig is van een externe partij (bijvoorbeeld een financiële instelling) doch in feite, op grond van de achterliggende afspraken, afkomstig is van een verbonden lichaam.

Deze leden vragen een reactie op de opmerkingen van de redactie van Vakstudienieuws ten aanzien van de door een verbonden persoon gegarandeerde lening die niet in die mate op eigen kracht zou kunnen zijn verkregen. De redactie van Vakstudienieuws merkt op dat de woorden «in die mate» ertoe zouden moeten leiden dat slechts in zoverre (in die mate dus) een lening van een verbonden persoon aanwezig zou moeten worden geacht. De redactie merkt voorts op dat de «alles of niets»-benadering met betrekking tot de gegarandeerde lening zou moeten worden vervangen door een «voor zover»-benadering. Het uitgangspunt is dat er bij een lening die wordt gegarandeerd door een verbonden persoon geen sprake is van een externe financiering. Dit is slechts anders indien het lichaam de lening ook geheel op eigen kracht had kunnen verkrijgen. Er geldt derhalve geen «voor zover»-benadering. Daarbij kan nog worden opgemerkt dat het twijfelachtig zou zijn of bij een «voor zover»-benadering wel zou kunnen worden voldaan aan de voorwaarde dat de bezittingen voor ten minste 90% met (extern) vreemd vermogen moeten zijn gefinancierd.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van het CDA wordt bevestigd dat met het uitzonderen van onroerende zaken die in het bezit zijn van een vrijgestelde beleggingsinstelling of een fiscale beleggingsinstelling alleen de vrijgestelde beleggingsinstelling van artikel 6a

Wet Vpb 1969 en de fiscale beleggingsinstelling van artikel 28 Wet Vpb 1969 wordt bedoeld.

De vraag van deze leden of het correct is te veronderstellen dat onroerende zaken alleen tot de vrije beleggingen worden gerekend indien deze in het bezit zijn van een vrijgestelde beleggingsinstelling of een fiscale beleggingsinstelling, wordt door het kabinet bevestigend beantwoord.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een voorbeeld van situaties waarin een bezitting, na in onderdeel a als vrije belegging te zijn gekwalificeerd, door onderdeel c alsnog als niet-vrije belegging wordt aangemerkt. De aanleiding hiervoor is de toelichting bij het twaalfde lid waarin wordt bevestigd dat onroerende zaken die binnen een groep ter beschikking gesteld worden zowel op grond van onderdeel a als op grond van onderdeel c van dat lid uitgezonderd kunnen worden als vrije belegging. Een voorbeeld zoals gevraagd door deze leden kan niet worden gegeven. Een dergelijke situatie zal zich namelijk niet voordoen. Dit deel van de toelichting is opgenomen nadat in een aantal reacties op het eerder genoemde consultatiedocument was aangegeven dat het wenselijk zou zijn als de bezittingentoets zou worden verduidelijkt voor de situatie dat binnen concern vastgoed ter beschikking wordt gesteld. Als een concern het vastgoed heeft ondergebracht in een (normaal belast) vastgoedlichaam en dit vastgoedlichaam het vastgoed vervolgens verhuurt aan andere concernlichamen, is het desbetreffende vastgoed volgens het twaalfde lid, onderdeel a, geen vrije belegging. Volgens de fictie van het twaalfde lid, onderdeel c, zou het desbetreffende vastgoed wel als vrije belegging kunnen worden aangemerkt. Met de toelichting op het twaalfde lid is beoogd aan te geven dat in een dergelijk geval het vastgoed geen vrije belegging is.

Overig

De leden van de fractie van het CDA vragen een reactie op de suggestie van de redactie van Vakstudienieuws dat er in artikel 13, vijftiende lid, (tegenaan balansverlenging) een toevoeging zou moeten worden opgenomen dat het gaat om bezittingen die worden aangewend voor werkzaamheden die grotendeels bestaan uit groepsfinancieringsactiviteiten, of dat een uitzondering zou moeten worden gemaakt voor vorderingen die voortvloeien uit de normale bedrijfsvoering voor zover er geen sprake is van groepsfinancieringsactiviteiten. Artikel 13, vijftiende lid, is opgenomen om kunstmatige balansverlenging tegen te gaan via groepsvorderingen die niet als vrije belegging worden aangemerkt. Door de huidige redactie van artikel 13, vijftiende lid, ziet deze bepaling ook op handelsvorderingen. Aangezien dit niet strookt met de bedoeling van de regeling zal de wettekst op dit punt worden aangepast.

De leden van de fractie van D66 stellen dat sprake is van een verslechterring doordat wordt voorgesteld de regeling voor vastgoeddeelnemingen te laten vervallen en vastgoed per definitie niet aan te merken als vrije belegging, behoudens vastgoed dat in het bezit is van een fiscale beleggingsinstelling of vrijgestelde beleggingsinstelling. De leden van de fractie van D66 suggereren daarom alsnog consolidatie toe te staan voor vastgoeddeelnemingen. Bij het opstellen van dit wetsvoorstel is dit effect onderkend. Toch is er niet voor gekozen de regeling voor vastgoeddeelnemingen in stand te laten. Er doet zich namelijk alleen een verandering van vrijstellingsdeelneming naar verrekeningsdeelneming voor indien de waarde van de groepsvordering even groot is of groter is dan de waarde van het vastgoed. Dit is – zelfs in de huidige zwakke vastgoedmarkt – onwaarschijnlijk. Hierdoor verandert er voor vastgoeddeelnemingen

mingen naar verwachting niets. Ook zijn er op dit punt geen reacties gekomen op het eerder genoemde consultatiedocument.

Uitbreiding inhoudingsvrijstelling dividendbelasting

De leden van de fractie van het CDA vragen de verwijzing naar de zaak «Commissie tegen Nederland», voor de uitbreiding van de zogenoemde inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting met dividenden die aan aandeelhouders in IJsland en Noorwegen worden uitgekeerd, nader toe te lichten. De in artikel 4, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen inhoudingsvrijstelling geldt thans niet voor dividenden uitbetaald aan vennootschappen gevestigd in IJsland of Noorwegen. In het arrest van 11 juni 2009 in de zaak C-521/07 (Commissie tegen Nederland) oordeelde het HvJ EG dat Nederland «door dividenden uitbetaald door Nederlandse vennootschappen aan vennootschappen gevestigd in IJsland of Noorwegen niet onder dezelfde voorwaarden vrij te stellen van inhouding van bronbelasting op dividenden als dividenden uitbetaald aan Nederlandse vennootschappen of aan vennootschappen die zijn gevestigd in andere lidstaten van de Europese Gemeenschap» de op haar rustende verplichtingen op basis van de EER-overeenkomst niet is nagekomen. De door Nederland aangevoerde rechtvaardigingsgronden voor het verschil in behandeling werden door het HvJ EG allen afgewezen. Uit dit arrest kan derhalve geen andere conclusie worden getrokken dan dat de inhoudingsvrijstelling ook moet worden verleend bij dividendbetalingen aan vennootschappen gevestigd in IJsland en Noorwegen, mits uiteraard sprake is van een deelnemingsituatie en aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Deze leden vragen verder of naar de mening van het kabinet geen andere aanpassingen nodig zijn. Hieromtrent zij opgemerkt dat als uitvloeisel van het arrest van het HvJ EG van 18 juni 2009 in de zaak C-303/07 (Aberdeen) in de inhoudingsvrijstelling van artikel 4, tweede lid, tevens de «rechtsvorm-eis» en de «onderworpenheidseis» komen te vervallen. Wel is voorzien in een uitzondering op deze inhoudingsvrijstelling voor dividenduitkeringen aan een buitenlands lichaam dat een vergelijkbare functie vervult als een vrijgestelde beleggingsinstelling of een fiscale beleggingsinstelling. Met deze wijzigingen wordt de dividendbelasting naar de mening van het kabinet in overeenstemming gebracht met de tot op heden gewezen jurisprudentie van het HvJ EG.

Of deze aanpassingen voldoende zijn om de dividendbelasting ook voor de toekomst geheel in overeenstemming te brengen met het EU-recht, valt moeilijk te zeggen nu de jurisprudentie rond bronheffingen in de EU nog niet volledig is uitgekristalliseerd. Dit betreft ook, dit in reactie op de leden van de fractie van het CDA, de vraag of de inhoudingsvrijstelling zou moeten worden uitgebreid tot derde landen waarmee een overeenkomst is gesloten die voorziet in de uitwisseling van informatie. De ontwikkelingen in deze zullen op de voet worden gevolgd.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom in de voorwaarden van de inhoudingsvrijstelling bij uitkeringen in EU-situaties de rechtsvormeis en de onderworpenheidseis komen te vervallen, en of dit noodzakelijk is op basis van het Aberdeen arrest. In het arrest Aberdeen was sprake van een dividenduitkering door een Finse vastgoedvennootschap aan een in Luxemburg gevestigde SICAV. Deze situatie valt niet binnen de werkingssfeer van de moeder-dochterrichtlijn aangezien een SICAV niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 2, eerste lid, sub a en c, van deze richtlijn (aangewezen rechtsvorm en onderworpen aan aangewezen winstbelasting). Volgens het HvJ EG kunnen uit de verdragsvrijheden van het EG-verdrag evenwel verdergaande verplichtingen voortvloeien tot het achterwege laten van de inhouding van dividendbelasting bij grens-

overschrijdende uitkeringen dan die welke zijn neergelegd in de moederdochterraichtlijn. Dit is met name het geval indien op grensoverschrijdende dividenduitkeringen dividendbelasting wordt ingehouden, terwijl vergelijkbare uitkeringen in binnenlandse situaties niet zouden zijn belast. Een dergelijk verschil in behandeling kan een inbreuk op de vrijheid van vestiging vormen. De omstandigheid dat het Finse recht geen vennootschappen kent met dezelfde rechtsvorm als een SICAV naar Luxemburgs recht kan, zo oordeelde het HvJ EG verder, geen verschillende behandeling rechtvaardigen (r.o. 50). Hetzelfde geldt voor de door de Finse regering aangevoerde omstandigheid dat een SICAV in Luxemburg niet over haar inkomsten wordt belast (r.o. 51 – 53). De uitgekeerde dividenden zijn immers in Finland in binnenlandse situaties ook niet belast, terwijl de Finse regering, aldus het HvJ EG, niet heeft aangegeven «waarom de fiscale behandeling van de andere soorten inkomsten van de ingezeten vennootschappen en de niet-ingezeten SICAV's relevant is voor de beoordeling van de vraag of deze twee soorten vennootschappen vergelijkbaar zijn ten aanzien van de vrijstelling van de ontvangende dividenden van bronbelasting». De aangevoerde rechtvaardigingsgronden van het voorkomen van belastingontwijking, de noodzaak een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheden te waarborgen en de noodzaak om de samenhang in het belastingstelsel te verzekeren werden in deze zaak, uitgaande van de Finse wetgeving, verder niet aanvaard.

Uit voornoemde overwegingen heeft het kabinet de conclusie getrokken dat ook voor de Nederlandse inhoudingsvrijstelling bij grensoverschrijdende dividendbetalingen binnen de EU het rechtsvormvereiste en het onderworpenheidsvereiste als zodanig niet meer mogen worden gesteld. Hierbij is van belang dat deze vereisten in binnenlandse situaties ook niet worden gesteld voor de vrijstelling van dividenden in deelnemings-situaties.

Ik ben verheugd dat de leden van de fractie van de VVD met het voorstel kunnen instemmen. In antwoord op de desbetreffende vraag van deze leden, zij opgemerkt dat de voorgestelde aanpassingen in de inhoudingsvrijstelling niet direct doorwerken naar de regeling van het zogenoemde buitenlands aanmerkelijk belang in artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969. Wel ben ik voornemens op korte termijn met een aanpassing van genoemd artikel 17 te komen teneinde ook bij deze bepaling een mogelijke spanning met het EU-recht weg te nemen.

Deze leden vragen tevens of, mede in het Europeesrechtelijk perspectief, nader kan worden uiteengezet wat naar het oordeel van het kabinet het beleid op korte en middellange termijn met betrekking tot de dividendbelasting is. Bij de beoordeling van de dividendbelasting spelen verschillende aspecten een rol. Zo zal van een afschaffing of verdere beperking van de dividendbelasting een positieve invloed kunnen uitgaan op bepaalde onderdelen van ons vestigings- en investeringsklimaat. Tevens zouden met een afschaffing of herziening van de dividendbelasting mogelijke twijfel over de EU-verenigbaarheid (kunnen) worden weggenomen. Daar staat tegenover dat de dividendbelasting een substantiële budgettaire opbrengst kent. Hierbij dient te worden bedacht dat een algehele afschaffing van de dividendbelasting in een aantal gevallen niet zozeer de buitenlandse aandeelhouder zal bevoordelen, als wel de schatkist van andere landen. Dit is het geval indien de ontvanger van de dividenden de Nederlandse dividendbelasting kan verrekenen met de buitenlandse belasting. Daarnaast speelt de dividendbelasting een belangrijke rol bij de verdragsonderhandelingen met andere landen. Mede door de aanwezigheid van een dividendbelasting is Nederland in staat – voor het bedrijfsleven – gunstige afspraken te maken over onder andere een verlaging van de bronheffing op dividenden door het buitenland. Wat betreft de Europeesrechtelijke aspecten geldt dat de jurisprudentie rond bron-

heffingen in de EU nog niet volledig is uitgekristalliseerd. De ontwikkelingen worden op de voet gevolgd. Ook voor andere landen in de EU is de huidige jurisprudentie nog geen aanleiding geweest om de dividendbelasting af te schaffen. Om deze redenen zijn in de belastingplannen voor het jaar 2010 geen voorstellen opgenomen voor een afschaffing of beperking van de dividendbelasting. Ook voor de komende periode geldt dat een afschaffing of beperking van de dividendbelasting uitdrukkelijk in het kader dient te worden geplaatst van een afweging tussen de hiervoor genoemde budgettaire en andere aspecten.

Wet op de omzetbelasting 1968

Aanpassing BTW-vrijstelling beroepsonderwijs

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de BTW-vrijstelling voor beroepsonderwijs toegepast kan worden als een instelling niet aangesloten is bij een branchevereniging, dan wel deze er niet is. De vrijstelling van BTW geldt, na de aanpassing, voor beroepsopleidingen die verstrekt worden door instellingen opgenomen in het Register Kort Beroepsonderwijs (RKBO) of door de bekostigde instellingen genoemd in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW) of bedoeld in de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB). Het RKBO is toegankelijk voor alle instellingen die beroepsonderwijs verlenen en voldoen aan bepaalde kwaliteitseisen. Het register en de kwaliteitseisen – welke onder de verantwoordelijkheid van een, door de verschillende onderwijsinstututen aan te wijzen, stichting en Certificeringsinstituut vallen – zijn dus niet gekoppeld aan een eventuele aansluiting bij een brancheorganisatie. In tegenstelling tot wat het NOB opmerkt, hoeven instellingen zich dus niet aan te sluiten bij een bestaande brancheorganisatie en ook geen nieuwe op te richten.

Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA waarom inschrijving niet bij de Belastingdienst plaats kan vinden. Na de aanpassing zal voor de vrijstelling van BTW sprake moeten zijn van het verstrekken van beroepsopleidingen door een *erkende* instelling. Dit vloeit voort uit EU-regelgeving. Het gaat dus niet puur om inschrijving in een register, maar er moet een toets op de kwaliteit etc. plaatsvinden. Een dergelijke erkenning is geen taak voor de Belastingdienst. In overleg met VNO-NCW en brancheorganisaties is er voor gekozen om de verantwoordelijkheid voor de erkenning bij de onderwijswereld te houden. Zij zullen hiervoor een onafhankelijk Certificeringsinstituut aanwijzen. Op die manier is de kwaliteit van de erkenning gewaarborgd.

De vraag van de leden van de fractie van het CDA of de nieuwe regeling van toepassing wordt vanaf 1 juli 2010 en of ten aanzien van contracten die hiervóór zijn afgesloten de aanpassing op uiterlijk 1 januari 2011 ingaat, wordt bevestigend beantwoord. Dit geldt ook voor de vraag of het mogelijk is dat zowel instellingen die geen registratie in het Register Kort Beroepsonderwijs hebben als instellingen die dit wel hebben tot eenzelfde fiscale eenheid kunnen behoren. VNO-NCW is hier in het commentaar dan ook terecht vanuit gegaan.

Verder vragen deze leden of commerciële instellingen, die in een ander land zijn gevestigd, maar wel voldoen aan de eisen die worden gesteld aan registratie in voornoemd register, kunnen worden ingeschreven in dit register. De leden van de fractie van de PvdA vragen of alle instellingen die beroepsopleidingen verstrekken zich kunnen inschrijven bij het Register Kort Beroepsonderwijs. De leden van beide fracties vragen ten slotte naar de positie van de zzp'ers. Het register staat in principe open voor iedere onderwijsinstelling die beroepsonderwijs verstrekt en voldoet

aan bepaalde kwaliteitseisen. Het land van herkomst zal hierbij niet van belang zijn. Zolang het – door de verschillende onderwijsinstellingen aan te wijzen – onafhankelijk Certificeringsinstituut de audit uit kan voeren en hieruit blijkt dat aan de gestelde kwaliteitseisen voldaan wordt, zal de onderwijsinstelling erkend kunnen worden. VNO-NCW is hier in het commentaar dan ook terecht vanuit gegaan. Met betrekking tot de positie van de zzp'ers kan het kabinet melden dat dit een afzonderlijke beoordeling vraagt. Daarover is reeds met de branche verkennend gesproken.

De leden van de fractie van de SP vragen zich af hoeveel opleidingen nu wel een vrijstelling hebben en na de aanpassing niet meer en of hiervan een lijst met opleidingen gegeven kan worden. Tot de aanpassing van de vrijstelling zijn in principe alle beroepsopleidingen vrijgesteld van BTW. Voor het kortlopend beroepsonderwijs geldt echter tot die tijd een keuzemogelijkheid. Deze keuzemogelijkheid houdt in dat de onderwijsinstellingen per keer dat zij de cursus geven, kunnen kiezen voor een vrijstelling of heffing van omzetbelasting (met het bijbehorende recht op vooraf trek). Mede hierdoor is het niet mogelijk om per beroepsopleiding aan te geven of deze nu al dan niet vrijgesteld is. Na de aanpassing is sprake van een andere vormgeving van de vrijstelling, hierbij is op voorhand niet bekend hoeveel beroepsopleidingen vrijgesteld zijn.

Wat betreft de vragen van de leden van de fractie van de SP of deze beroepsopleidingen en de instellingen die deze beroepsopleidingen aanbieden, de vrijstelling geheel kwijt zijn of dat ze nog ingepast kunnen worden in het RKBO, de WHW of in de WEB, merk ik op dat dit laatste het geval is, mits voldaan wordt aan de daarin gestelde voorwaarden.

Ten slotte vragen de leden van de fractie van de SP of de opheffing van de vrijstelling ook doorgerekend wordt in de prijs van de opleiding en zo ja, of de studenten daar een compensatie voor krijgen. De keuze voor doorberekenen is niet aan het kabinet. Het is mogelijk dat instellingen de aanpassing van de vrijstelling doorrekenen in de prijs van de beroepsopleiding. Of dit gebeurt, is echter afhankelijk van de instelling en ook de eigen keuze van iedere instelling. Hierbij moet worden bedacht dat in veel gevallen bestaande vrijstellingen ook in de nieuwe situatie kunnen worden gecontinueerd. Hierbij wordt voorts aangetekend dat bij een belaste prestatie een recht op aftrek van voorbelasting ontstaat en dit kan invloed hebben op de uiteindelijke prijs.

Aanpassing BTW-vrijstelling jeugdzorg

De leden van de fractie van de SP hebben vragen gesteld over de aanpassing van de BTW-vrijstelling voor de jeugdzorg. In antwoord op die vragen merk ik op dat de BTW-vrijstelling voor de jeugdzorg is gebaseerd op bepalingen in de BTW-richtlijn voor prestaties die nauw samenhangen met de bescherming van kinderen en jongeren. Die bepalingen maken het mogelijk om facultatief bepaalde voorwaarden te stellen aan toepassing van de vrijstelling. Van deze mogelijkheid heeft Nederland in het verleden gebruik gemaakt door bij het verlenen van jeugdzorg de voorwaarde te stellen dat geen winst mag worden beoogd. Door de toegenomen marktwerking in de jeugdzorg zijn bijvoorbeeld ook natuurlijke personen in zogenoemde gezinshuizen jeugdzorg gaan verlenen. Daarmee beogen zij in fiscale zin winst. Zonder een nadere maatregel zouden zij, in tegenstelling met stichtingen voor jeugdzorg, BTW over hun diensten moeten betalen. Dat verschil in behandeling is voor het kabinet reden geweest de facultatieve voorwaarde inzake het niet mogen beogen van winst te schrappen waar het de jeugdzorg betreft. Een en ander heeft het kabinet reeds aangegeven in de antwoorden op de vragen van de leden Aasted Madsen-van Stiphout en Omtzigt.¹

¹ Kamerstukken II 2008/09, Aanhangsel 2411.

Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992

De leden van de fractie van het CDA hebben met belangstelling kennisgenomen van het voorstel dat (na)heffing van BPM mogelijk maakt ingeval, als gevolg van het opvoeren van de motor, sprake is van een hogere CO₂-uitstoot dan de CO₂-uitstoot waarover de BPM is geheven ten tijde van de registratie in het kentekenregister. Op de vraag van deze leden om hoeveel auto's het zou gaan en welke milieuwinst hierdoor wordt gerealiseerd, luidt het antwoord dat het effect van deze maatregel moeilijk te voorspellen is. De maatregel is bedoeld om te voorkomen dat fiscale voordelen worden genoten voor een (zeer) zuinige auto waarvan de motor vervolgens onzuiniger (hogere CO₂-uitstoot) wordt gemaakt. Voor de maatregel is dan ook geen budgettaire opbrengst ingeboekt. Door middel van monitoring door de Belastingdienst zal het kabinet de vinger aan de pols houden. Voor auto's die door aanpassing van de motor een lagere CO₂-uitstoot hebben dan waarover BPM is geheven ten tijde van de registratie in het kentekenregister, vindt, dit in antwoord op de vraag hierover van deze leden, geen aanpassing van de BPM plaats.

De leden van de fractie van de SP kunnen zich in principe vinden in de aanpak van constructies en de maatregel bij het opvoeren van auto's. Wel vragen deze leden zich af hoe de Belastingdienst in de praktijk gaat controleren of een auto is opgevoerd, en of een auto die opgevoerd wordt wel rijwaardig is. Een auto die is opgevoerd, zo kan ik hierop antwoorden, is in de regel rijwaardig. De rijwaardigheid van een auto is primair een zaak van de RDW. De Belastingdienst zal in actie kunnen komen wanneer hij van de RDW een signaal ontvangt dat er sprake is geweest van een vorm van opvoeren die gevolgen kan hebben voor de fiscaliteit. Ook kan bij een boekenonderzoek mogelijk aan het licht komen dat bijvoorbeeld voor een auto van de zaak een hogere bijtelling moet gaan gelden als gevolg van het opvoeren. Het vermoeden dat sprake is van een opgevoerde auto, kan worden ontleend aan de administratieve bescheiden van bijvoorbeeld in het opvoeren van auto's gespecialiseerde bedrijven. Zo kan uit facturen, werkplaatsbonnen e.d. vaak worden afgeleid welk soort werkzaamheden aan bepaalde auto's zijn verricht. De aandacht zal daarbij vooral uitgaan naar auto's met een zeer lage CO₂-uitstoot, waarbij ook doorwerking naar de motorrijtuigenbelasting en de bijtelling voor de loon- en inkomstenbelasting meespeelt.

Aanpassing Algemene douanewet

De leden van de fractie van de SP vragen welke straffen er volgen uit de strafbaarstelling van het niet-nakomen van verplichtingen voor de Algemene douanewet (hierna: Adw). Kennelijk beogen de leden van de fractie van de SP hiermee een overzicht van de gevolgen van de voorgestelde wijzigingen in de Adw. De straf voor het niet-nakomen van de verplichting tot het indienen van een summier aangifte voor tijdelijke opslag voor binnengebrachte goederen die zijn aangebracht, bedraagt op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 10:1 Adw een geldboete van de derde categorie (maximaal € 7 400) of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de rechten bij invoer die ter zake van de goederen zijn verschuldigd. Indien iemand deze verplichting niet nakomt met het oogmerk de rechten bij invoer die ter zake van de goederen zijn verschuldigd, te ontduiken of de ontduiking daarvan te bevorderen, wordt hij gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren, of geldboete van de vierde categorie (maximaal € 18 500) of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van die rechten. De straf voor het niet-nakomen van de verplichting tot het indienen van een summier aangifte bij binnenkomst voor goederen die het douanegebied van de Europese Gemeenschap worden binnengebracht, is op grond van de

voorgestelde wijziging dezelfde als voor het niet-nakomen van de verplichting tot het indienen van de summiere aangifte voor tijdelijke opslag. De straf voor het niet-nakomen van de verplichting tot het indienen van een summiere aangifte bij uitgang voor goederen die buiten het douanegebied van de Europese Gemeenschap worden gebracht en waarvoor geen douaneaangifte is ingediend, bedraagt op grond van de voorgestelde wijziging van artikel 10:2 Adw een geldboete van de derde categorie (maximaal € 7 400). Voor de al bestaande strafbaarstellingen van het niet-nakomen van verplichtingen voor de Adw wordt verwezen naar hoofdstuk 10 van de Adw (artikel 10:1 e.v.).

Wet op de accijns

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet aan te geven wie bedoeld wordt met «tabaksbranche», meer specifiek of hiermee zowel de producerende als de verkopende partijen worden bedoeld. Ook vragen deze leden of nog verder overleg met de sector noodzakelijk is. De voorgestelde maatregel ter voorkoming van voorraadvorming is opgesteld in overleg met fabrikanten en importeurs van tabaksproducten. In het overleg participeerden zowel enige grote spelers in de markt als wat kleinere spelers. Verder participeerden in het overleg tevens de belangenbehartigers van zowel de sigarettenindustrie als de kerftabakindustrie, te weten de Stichting Sigarettenindustrie en de Vereniging Nederlandse Kerftabakindustrie. Om diverse redenen heeft het overleg zich geconcentreerd op de fabrikanten en importeurs. In de eerste plaats heeft juist bij deze groep vorig jaar op grote schaal voorraadvorming plaatsgevonden. In de tweede plaats kunnen zij het beste beoordelen of de overwogen maatregelen zo concurrentieneutraal mogelijk zullen uitpakken. Voorts werd van groot belang geacht dat een product niet «out of stock» zou raken, met andere woorden dat met de bij de maatregel gegeven termijnen de fabrikant/importeur altijd in staat is zijn producten op de markt te brengen en te houden: eerst nog enige tijd oud gezegeled product en aansluitend de nieuw gezegelede producten. Hierbij zijn ook de latere schakels in de keten gebaat. De beslissingen en inschattingen hierover dienen echter door de fabrikanten en importeurs gemaakt te worden. Naast bovengenoemd overleg zijn ook de brancheorganisatie voor de tabaksdetailhandel NSO en het Platform Verkoop Tabak telefonisch over de maatregel geïnformeerd. Daarbij merk ik op dat de voorgenomen maatregel de detailhandel in beginsel niet raakt en het dus ook niet voor de hand lag deze nader bij het overleg te betrekken. Aangezien de verbodsbepaling wel ziet op de groothandel heeft op het ministerie van Financiën een voorlichtingsbijeenkomst plaatsgevonden waarvoor circa 25 groothandelaren zijn uitgenodigd. De reden waarom de maatregel zich wel uitstrekt tot de groothandel moge duidelijk zijn: de groothandel is de eerstvolgende schakel in de keten na de fabrikant/importeur. Gezien de grotere financieringsruimte en ook fysieke opslagruimte moest het verbod zich hier wel toe uitstrekken, aangezien de voorraadbepurende maatregel anders illusoir zou zijn. De belangen van de groothandel zijn daarbij goed in acht genomen. Uiteraard is het voorts in hun eigen belang bij hun inkoop rekening te houden met de nieuwe maatregel. Aansluitend op het voorgaande kan nog worden opgemerkt dat elke fabrikant/importeur, die deel heeft genomen aan het overleg, het als zijn taak ziet zijn directe afnemers over de voorgenomen maatregelen te informeren. Gezien het voorgaande is de maatregel voldoende besproken met de sector.

De leden van de fracties van het CDA en van de VVD stellen vragen over het aanmerken van een verkoopautomaat van sigaretten en rooktabak als een wederverkoper. Zoals in de memorie van toelichting is uiteengezet, zijn de verkoopautomaten veelal in handen van bedrijven die gelieerd zijn aan een groothandel. De marktleider in verkoopautomaten in Nederland

heeft een marktaandeel van circa 65%. Dit bedrijf is een werkmaatschappij van een concern. Van dit concern maakt ook een groothandel deel uit. Het is niet moeilijk voor te stellen dat zowel de financieringsruimte als de fysieke opslagcapaciteit bij dit bedrijf niet vergelijkbaar is met bijvoorbeeld een tabaksspeciaalzaak op de hoek van de straat. Daarnaast is een verkoopautomaat van tabaksproducten met name in de horeca te vinden en daarmee qua concurrentiepositie nauwelijks te vergelijken met de «gewone» detailhandel. Los daarvan is meegewogen dat de fabrikant/importeurs in de diverse gesprekken hebben aangegeven dat zij, zonder de genomen maatregel, zelf een ruimte voor voorraadvorming zien bij deze bedrijven, juist vanwege de voorhanden zijnde opslagcapaciteit bij dit soort met de groothandel gelieerde bedrijven. Ten slotte wordt opgemerkt dat de eigenaar van de verkoopautomaten de «oude» voorraad na ommekomst van de datum van ingang van het verbod, gewoon kan terugsturen.

De leden van de fracties van het CDA en van de VVD vragen naar de uitwerking van artikel 95b voor grossiers enerzijds en subgrossiers anderzijds. Voorts vragen zij hoe onder de voorgestelde maatregel wordt omgegaan met een mengvorm van een subgrossier en grossier. Voorgesteld is om voor pakjes sigaretten en rooktabak met een lage omloopsnelheid (meer dan twee maanden «op de plank») bij een nader gedefinieerde subgrossier een uitzondering op het verkoopverbod te creëren. Deze uitzondering voorziet erin dat de subgrossier voor deze pakjes een termijn van vier maanden krijgt om nog oud gezegeld product te verkopen. Hierbij is de subgrossier van de grossier onderscheiden, aangezien de grossier de directe schakel onder de fabrikant/importeur is en de fabrikant/importeur aldus op het niveau van de groothandel aan wie hij levert een redelijke inschatting kan maken van de voorraad van «oud» geleverd product. Terzijde wordt nog opgemerkt dat een mengvorm onder de regeling van artikel 95b Wet op de accijns niet mogelijk is. Men kan ten aanzien van één product alleen grossier of subgrossier zijn, maar niet beiden. Inmiddels is uit diverse overleggen tussen fabrikanten en hun (sub)grossiers naar voren gekomen dat aan de voorgestelde maatregel toch geen behoefte blijkt te zijn. Vanwege de administratieve lasten die de maatregel voor subgrossiers met zich meebrengt en het feit dat ook voor subgrossiers de mogelijkheid bestaat «oud» gezegeld product na de termijn van twee maanden terug te sturen, wordt verkozen bij de hoofdregel aan te sluiten. Hierdoor wordt artikel 95b WA een dode letter. Besloten is daarom om artikel 95b WA alsnog te schrappen. Hierdoor gelden voor grossiers en subgrossiers dezelfde voorwaarden. Deze wijziging is opgenomen in de gelijktijdig met deze nota naar aanleiding van het verslag toegezonden nota van wijziging.

De vraag van de leden van de fractie van de SP of er een maximum gesteld wordt aan de teruggaaffaciliteit kan ontkennend worden beantwoord.

Wet belastingen op milieugrondslag

Nieuwe belastingvermindering capaciteitstarief in energiebelasting

In de energiebelasting (EB) is een nieuwe belastingvermindering ter hoogte van € 119,62 opgenomen voor elektriciteitsaansluitingen zonder verblijfsfunctie, bijvoorbeeld gemeenschappelijke aansluitingen in flats en appartementen voor liften. Het betreft een compensatieregeling die samenhangt met de invoering van het capaciteitstarief. Om deze compensatie budgettair neutraal te laten verlopen, is het EB-tarief voor elektriciteit in de eerste schijf verhoogd met € 0,0008. De leden van de fractie van de SP vragen zich af of dit voor huishoudens geen cadeau uit eigen zak is.

Ook vragen deze leden zich af of de compensatieregeling op deze manier voor veel huishoudens nadelig uitpakt, aangezien ook huishoudens zonder gemeenschappelijke aansluitingen meer gaan betalen. Iedereen die energiebelasting betaalt, krijgt te maken met de verhoging van het EB-tarief voor elektriciteit in de eerste schijf en betaalt daardoor mee aan de belastingvermindering voor elektriciteitsaansluitingen zonder verblijfsfunctie (zoals gemeenschappelijke aansluitingen). Voor een huishouden met een verbruik van 3 400 kWh gaat het om een kostenstijging van € 2,72 per jaar, voor een bedrijf met een verbruik van meer dan 10 000 kWh gaat het om een kostenstijging van € 8 per jaar. Dit is reeds aangekondigd in de brief van de minister van Economische Zaken, mede namens de staatssecretaris van Financiën, die uw Kamer op 11 maart 2009 heeft ontvangen.¹

Aanpassingen verpakkingenbelasting

De leden van de fractie van het CDA vragen hoeveel het kabinet verwacht uit te moeten betalen door de verhoging van de «drempel». De verhoging van de «drempel» verloopt budgettaire neutraal. De door de verhoging gederfde opbrengst is verdisconteerd in nieuwe, hogere tarieven die met ingang van 1 januari 2010 zullen gaan gelden.

Voorts vragen deze leden hoe de uitbreiding van de exportvermindering tot de in de Wet belastingen op milieugrondslag gedefinieerde «buitenlandse ondernemer» wordt gecommuniceerd met deze buitenlandse ondernemers. De buitenlandse ondernemers die in aanmerking zullen komen voor de exportvermindering zijn, vanwege de grote hoeveelheid verpakkingen die zij indirect vanuit Nederland exporteren (immers meer dan de, ook voor de exportvermindering geldende, drempel van 50 000 kilogram), in het algemeen goed op de hoogte van het bestaan van de verpakkingenbelasting. De bedrijven die bekend zijn bij de Belastingdienst zullen individueel over de maatregel worden geïnformeerd. Bovendien zal op de site van de Belastingdienst een uitleg over deze begunstigende maatregel in het Engels worden opgenomen.

Ten aanzien van het bijhouden van een administratie voor de verpakkingenbelasting vragen de leden van de fractie van de PvdA of hun conclusie klopt dat niet meer dan 5190 ondernemers een administratie hoeven bij te houden. Het cijfer «5190» ondernemers hebben de leden van de PvdA-fractie waarschijnlijk afgeleid uit tabel 1, opgenomen in mijn brief van 15 september jl.² Ten aanzien van het belastingtijdvak 2008 kan naar de stand van zaken op 2 juni 2009 worden geconcludeerd dat er inderdaad in elk geval 5190 ondernemers een zekere administratie hebben bijgehouden. Het feit dat er uiteindelijk 1070 ondernemers bij nader inzien niets hoefden te betalen doordat zij onder de drempel van 15 000 kilogram bleven, dient grotendeels te worden toegeschreven aan de wijzigingen die vorig jaar met terugwerkende kracht tot het jaar 2008 zijn doorgevoerd. Zo zijn vorig jaar in het Belastingplan 2009 bijvoorbeeld de logistieke hulpmiddelen met terugwerkende kracht van de verpakkingenbelasting uitgezonderd. Een ondernemer die zich keurig op tijd heeft aangemeld bij de Belastingdienst en zijn schattingsopgaven heeft gedaan en dienovereenkomstig voorlopige betalingen heeft verricht, kan achteraf gezien niet hoeven betalen omdat hij niet boven de drempel uitkwam. Voor 2010 en verder zal het aantal administratieplichtigen in elk geval een stuk lager liggen. Naar schatting resteren na verhoging van de drempel circa 3000 ondernemers die verpakkingenbelasting betalen en aldus een administratie dienen bij te houden. Daarnaast zal een aantal ondernemers wel een (eenvoudige) administratie bijhouden, maar uiteindelijk geen verpakkingenbelasting verschuldigd zijn, omdat men niet boven de 50 000 kilogram uitkomt. Ondernemers kunnen echter op basis van hun aangifte

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 374 nr. 35.

² Kamerstukken II 2009/10, 28 694, nr. 79, blz. 2.

over 2008 en bijvoorbeeld het «Hulpmiddel verpakkingenbelasting» een inschatting maken of zij al dan niet boven deze drempel uitkomen.

De vraag van de leden van de fractie van de PvdA of het mogelijk is de milieueffecten te destilleren op basis van de gegevens die de Belastingdienst heeft, moet ontkennend worden beantwoord. De Kamer zal hierover nog separaat worden geïnformeerd.

De leden van de fractie van de SP constateren terecht dat de verhoging van de «drempel» in de verpakkingenbelasting van 15 000 kilogrammen naar 50 000 kilogrammen is ingegeven door de wens naar administratieve lastenverlichting. Door de aanpassingen in dit wetsvoorstel zullen ruim 1250 kleine ondernemers niet meer geconfronteerd worden met de verpakkingenbelasting. Het kabinet is van mening dat de verhoging van de «drempel» in combinatie met een lichte verhoging van de tarieven positief uitpakt voor de administratieve lasten terwijl het op de overige beleidsdoelen, zoals de budgettaire- en milieueffecten, geen invloed heeft. Hierbij zijn gelijk de vragen van de leden van de fractie van de SP beantwoord over de gedragseffecten en de prikkelwerking van deze maatregel. Het kabinet verwacht dat de maatregelen per saldo geen meetbare effecten opleveren voor bijvoorbeeld de totale milieueffecten en de totale prikkelwerking die uitgaan van de verpakkingenbelasting. De vraag van de leden van de fractie van de SP of het niet verstandiger was geweest met deze maatregel te wachten, beantwoord ik ontkennend. Het kabinet streeft ernaar om maatregelen die de administratieve lasten kunnen beperken, waarbij er geen schade optreedt voor andere beleidsdoelen, zonder vertraging in te voeren.

Ten slotte vragen de leden van de fractie van de SP wat voor soort bedrijven belastingplichtig blijven na aanpassing van de «drempel» en of er nog verschuivingen zijn in relatieve aandelen van de soorten verpakkingen in de belasting. Naar verwachting zal het merendeel van de MKB-bedrijven niet langer belastingplichtig zijn voor de verpakkingenbelasting. De belastingplichtige ondernemers zullen dus met name in de (middel)grote bedrijven te vinden zijn. Verschuivingen van betekenis in relatieve aandelen materiaalsoorten worden niet verwacht.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe lang het nog moet duren alvorens bij het kabinet het inzicht doorbreekt dat de verpakkingenbelasting beter kan worden ingetrokken. Een afschaffing van de verpakkingenbelasting wordt niet overwogen omdat dit haaks zou staan op de door het kabinet beoogde (fiscale) vergroening.

Ook vragen deze leden van de fractie van de VVD of al een nadere kwantificering kan worden gegeven van de daling van de lokale afvalstoffenheffing als gevolg van het Besluit beheer verpakkingen papier en karton. Bij brief van de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer van 22 juni 2009 is de Kamer geïnformeerd over de afvalstoffenheffing in relatie tot de inzameling van verpakingsafval.¹ In de bijlage van deze brief is een berekening opgenomen waaruit blijkt dat de inzameling van verpakingsafval tot een voordeel leidt van gemiddeld circa € 11 per huishouden. Dit is circa 4,4% van de gemiddelde jaarlijkse afvalstoffenheffing voor een huishouden, die in het peiljaar 2009 op een niveau van € 252 per jaar ligt. Dit cijfer is gebaseerd op een landelijk gemiddelde in de situatie dat aan alle inzameldoelen voor verpakkingen in 2012 wordt voldaan. Deze situatie is echter nog niet bereikt. Daarnaast spelen andere lokale factoren zoals verwerkingstarieven en de gekozen inzamelstructuur een belangrijke rol in de hoogte van de afvalstoffenheffing. Hoe dan ook staat voorop dat de afvalstoffenheffing hooguit kostendekkend mag zijn en dat in geval van lagere werkelijke inzamelen

¹ Kamerstukken II 2008/09, 28 694, nr. 77.

verwerkingskosten voor afval ook de afvalstoffenheffing navenant naar beneden zal moeten. Gemeenten zullen doorgaans de balans opmaken bij de vaststelling van de afvalstoffenheffing voor een nieuw kalenderjaar, waarbij verrekening van eventuele opbrengsten uit de voorgaande periode zal plaatsvinden. De eerste gemeenten hebben al te kennen gegeven daartoe over te gaan.

Algemene wet inzake rijksbelastingen

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de SP, de VVD en D66 hebben vragen over de voorgestelde wijziging van artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). In het hiernavolgende worden eerst de algemene vragen, onder meer over de werkwijze van de Belastingdienst, beantwoord en vervolgens de meer technische vragen over de voorgestelde bepaling zelf.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de aanleiding voor de voorgestelde wetswijziging. Met de voorgestelde aanvulling van de navorderingsbevoegdheid heeft het kabinet deels de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie willen codificeren. De schrijf- en tikfoutenjurisprudentie laat nu al navordering toe voor schrijf-, reken-, overname- of intoetsfouten. (Andere) fouten als gevolg van de geautomatiseerde werkwijze van de Belastingdienst vallen echter niet onder deze jurisprudentie en daarvoor leidt de voorgestelde wijziging tot een daadwerkelijke uitbreiding van de navorderingsbevoegdheid. Met deze uitbreiding neemt het kabinet afstand van het aan de AWR ten grondslag liggende, maar al sinds langere tijd niet meer reëel zijnde uitgangspunt dat de inspecteur per belastingplichtige de belastingschuld beoordeelt en handmatig een belastingaanslag vaststelt.

Ook de Raad van State heeft aangegeven dat de werkwijze van de Belastingdienst bij de huidige massale processen en een aanslagregeling, waarbij elke aangifte door de inspecteur wordt onderzocht en beoordeeld, wezenlijk verschillen. Het kabinet is het daarmee eens, maar deelt niet de door de leden van de fractie van de SP aangehaalde opmerking van de Raad van State dat geen fundamentele beoordeling heeft plaatsgevonden van die massale processen, zodat de voorgestelde wijziging in zoverre slechts symptoombestrijding is. Onder massale processen wordt verstaan het gebruik van ICT-toepassingen, waarmee de voor de aanslagregeling benodigde informatie wordt verwerkt. Zonder het gebruik van ICT zou de Belastingdienst nooit in staat zijn geweest om bijvoorbeeld de 15 miljoen aanslagen inkomstenbelasting en 500 000 aanslagen vennootschapsbelasting die in 2008 zijn vastgesteld binnen redelijke tijd op te leggen. De suggestie om het gebruik van ICT fundamenteel te beoordelen lijkt in zich te dragen dat er ruimte zou zijn voor de conclusie dat de massale processen kunnen of moeten worden afgeschaft. Deze ruimte bestaat echter niet. Er kan alleen maar naar worden gestreefd, en de Belastingdienst werkt daar voortdurend aan, om de informatieverwerkingsprocessen te verbeteren. Het suggereren van een fundamentele beoordeling kan dus niet worden opgevat als een suggestie om de fictieve werkelijkheid in de AWR in stand te houden. Daaraan wil het kabinet in elk geval niet mee doen. Daarom spreekt het kabinet nu uit dat niet elke aangifte door de inspecteur wordt onderzocht en beoordeeld, dat het gebruik van ICT ook bij de beoordeling van aangiften onvermijdelijk is geworden én dat het kabinet onder ogen ziet dat er ook bij een geautomatiseerde werkwijze altijd fouten gemaakt zullen blijven worden. In deze realiteit stelt het kabinet de wijziging van artikel 16 van de AWR voor, met het ook door de Raad van State voorgestane doel een nieuw evenwicht te realiseren tussen het vaststellen van de materiële belastingschuld en de rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

De huidige wet is namelijk niet evenwichtig. Fouten als gevolg van de geautomatiseerde werkwijze blijven volledig voor rekening van de Belastingdienst, dus voor de samenleving. Het kabinet kiest er derhalve bewust voor, de leden van de fractie van het CDA vragen daarnaar, om het financiële gewin van een individuele belastingplichtige bij een fout niet af te wentelen op de gehele samenleving, maar om die fout te herstellen bij die individuele belastingplichtige zelf, mits – en dan juist omdat – het die belastingplichtige al redelijkerwijs kenbaar was dat hij ten onrechte een voordeel genoot. In die gevallen behoren «systeemrisico's», waarmee de NOB kennelijk doelt op fouten in de geautomatiseerde werkwijze, anders dan deze organisatie stelt, naar de opvatting van het kabinet niet geheel voor rekening van de Belastingdienst te blijven.

De Belastingdienst dient vanzelfsprekend zorgvuldig te handelen. Het zorgvuldigheidsbeginsel is neergelegd in art. 3:2 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en de reikwijdte is nader bepaald in de jurisprudentie. De belastingplichtige mag erop vertrouwen dat de Belastingdienst zorgvuldig handelt en kan in voorkomende gevallen de Belastingdienst daaraan houden. In antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de PvdA antwoordt het kabinet dat de voorgestelde wetswijziging derhalve inderdaad geen vrijbrief is voor de Belastingdienst om «slordig» te handelen, maar dat de Belastingdienst daarentegen de hoogste mate van zorgvuldigheid zal blijven betrachten.

Dit is echter iets anders dan de stelling waarnaar de leden van de fractie van de SP vragen, namelijk dat de belastingplichtige er vanuit mag gaan dat er geen fouten in de belastingaangifte (bedoeld zal zijn: belastingaanslag) kunnen sluipen. Een ieder weet dat ook bij, en soms zelfs door, het gebruik van ICT fouten worden gemaakt. Dit geldt niet anders voor de Belastingdienst. Hoewel de belastingplichtige dus mag rekenen op een zorgvuldig handelende Belastingdienst, kan hij niet zonder meer rekenen op een feilloos handelende Belastingdienst. Overigens weerspreekt het kabinet de opmerking van de NOB dat de massale processen de kans op fouten vergroten. De massale processen leiden zeker niet tot een slechtere informatieverwerking dan een handmatige verwerking van die informatie, integendeel.

Dit betekent niet dat herstel van alle fouten maar mogelijk moet zijn; in het wetsvoorstel zijn twee beperkingen aangebracht. Op de bekorting van de navorderingstermijn komt het kabinet nog terug. Eerst beantwoordt het kabinet de vragen over het kenbaarheids criterium en vervolgens over de kwantificering daarvan.

Op de vraag van de leden van de fracties van het CDA en de SP om een nadere toelichting van de term «kenbaar», antwoordt het kabinet dat deze term de betekenis heeft die de Nederlandse taal daaraan toekent. Synoniemen zijn: te kennen, te onderkennen, te onderscheiden. In de Memorie van Toelichting wordt ook «in één oogopslag kunnen zien» gebruikt.

De leden van de fractie van de CDA wijzen er terecht op dat de term «kenbaar» ook in de jurisprudentie voorkomt. Bijvoorbeeld in zijn arrest van 8 augustus 2003, nr. 37 570, BNB 2003/345, oordeelde de Hoge Raad dat de hoofdregel dat kan worden nagevorderd geen uitzondering lijdt in de gevallen waarin het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat bij de totstandkoming van de aanslag een fout was gemaakt (waarbij niet van belang is of tevens kenbaar is waarin de fout bestond). Daarmee kan nog niet worden gezegd dat de term «kenbaar» een begrip is dat in de jurisprudentie is ontwikkeld. Ook de rechter lijkt namelijk louter uit te gaan van de taalkundige betekenis, die ook het kabinet voor ogen heeft.

De leden van de fractie van de SP veronderstellen dan ook ten onrechte dat «kenbaar» een vaag begrip is. Kenbaar is een gewoon Nederlands woord, met een duidelijke betekenis, dat ook in de jurisprudentie als zodanig wordt gebezigd.

Deze leden vragen verder of het voor een gemiddelde belastingplichtige mogelijk is om in één oogopslag te beoordelen of een aanslag juist is. Dit is echter niet wat het voorstel inhoudt. Van een belastingplichtige wordt niet gevraagd om te beoordelen of zijn belastingaanslag juist is. Van de belastingplichtige wordt wel verwacht dat hij direct kan zien dat de belastingaanslag afwijkt van de door hem ingediende aangifte, althans indien die afwijking significant is. Indien de belastingaanslag afwijkt van de aangifte, in die zin dat de belastingaanslag (aanzienlijk) lager is dan uit de aangifte voortvloeit en elke toelichting op die afwijking ontbreekt, moet de belastingplichtige dus direct rekening ermee houden dat een fout is gemaakt, die zal worden hersteld. Indien de belastingaanslag daarentegen overeenstemt met de ingediende aangifte – er vanuit gaande dat de belastingplichtige in die aangifte zelf geen fout heeft gemaakt en hij ook niet te kwader trouw is – is navordering op grond van de thans voorgestelde bepaling niet aan de orde. In zoverre is het kabinet het dus eens met de opmerking met diezelfde strekking van de NOB. Het kabinet ziet ook niet het gevaar dat de leden van de fractie van de SP zien dat belastingplichtigen indien aangifte en aanslag overeenstemmen in groten getale de Belastingdienst gaan bellen of schrijven met de vraag of de belastingaanslag goed is. Belastingplichtigen hebben daarvoor dan ook geen enkele reden; zij mogen op de juistheid van de belastingaanslag vertrouwen. Indien de belastingaanslag hoger is dan de aangifte, kan nu al een reactie worden verwacht. Indien de belastingaanslag lager is, raadt het kabinet belastingplichtigen aan om te reageren, zodat, indien sprake is van een fout, deze hersteld kan worden.

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar het pleitbare standpunt. Indien de belastingplichtige in de aangifte een juridisch verdedigbaar standpunt inneemt over de toepassing van het recht of over de feiten dan wel de kwalificatie daarvan, kort gezegd een pleitbaar standpunt inneemt, geldt hetzelfde als hiervóór is aangegeven. Indien de belastingaanslag overeenstemt met die aangifte, is het die belastingplichtige op grond daarvan niet kenbaar dat de belastingaanslag «fout» is. Hij mag op de juistheid van die aanslag afgaan. Navordering is dan nog steeds niet mogelijk. Overigens zal in dergelijke gevallen regelmatig ook buiten de aangifte om contact plaatshebben tussen de belastingplichtige (of diens adviseur) en de Belastingdienst. Indien de inspecteur op basis van alle relevante feiten in die contacten bewust het standpunt inneemt dat de kwalificatie van de belastingplichtige juist is, is navordering niet mogelijk op grond van het vertrouwensbeginsel.

Mede in reactie op de opmerkingen van de NOB en van VNO-NCW, waar de leden van de fractie van de VVD om vragen, is het volgens het kabinet dus duidelijk dat een belastingaanslag waarin een pleitbaar standpunt is gevolgd niet redelijkerwijs kenbaar onjuist is. Voor het expliciet opnemen van deze uitzondering in de tekst van de wet ziet het kabinet geen aanleiding. Het kabinet wijst er daarbij op dat in de huidige wettekst deze uitzondering ook niet is opgenomen, terwijl een pleitbaar standpunt zonder meer aan navordering in de weg kan staan, omdat een pleitbaar standpunt kwade trouw uitsluit. Anders dan de leden van de fractie van de VVD lijken te veronderstellen, is niet zonneklaar of een standpunt pleitbaar is: dit is bij uitstek voor interpretatie vatbaar. Het opnemen in de wet van een uitzondering op de voorgestelde navorderingsbevoegdheid omdat een pleitbaar standpunt is ingenomen, leidt dan ook niet daarom tot meer rechtszekerheid.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of de term «redelijkerwijs kenbare fout» voldoende aanduidt dat het om een echte fout moet gaan. Het kabinet wijst erop dat het voor navordering de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar moet zijn dat de belastingaanslag onjuist, te laag, is vastgesteld dan wel een beschikking om geen aanslag op te leggen ten onrechte is genomen. Evenals onder de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie is niet van belang of de belastingplichtige kenbaar is welke fout (wanneer, waarom) is gemaakt.

Alvorens de vragen over de grens van 30% te beantwoorden, gaat het kabinet nog in op de vragen van de leden van de fractie van het CDA over het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997, nr. 32 852, BNB 1998/54. In dat arrest was de fout de belastingplichtige zelf niet redelijkerwijs kenbaar. De Hoge Raad moest oordelen of navordering toch mogelijk was vanwege de betrokkenheid van een adviseur. Omdat de kennis van een adviseur aan de belastingplichtige kan worden toegerekend, kan hetgeen de adviseur kent een rol spelen in het kader van hetgeen de belastingplichtige kenbaar is. Daarbij passen de kanttekeningen dat niet in het algemeen gezegd kan worden dat een belastingadviseur elke fout moet onderkennen én dat voor toerekening vereist is dat de belastingadviseur de onjuistheid terstond onderkent. Indien, zoals in het arrest, de belastingadviseur pas ongeveer een jaar na dato de belastingaanslag onder ogen krijgt, kan dit niet leiden tot verlenging van de navorderingstermijn.

Vragen over de kenbaarheid van de onjuistheid van de belastingaanslag – of van de ten onrechte genomen beschikking om geen aanslag op te leggen – hebben met name belang indien de afwijking tussen de geformaliseerde en de materiële belastingschuld minder dan 30% bedraagt. Indien die aanslag of beschikking namelijk in belangrijke mate, ofwel 30%, afwijkt van de werkelijke belastingschuld moet de belastingplichtige in alle redelijkheid de onjuistheid hebben kunnen begrijpen. De grens van 30% objectiveert dus de kenbaarheid. Dit is naar de mening van het kabinet in lijn met het arrest van de Hoge Raad van 15 juni 1988, nr. 25 088, BNB 1989/99, waarnaar de leden van de fractie van het CDA vragen. In dat arrest sanctioneert de Hoge Raad met zo veel woorden het oordeel van het Gerechtshof te 's-Gravenhage dat het voor de belanghebbende *objectief* kenbaar was dat een fout is gemaakt, en dat aan de kenbaarheid niet afdoet de individuele omstandigheid dat de belanghebbende mogelijk, om welke reden dan ook, de in die zaak onjuiste teruggaaf zonder controle zou hebben geaccepteerd. Het kabinet wenst het kenbaarheidsvereiste voor aanzienlijke afwijkingen op dezelfde wijze, objectief, in te vullen.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de verhouding tussen het kenbaarheidsvereiste en de al genoemde grens. Zoals gezegd gaat het kabinet er vanuit dat een afwijking van 30% tussen de belastingschuld volgens de belastingaanslag en de belastingschuld volgens de wet redelijkerwijs kenbaar is. De belastingplichtige kan dan niet menen dat de belastingaanslag de wettelijke belastingschuld vaststelt. Over de grens van 30% merkt het kabinet nog op dat het, zoals het VNO-NCW en MKB-Nederland veronderstellen, niet kan gaan om een relatief gering bedrag. 30% is altijd een afwijking in belangrijke mate, ook als de materiële belastingschuld in absolute zin gering is. In dat geval kan een afwijking van ten minste 30% wel een absoluut gering bedrag zijn, zoals de NOB constateert. Van het opnemen van een absolute grens heeft het kabinet echter bewust afgezien, omdat een dergelijke grens tot rechtsongelijkheid kan leiden. Een absolute grens leidt er immers toe dat bij hogere inkomens navordering relatief snel mogelijk is, en bij lagere inkomens een relatief grote afwijking is vereist. Het kan moeilijk worden volgehouden dat een afwijking van stel € 1 000 redelijkerwijs kenbaar is voor een belastingplichtige met een

belastingsschuld van € 100 000, terwijl de belastingplichtige met een inkomen van € 1 500 een afwijking van € 990 niet zou onderkennen.

Ook in dit kader vragen de leden van de fractie van de SP hoe het voor een gemiddelde belastingplichtige mogelijk is om in één oogopslag te beoordelen of de geheven belasting 30% minder is dan hij eigenlijk zou moeten betalen. Het kabinet herhaalt dat van een belastingplichtige mag worden verwacht dat hij onderkent dat de belastingaanslag afwijkt van zijn aangifte, zeker als die afwijking 30%, bijna 1/3, of meer is. Het kabinet kan de leden niet volgen in hun stelling dat inherent is aan een fout dat de belastingplichtige niet precies weet hoeveel belasting hij moet betalen. De belastingplichtige geeft immers zelf een belastbaar inkomen aan, waaruit – indien de aangifte niet fout is – de belastingsschuld voortvloeit. Indien dat inkomen en de daaruit voortvloeiende belastingsschuld vervolgens significant lager worden vastgesteld (ten minste 30%), kan de belastingplichtige aan die aanslag niet de zekerheid ontnemen dat zijn belastingsschuld daarbij juist is vastgesteld. De leden van de fractie van de SP geven ook nog aan kritisch te zijn over het uitgangspunt dat een afwijking van ten minste 30% altijd redelijkerwijs kenbaar is. Ook de NOB vraagt in dit verband om een regeling om tegenbewijs te kunnen leveren. Naar de mening van het kabinet is een afwijking van 30% dermate aanzienlijk, dat een belastingplichtige niet kan volhouden dat hij deze afwijking desondanks niet heeft onderkend. Afgezien van het feit dat het kabinet zich niet kan voorstellen hoe een belastingplichtige dit bewijs levert, leidt het opnemen van een tegenbewijsregeling dus alleen tot zinloze procedures.

Met hetgeen hiervóór is aangegeven verwacht het kabinet dat het de leden van de fractie van het CDA duidelijk is dat de voorgestelde wetswijziging niet ertoe leidt dat de definitieve aanslag een voorlopig karakter krijgt. Los daarvan wijst het kabinet erop dat de termijn om fouten als bedoeld in het voorstel door navordering te herstellen beperkt is tot twee jaar. Deze bekorting dient de rechtszekerheid.

Het RB geeft aan allereerst bezwaren te hebben tegen het voorstel een nieuwe, afwijkende navorderingstermijn in te voeren. De bezwaren op dit punt worden niet toegelicht. Het kabinet volstaat dan ook met de reactie dat de kortere navorderingstermijn gunstig is voor belastingplichtigen. Het kabinet kan het RB verder niet volgen in de vraag of de inspecteur zich straks nog kan beroepen op de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie om de navorderingstermijn op te rekken. Met het voorstel wordt een regeling gegeven voor het herstel van alle fouten, aan welke regeling ook de rechter gebonden is. Naast de wettelijke regeling bestaat dus geen ruimte voor de rechter om een langere navorderingstermijn toe te passen. De termijn waarbinnen de belastingplichtige kan verzoeken om vermindering van een ingevolge een fout te hoog vastgestelde belastingaanslag blijft daarentegen ongewijzigd (in beginsel vijf jaar).

De leden van de fractie van D66 vragen waarom ervoor gekozen is dit voorstel deel uit te laten maken van het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen, met name, zo begrijpt het kabinet, omdat soortgelijke wetsvoorstellen al twee keer eerder niet zijn aangenomen. Als deze leden veronderstellen dat al tweemaal is voorgesteld om de navorderingsbevoegdheid uit te breiden tot gevallen waarin ten gevolge van een fout een belastingaanslag onjuist is vastgesteld of ten onrechte een beschikking om geen aanslag op te leggen is genomen, en dit de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is, is dit onjuist. Wat betreft de keuze voor het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen is in het algemene deel van deze nota naar aanleiding van het verslag reeds aangegeven dat het onderhoud van het fiscaal stelsel jaarlijks gepaard met een veelheid aan voorstellen van verschillende karakter. Daarbij biedt een gebundelde behandeling van alle voorstellen in een fiscaal pakket vanuit het oogpunt

van wetgevingseconomie voor zowel kabinet als ook Staten-Generaal voordelen, getuige ook de traditie van het belastingplan. Bij deze bundeling streeft het kabinet er altijd naar om deze voorstellen op een zo eenvoudig mogelijke wijze aan de Staten-Generaal te presenteren, rekening houdend met het door de Raad van State gehanteerde kader. Conform het door de Raad gehanteerde kader worden daarbij de fiscale voorstellen die als structuurwijziging zijn te kenschetsen of implementatie van EU-regelgeving in nationale wetgeving behelzen in aparte wetsvoorstellen aangeboden. Gezien het karakter van de wijziging van artikel 16 AWR en het feit dat hier geen budgettaire en/of koopkrachteffecten mee gemoeid zijn, past het voorstel conform het bovenstaande bij uitstek in het wetsvoorstel OFM 2010.

Voor wat betreft de vraag van deze leden of het kabinet van mening is dat het wetgevingsproces zorgvuldig is, verwijs ik eveneens naar het algemene deel van deze nota naar aanleiding van het verslag. Daar zet ik uiteen hoe de zorgvuldigheid van het wetgevingsproces van het Belastingplan en de aanverwante wetsvoorstellen naar het oordeel van het kabinet gewaarborgd is.

Schriftelijke melding betalingsonmacht

De leden van de fractie van het CDA vragen om uniforme en duidelijke regels waaruit blijkt tot welk moment rechtsgeldig een melding kan worden gedaan. Het kabinet is van mening dat uit de huidige regels voldoende duidelijk blijkt tot welk moment rechtsgeldig gemeld kan worden. Eventuele onduidelijkheid vloeit wellicht voort uit de misvatting dat een tijdige melding per definitie een rechtsgeldige melding is. Artikel 36 van de Invorderingswet 1990 geeft niet alleen aan dat er «onverwijld» gemeld moet worden nadat gebleken is dat betaling van de verschuldigde belasting niet mogelijk is, maar geeft ook aan dat er, op verzoek van de ontvanger, zonodig nadere informatie moet worden verstrekt. In artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 wordt een en ander nader uitgewerkt en wordt concreet aangegeven wat het uiterste tijdstip is waarop een melding gedaan moet zijn. Ook wordt in dit artikel aangegeven dat een melding voldoende inzicht moet geven in de omstandigheden die hebben geleid tot de betalingsonmacht. Het kan dus voorkomen dat de betalingsonmacht weliswaar tijdig is gemeld maar dat de ontvanger om aanvullende informatie vraagt. Pas als de gevraagde informatie binnen de door de ontvanger gestelde termijn wordt gegeven kan de melding als rechtsgeldig worden aangemerkt. De NOB stelt in dit verband voor om alle regels rondom de melding van betalingsonmacht in de wet op te nemen. Het kabinet wijst dit voorstel van de hand omdat het hier gaat om de nadere uitwerking van een wettelijk voorschrift die naar haar aard in lagere regelgeving thuishoort. Het kabinet acht een goede communicatie over de melding betalingsonmacht het aangewezen middel om eventuele onduidelijkheden te voorkomen en verwijst naar de brochure «aansprakelijkheid van bestuurders» op de website van de Belastingdienst. Het RB geeft aan het onnodig beperkend te vinden als het gebruik van voorgeschreven modellen dwingend zou worden opgelegd. Dit is ook niet de bedoeling van het kabinet. De mogelijkheid blijft bestaan om door middel van een eigenhandig opgestelde brief de betalingsonmacht te melden.

Verruiming openbaarheid WOZ-waarde

De leden van de fractie van de VVD zijn het met het kabinet eens dat de bestrijding van vastgoedfraude een maatschappelijk belang dient die het kan rechtvaardigen dat «aangewezen derden» de WOZ-waarde kunnen opvragen. Zij vragen echter wel of «aangewezen derden» niet een te

onbepaalde formulering is en of deze mogelijkheid ook wettelijk niet gekoppeld zou moeten worden aan het daarmee beoogde doel, namelijk de bestrijding van de vastgoedfraude. Het kabinet heeft ervoor gekozen zowel de bestuursorganen, de derden als de doeleinden waarvoor de WOZ-waarde verstrekt kan worden in een algemene maatregel van bestuur op te nemen. Reden hiervoor is dat de doeleinden per bestuursorgaan of derde kunnen verschillen en dus niet per definitie beperkt hoeven te blijven tot bestrijding van vastgoedfraude. In de algemene maatregel van bestuur kan, zonder dat daarvoor een wetswijziging nodig is, maar binnen de beperkingen neergelegd in de wet, gemakkelijker en flexibeler aangewezen worden welk bestuursorgaan en welke derde voor welk doel de WOZ-waarde verstrekt kan krijgen. Onderscheid wordt gemaakt tussen bestuursorganen en derden. Bestuursorganen kunnen op grond van een wettelijk voorschrift de WOZ-waarde gebruiken voor een bepaald doel. Naast de notaris, die bij de uitoefening van een publieke taak een bestuursorgaan is en ten behoeve van het vergelijken met een taxatiewaarde, dan wel het vergelijken met een aan- of verkoopprijs de WOZ-waarde kan gebruiken, wordt het Bureau Ontnemingswetgeving van het Openbaar Ministerie aangewezen. Dit Bureau heeft als taak om ervoor te zorgen dat criminele winsten worden afgenomen, waaronder bijvoorbeeld onroerende zaken. Ten einde zicht te krijgen op de waarde van deze onroerende zaken kan het Bureau Ontnemingswetgeving de WOZ-waarde van inbeslaggenomen onroerende zaken gebruiken. Als derden die de WOZ-waarde kunnen opvragen, niet zijnde bestuursorganen, worden hypotheekverstrekkers en verzekeraars aangewezen. Zij kunnen de WOZ-waarde opvragen en gebruiken ten behoeve van het vergelijken met de veronderstelde waarde van een aan een financieringsaanvraag ten grondslag liggend waardeobject op grond waarvan een cliënt een verzekering of hypotheek wil afsluiten.

Overig

De leden van de fractie van het CDA vragen om in te gaan op de commentaren van de NOB, de redactie Vakstudienieuws en het RB voor zover nog niet hiervoor aan de orde gekomen. Met betrekking tot de voorstellen tot verbetering van de fiscale positie van de directeur-groootaandeelhouder vragen de leden van de fracties van de PvdA en de VVD eveneens in te gaan op het commentaar van de NOB en daarnaast ook op het commentaar van VNO/NCW en MKB-Nederland.

Ten aanzien van de voorstellen tot verbetering van de fiscale positie van de directeur-groootaandeelhouder ga ik hierna eerst op deze vragen in, waarbij wordt opgemerkt dat het merendeel van de door deze instanties genoemde onderwerpen reeds bij het onderdeel «Verbeteren fiscale positie directeur-groootaandeelhouder» aan de orde is gekomen.

Zoals al aangegeven, heeft de NOB er in haar commentaar terecht op gewezen dat in de diverse voorbeelden de 5%-marge op grond van artikel 4.17a, zevende lid, van de Wet IB 2001 per abuis niet in aanmerking is genomen. De uitwerking van de twee voorbeelden in de artikelsgewijze toelichting had als volgt moeten luiden.

Voorbeeld bij toelichting artikel 4.17b Wet IB 2001

Belastingplichtige A bezit alle aandelen in X-BV. De waarde van de aandelen in X-BV bedraagt 1 000, waarvan 800 toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen en 200 aan het beleggingsvermogen van X-BV. Zijn verkrijgingsprijs bedraagt 300.

A overlijdt en zijn twee kinderen B en C zijn de erfgenamen. B en C wonen beiden in Nederland. Anderhalf jaar na het overlijden van A wordt de

nalatenschap verdeeld. Op dat moment bedraagt de waarde van de aandelen 1 080, waarvan 800 toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen en 280 aan het beleggingsvermogen van X-BV. B en C komen overeen dat de aandelen worden toegescheiden aan C, waarbij B een overbedelingsvordering verkrijgt op C.

Een en ander werkt als volgt uit.

Het overlijden van A vormt een fictieve vervreemding voor de aanmerkelijk-belangregeling aan B en C voor de waarde in het economische verkeer, zijnde 1 000. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen ad 840 (800+ 5%) wordt bij toepassing van de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 de vervreemding teruggenomen. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het beleggingsvermogen (160) is er wel een vervreemding (er is dus een overdrachtprijs van 160). Door het bepaalde in het nieuwe artikel 4.19 van de Wet IB 2001 kan A op deze overdrachtprijs van 160 zijn verkrijgingsprijs van 300 tot een bedrag van 160 in mindering brengen, waardoor per saldo bij A geen vervreemdingvoordeel wordt geconstateerd. A heeft 160 van zijn verkrijgingsprijs «verbruikt», zodat het restant van 140 wordt doorgeschoven naar zijn erfgenamen (70 voor B en 70 voor C). B en C verkrijgen ieder de helft. De verkrijgingsprijs voor B en C bedraagt in totaal 300, dus 150 voor ieder. Dit bedrag van 150 bestaat uit 80 voor het deel van de overdracht dat als vervreemding is aangemerkt, plus 70 van de doorgeschoven verkrijgingsprijs van A. De verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar na het overlijden wordt ingevolge artikel 4.17b, eerste lid, van de Wet IB 2001, op verzoek in het geheel niet als een vervreemding aangemerkt. C verkrijgt alle aandelen in X-BV, waarbij de verkrijgingsprijs van B wordt doorgeschoven naar C. De verkrijgingsprijs van C bedraagt dan dus 300. Met de waarde-ontwikkeling van de aandelen X-BV in de tussenliggende periode wordt dus geen rekening gehouden.

Voorbeeld bij toelichting artikel 4.19 Wet IB 2001

Belastingplichtige A bezit 90 aandelen in X-BV. De waarde van deze aandelen bedraagt 900, waarvan 600 toerekenbaar aan het ondernemingsvermogen en 300 aan het beleggingsvermogen. Zijn verkrijgingsprijs bedraagt 450.

A schenkt 30 aandelen aan B. De waarde van deze aandelen bedraagt 300, waarvan 210 (200 + 5%) toerekenbaar aan het ondernemingsvermogen en 90 aan het beleggingsvermogen. Zijn verkrijgingsprijs van deze 30 aandelen bedraagt 150.

De overdracht krachtens schenking van de 30 aandelen vormt een vervreemding, met – als er geen beroep wordt gedaan op de doorschuifregeling – een overdrachtprijs van 300. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen, in dit geval 210, wordt bij toepassing van de doorschuifregeling de vervreemding teruggenomen. Resteert een vervreemding voor het deel dat ziet op het beleggingsvermogen van X-BV, in dit geval 90. De verkrijgingsprijs van de 30 aandelen is 150. Zonder nadere voorziening zou slechts een evenredig deel van deze 150 in aanmerking genomen moeten worden omdat bij fictie is bepaald dat de vervreemding van 300 slechts voor een deel in aanmerking wordt genomen, te weten voor het deel dat toerekenbaar is aan het beleggingsvermogen van X-BV. Aangezien van de overdrachtprijs 2/3 niet als vervreemding in aanmerking wordt genomen, zou op basis van de tweede volzin van artikel 4.19, eerste lid, van de Wet IB 2001 gesteld kunnen worden dat ook 2/3 van de verkrijgingsprijs van 150 niet in aanmerking moet worden genomen.

Op basis van het tweede lid wordt de verkrijgingsprijs van de 30 aandelen in beginsel niet naar evenredigheid in aanmerking genomen. In dit geval zou dat betekenen dat 150 als verkrijgingsprijs in aanmerking kan worden genomen. Aangezien de in aanmerking te nemen overdrachtprijs voor A

echter 90 bedraagt, wordt de in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs teruggebracht naar 90. Per saldo wordt bij A dan geen vervreemdingvoordeel geconstateerd. De verkrijgingsprijs voor B bedraagt 150, bestaande uit 90 voor het deel van de overdracht dat als vervreemding is aangemerkt plus 60, zijnde het door te schuiven deel van de verkrijgingsprijs van A met betrekking tot de geschonken 30 aandelen. Na de schenking bedraagt de verkrijgingsprijs van A voor zijn resterende 60 aandelen 300.

De NOB vraagt te bevestigen dat een bedrijfsopvolging door middel van (cumulatief) preferente aandelen voor de gewone aandeelhouder nimmer kan leiden tot een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b van de Wet IB 2001. Ik zou hier willen verwijzen naar de memorie van antwoord¹ bij het voorstel van wet Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen: «Samenvattend is te stellen dat reguliere bedrijfsopvolgingen, waarbij de «overdrachtprijs» zakelijk is en waarbij ook overigens sprake is van «normale zakelijke» condities, niet onder het regime van de lucratieve belangen vallen. Niet in alle gevallen waarin op onzakelijke voorwaarden (bijvoorbeeld ten aanzien van de rente of de aflossingstermijn) eigen of vreemd vermogen verstrekt is – zo kunnen wij de leden van de fractie van het CDA antwoorden –, is sprake van een lucratief belang. Zo zou in familieverhoudingen de onzakelijkheid kunnen voortvloeien uit de bedoeling het familielid te bevoordelen, zodat schenkingsrecht verschuldigd is. In een dergelijke situatie is geen sprake van een lucratief belang, aangezien het oogmerk van beloning voor werkzaamheden ontbreekt.»

Het RB merkt op dat een materiële ondernemingseis bij vererven van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen er toe zal leiden dat dga's er fiscaal aanzienlijk op achteruitgaan en daarom belastingvlucht valt te verwachten. Zoals ook in het verslag van een schriftelijk overleg over de notitie fiscale positie dga is aangegeven wordt – naar aanleiding van de verwachting dat ab-houders met een kasgeldvennootschap door de voorgestelde maatregel worden geprikkeld om het land te gaan verlaten – naar voren gebracht dat er aan een emigratie ook veel niet-fiscale gevolgen verbonden zijn welke een groot aantal dga's en hun familieleden ervan zullen weerhouden om te emigreren. Daarnaast wordt bij emigratie van de ab-houder een conserverende aanslag opgelegd voor de verschuldigde inkomstenbelasting over het verschil tussen de werkelijke waarde van de ab-aandelen en de verkrijgingsprijs.

In reactie op de vraag van het RB of het niet meer voor de hand ligt pas te heffen over het ten tijde van het overlijden in de bv aanwezige beleggingsvermogen op het moment dat de uiteindelijke opvolger het aanmerkelijk belang krachtens legaat of verdeling van de nalatenschap verkrijgt, merk ik op dat dat niet voor de hand ligt. Voor de Wet IB 2001 is de vervreemder, en niet de verkrijger de belastingschuldige. Het heffingsmoment dient dan ook aan te sluiten bij het moment van vervreemden, de overgang krachtens erfrecht. In artikel 4.17a van de Wet IB 2001 is de doorschuifregeling opgenomen voor de overgang krachtens erfrecht op de erfgenamen. Bij een overlijden met meerdere erfgenamen komen die erfgenamen in een onverdeeldheid te zitten. Die onverdeeldheid wordt opgeheven met de verdeling van de nalatenschap. Een verdeling kan ook een vervreemding inhouden. Voor deze verdeling is in artikel 4.17b, eerste lid, van de Wet IB 2001, een doorschuifregeling opgenomen. Een verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar na het overlijden wordt op verzoek in het geheel niet als een vervreemding aangemerkt. Om redenen van doelmatigheid wordt afgezien van een afrekening over de waardeontwikkeling van het beleggingsvermogen in de tussenliggende periode.

¹ Kamerstukken I 2008/09, 31 459, nr. C, blz. 14.

De NOB merkt in haar commentaar op dat zij de nieuwe doorschuif-faciliteit voor de inbreng van een tbs-pand in een bv graag uitgebreid ziet

tot alle in artikel 3.92 van de Wet IB 2001 genoemde vermogensbestanddelen. Er wordt geen aanleiding gezien om een doorschuifregeling op te nemen voor alle tbs-vermogensbestanddelen. Doorschuifregelingen bij ondernemingen zijn gericht op de (onbelemmerde) voortgang/voortzetting van de economische bedrijvigheid omdat een eventuele afrekening problemen kan veroorzaken met het oog op de voortgang van de onderneming. Bij terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen is echter geen sprake van een onderneming. Er is daardoor minder aanleiding om een afrekening vanwege een beëindiging van een terbeschikkingstelling uit te stellen of door te schuiven. Voor de inbreng van een terbeschikkinggestelde onroerende zaak in een bv is nu tijdelijk een uitzondering gemaakt. De doorschuiffaciliteit van artikel 3.99a van de Wet IB 2001 is opgenomen omdat een deel van de belastingplichtigen met ingang van 1 januari 2001 automatisch in de tbs-regeling terecht is gekomen. Zij konden destijds alleen onder de tbs-regeling uitkomen door de onroerende zaak in te brengen in een bv maar dan werd men geconfronteerd met de heffing van overdrachtsbelasting. Overigens zal deze tijdelijke doorschuiffaciliteit een uitkomst bieden in een groot deel van de tbs-situaties waarin men geruisloos zou willen inbrengen in een bv.

De NOB meent dat voor de nieuwe inbrengfaciliteit het voldoende moet zijn dat de economische eigendom wordt ingebracht. De NOB haalt als voorbeeld aan dat een vader de juridische eigendom heeft van een pand en de economische eigendom heeft overgedragen aan zijn zoon. De zoon is tevens aanmerkelijkbelanghouder en verhuurt het pand aan zijn bv. De zoon wil de economische eigendom inbrengen in zijn bv.

Bij de overdracht van de economische eigendom van een onroerende zaak vindt heffing van overdrachtsbelasting plaats. Wanneer de economische eigendom vervolgens ter beschikking wordt gesteld aan een bv en daarna wordt ingebracht in die bv, moet er ter zake van de beëindiging van de terbeschikkingstelling worden afgerekend in de inkomstenbelasting en vindt er tevens heffing plaats van overdrachtsbelasting. Onder deze omstandigheden sta ik toe dat ook bij de overdracht van de economische eigendom een beroep worden gedaan op de inbrengfaciliteit.

De NOB bepleit om de nieuwe inbrengfaciliteit structureel te maken omdat niet elke aanmerkelijkbelanghouder een pand direct rechtstreeks door de bv laat aanschaffen. Volgens de NOB kan dit door artikel 3.65 van de Wet IB 2001 ook van toepassing te laten verklaren in het regime van resultaat uit overige werkzaamheden. Er wordt geen aanleiding gezien om de nieuwe inbrengfaciliteit structureel te maken. Bij de aanschaf van een onroerende zaak is er de keuze om het pand rechtstreeks door de bv te laten aanschaffen waardoor de tbs-regeling niet in beeld komt. Het is niet aan de wetgever om iedere keuze voor allocatie van een onroerende zaak fiscaal te begeleiden. Overigens wanneer binnen zes maanden voorafgaand aan een verkrijging van een onroerende zaak overdrachtsbelasting is voldaan, mag de maatstaf van heffing van overdrachtsbelasting worden verminderd met de waarde waarover bij de vorige verkrijging overdrachtsbelasting is voldaan (artikel 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970). Een dooroverdracht binnen zes maanden zal ook wat betreft afrekening in de inkomstenbelasting doorgaans geen problemen geven aangezien dan de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde gelijk of nagenoeg gelijk zullen zijn.

De NOB geeft in overweging om de tbs-regeling voortaan ook te laten gelden voor de fictief aanmerkelijkbelanghouder en de gebruikelijkloonregeling van artikel 12a van de Wet LB 1964 alsmede de regeling van de fictieve erfrechtelijke verkrijging van artikel 13a SW 1956 niet langer te laten gelden voor de via artikel 4.10 van de Wet IB 2001 meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder.

Er is geen aanleiding om de tbs-regeling ook te laten gelden voor de fictief aanmerkelijkbelanghouder. In het aanvankelijk aan de Raad van State ter advisering voorgelegde wetsvoorstel Veegwet Wet IB 2001 was ter zake van de tbs-regeling de keuze gemaakt uit te gaan van een aanmerkelijk belang in de zin van hoofdstuk 4 van de Wet IB 2001. De Raad heeft destijds een kanttekening geplaatst wat betreft het in deze kring betrekken van belastingplichtigen die een fictief aanmerkelijk belang hebben als bedoeld in artikel 4.11 van de Wet IB 2001 of bij wie sprake is van een aanmerkelijk belang op grond van de meetrekregeling (artikel 4.10 van de Wet IB 2001). De Raad heeft opgemerkt dat een terbeschikkingstelling aan een vennootschap waarin een verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft louter op grond van artikel 4.10 of 4.11 van de Wet IB 2001 niet kan worden aangemerkt als indirect ondernemerschap.¹ Naar aanleiding van deze opmerking is artikel 3.92 van de Wet IB 2001 aangepast zodat de tbs-regeling niet geldt ingeval van een fictief aanmerkelijk belang of een aanmerkelijk belang op grond van de meetrekregeling. De gebruikelijkloonregeling is volgens het voorstel van wet Overige fiscale maatregelen 2010 van toepassing als de belastingplichtige of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft in de vennootschap waarvoor de arbeid wordt verricht. Er wordt, net als in de huidige wettekst, geen onderscheid gemaakt naar de aard van het aanmerkelijk belang. De gebruikelijkloonregeling is dus ook van toepassing bij een fictief aanmerkelijk belang en bij een aanmerkelijk belang op grond van de meetrekregeling. Ik overweeg op dit punt geen wijziging, waarbij ik verwijs naar mijn antwoord op de vraag van de leden van de fractie van het CDA over de positie voor de gebruikelijkloonregeling van de meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder. Artikel 13a Successiewet 1956 belast de waardevermeerdering als gevolg van het overlijden van de erflater in de situatie waarin deze aandelen worden gehouden door een ander dan de erflater. Hierbij geldt als voorwaarden dat deze aandelen tot een aanmerkelijk belang behoren in de zin van afdeling 4.3 Wet IB 2001 en dat de aandeelhouder in een bepaalde familie-relatie staat tot de erflater. Dit artikel ziet met name op waardevermeerdering die zich voordoet als gevolg van de vrijval van een pensioenverplichting als gevolg van het overlijden van de erflater en heeft in zoverre weinig te maken met het al dan niet zijn van ondernemer, hetgeen bij artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 wel een rol speelt. De fictie voorkomt bijvoorbeeld dat door het plaatsen van de aandelen in de pensioen BV bij bijvoorbeeld de kinderen van de erflater de waardevermeerdering voor de erfbelasting onbelast zou worden gerealiseerd. Aangezien het juist de bedoeling is een dergelijke constructie binnen de familiesfeer tegen te gaan, past het bij artikel 13a Successiewet 1956 dat deze ook van toepassing is als sprake is van een aanmerkelijk belang in de zin van artikel 4.10 Wet IB 2001. Er is dan ook geen reden om de meegetrokken aanmerkelijkbelanghouder van de fictie uit te sluiten. Vanwege het anti-misbruikarakter van de bepaling inzake het fictief aanmerkelijk belang is het verder ook terecht om ook deze in de fictie van artikel 13a Successiewet 1956 te betrekken.

De NOB meent dat thans wettelijk geregeld moet worden dat in geval van in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten beide echtelieden ieder voor de helft als tbs-er worden aangemerkt en niet te wachten op het eindoordeel van de Hoge Raad. Tevens meent de NOB dat een fiscale doorschuiffaciliteit moet worden ontworpen voor boedelmenging bij huwelijk. Op de vraag aan wie een bepaald vermogensbestanddeel, dat vanuit een huwelijksgemeenschap ter beschikking wordt gesteld aan een bv waarin de echtgenoten een aanmerkelijk belang houden, moet worden toegerekend ben ik in enkele beleidsbesluiten ingegaan.² Het is niet wenselijk om vooruit te lopen op het arrest van de Hoge Raad. In hoeverre de wetgeving in stand kan blijven of moet worden aangepast is afhankelijk van de uitspraak van de Hoge Raad. Ingeval een terbeschikking-

¹ Advies Raad van State, Kamerstukken II 2000/01, 27 466, A.

² Onderdeel 7.2 van het beleidsbesluit van 1 december 2008 (CPP2008/520M) en de voorlopers van dit standpunt in het beleidsbesluit van 24 mei 2006 (CPP2006/76M) en het beleidsbesluit van 30 november 2001 (CPP2001/3035M).

gestelde onroerende zaak door een huwelijk deels overgaat op de huwelijkspartner kan afrekening worden voorkomen door middel van huwelijkse voorwaarden of door gebruik te maken van de eenmalige inbrengfaciliteit. Indien toch moet worden afgerekend, kan de betalingsregeling van artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 worden toegepast. Mede in het kader van de uitkomst van het arrest van de Hoge Raad zal worden bezien of dit volstaat.

VNO-NCW en MKB-Nederland verzoeken om de tbs-regeling te betrekken in de aangekondigde herziening van het belastingstelsel. Hierbij zou de tbs-regeling volgens VNO-NCW en MKB-Nederland kunnen worden vervangen door een bepaling in de geest van artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001. In hoeverre de tbs-regeling zal worden betrokken in de aangekondigde herziening van het belastingstelsel is afhankelijk van de bevindingen van de Studiecommissie belastingstelsel. Deelnemers van deze commissie zijn externe deskundigen, ambtelijke deskundigen en het CPB. Het is de bedoeling dat de voorstudie van de Studiecommissie in het tweede kwartaal van 2010 zal worden afgerond. Ter zake van de voorgestelde benadering om de tbs-regeling te vervangen door een bepaling die dezelfde uitwerking heeft als artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001, merk ik op dat dan niet degene die ter beschikking stelt, maar de onderneming/bv (en daarmee indirect ook iedere andere aandeelhouder) wordt geconfronteerd met de gevolgen van de regeling. Bovendien zou het bij deze benadering aantrekkelijk blijven om vermogensbestanddelen die bij de ondernemer verplicht ondernemingsvermogen zouden zijn, over te brengen naar een verbonden persoon om waardeverminderingen buiten de heffing te laten.

Het RB vraagt hoe moet worden omgegaan met de «90%-eis» in geval de zaak eigendom is van meerdere aandeelhouders. Een onroerende zaak kan meerdere eigenaren hebben. Het is denkbaar dat zij (of een van hen) hun respectievelijke mede-eigendom willen inbrengen in een bv. Zoals het RB aangeeft kan iedere mede-eigenaar zijn mede-eigendom inbrengen in een eigen bv. Hierbij kan hij een beroep doen op de inbrengfaciliteit in de inkomstenbelasting en de overdrachtsbelasting. Bij nota van wijziging zal tevens mogelijk worden gemaakt dat de mede-eigenaren hun mede-eigendom geruisloos kunnen inbrengen in een gezamenlijk opgerichte bv. Alsdan komt de eigendom van de onroerende zaak in handen van één rechtspersoon, te weten de bv.

De NOB vraagt zich af of het nieuwe artikel 25, elfde lid, van de Invorderingswet 1990, ook ziet op de situatie waarin de aandelen om niet worden overgedragen zodat er sprake is van een schenking. Het is inderdaad zo dat artikel 25, elfde lid, van de Invorderingswet ook geldt als er sprake is van een overdracht om niet. In de tekst van artikel 25, elfde lid, van de Invorderingswet 1990 is gekozen voor de bewoordingen «tegen een tegenprestatie lager dan de waarde in het economische verkeer». Hieronder valt de (gedeeltelijke) schenking. De faciliteit geldt dus niet als de aandelen worden verkocht voor de waarde in het economische verkeer en de overdrachtprijs wordt schuldig gebleven. In dat geval wordt er namelijk geen verkapt dividend geconstateerd bij de directeur-groootaandeelhouder, zodat hij geen inkomstenbelasting is verschuldigd. Het uitstel is dan niet nodig. De verkoop vindt in de regel voor de vennootschapsbelasting onbelast plaats door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Hier doet zich dus geen knelpunt voor.

Het RB vraagt naar een overgangsmaatregel in gevallen waarin artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 voor 1 januari 2010 is toegepast wegens een schenking van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen. Vanaf 1 januari 2010 kan in die situatie namelijk gebruik worden

gemaakt van de nieuwe doorschuifregeling. Het RB stelt voor om in die gevallen de reeds betaalde termijnbedragen kwijt te schelden onder vermindering van de verkrijgingsprijs van de aandelen. Het is niet wenselijk om voor deze situatie een overgangsmaatregel te treffen. Allereerst bestaat daar geen noodzaak toe: met de betalingsregeling worden liquiditeitsproblemen voorkomen bij overdracht van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen binnen de familiekring. Ten tweede is het uitvoeringstechnisch zeer ingrijpend om reeds betaalde termijnen kwijt te schelden en terug te storten en vervolgens – met terugwerkende kracht – de doorschuifregeling toe te passen.

Het RB maakt opmerkingen over het vereiste van zekerheid bij verschillende uitstelfaciliteiten. Op die manier zou volgens het RB gebruik van de faciliteit beperkt worden. Het niet stellen van zekerheid zou grote gevolgen hebben voor de schatkist. Met het stellen van zekerheid wordt het risico afgedekt dat op termijn blijkt dat de belasting niet zal (kunnen) worden betaald en de schatkist dus schade lijdt. Verder speelt de rol van de ontvanger hier met betrekking tot de bestaande concurrentieverhoudingen waarin banken ook zekerheid eisen bij het verlenen van krediet. Het eisen van zekerheid doet daarbij niet af aan het uitgangspunt van de diverse regelingen, namelijk het creëren van uitstelfaciliteiten teneinde liquiditeitsproblemen te voorkomen.

Het RB vraagt om een toelichting op het verschil tussen de faciliteiten voor de inkomstenbelasting en het schenkingsrecht bij een indirecte schenking van een aanmerkelijk belang. Hiervoor wordt verwezen naar de beantwoording van de vraag van de fractie van de ChristenUnie waarom er voor is gekozen de nieuwe doorschuifregeling alleen toe te staan bij overdracht van de aandelen in de holding-bv.

Het RB vraagt naar een wijziging van artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990. Het RB wil dat het uitstel van betaling, indien dit is verleend wegens een schenking van de zaak of een overdracht van de zaak waarbij de koper de koopsom schuldig is gebleven, niet wordt beëindigd als de zaak wordt vervreemd. Achtergrond van de uitbreiding van de gevallen waarin uitstel op grond van artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 kan worden verkregen, te weten bij een schenking van de zaak of een overdracht van de zaak waarbij de koper de koopsom schuldig is gebleven, is het voorkomen van liquiditeitsproblemen. Bij een verkoop van de zaak waarvoor de terbeschikkingstellingsregeling gold, worden er middelen verkregen zodat een betalingsfaciliteit niet langer noodzakelijk is. Om die reden is een vervreemding van de zaak aanleiding om het uitstel van betaling te beëindigen.

In de commentaren van NOB en de redactie Vakstudienieuws op het voorstel van wet wordt ook aandacht besteed aan de gebruikelijkloonregeling. Bijna alle vragen en opmerkingen zijn al behandeld in de notitie over de fiscale positie van de directeur-groootaandeelhouder¹ en het schriftelijke overleg daarover². In het commentaar van het RB staan nog enkele punten die nog niet eerder aan de orde zijn geweest.

Het RB stelt voor het gebruikelijke loon te maximeren op € 100 000. Ik wijs dit voorstel af. Niet valt in te zien waarom de dga en de bv (en dat zou in het voorstel van het RB bij ruim 20 000 dga's het geval zijn) bij een hoger gebruikelijk loon niet op zakelijke basis met elkaar zouden moeten handelen. Het voorstel zou bovendien tot een grote budgettaire derving aan loon- en inkomstenbelasting kunnen leiden.

Het RB stelt voor dat het afroomcriterium voor de bepaling van het gebruikelijke loon slechts dient te worden toegepast indien de nettowinst van het concern als geheel nagenoeg geheel toerekenbaar is aan de persoonlijke arbeid van de dga. Ik wijs dit voorstel af. Een dergelijke alge-

¹ Kamerstukken II 2009/10, 31 705, nr. 19.

² Kamerstukken II 2009/10, 31 705, nr. 23.

mene vuistregel gaat ten koste van een juiste wetstoepassing in concrete situaties. Er valt bijvoorbeeld niet in te zien waarom de wetstoepassing geheel anders zou moeten verlopen ingeval de winst van de bv voor 85% in plaats van voor 95% afhankelijk is van de arbeid van de dga. Het RB stelt voor dat er geen gebruikelijk loon in aanmerking hoeft te worden genomen bij werkzaamheden voor een bv die geen materiële onderneming heeft. Ik wijs dit voorstel eveneens af. Het door mij gedane voorstel is een versoepeling voor juist die situaties, met dien verstande dat voor de grens van € 5000 niet van belang is welke activiteiten de bv heeft. Als hier naar de activiteiten van de bv zou moeten worden gekeken, zou vanwege mogelijk wijzigende omstandigheden praktisch elk jaar een toets moeten worden aangelegd, hetgeen niet doelmatig is. Het voorstel van het RB zou bovendien een budgettaire derving betekenen. Voor het geval het gebruikelijke loon niet hoger is dan € 5000 stelt het RB nog een defiscalisering voor: niet aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting en niet belast voor de inkomstenbelasting. Ook dit voorstel wijs ik af. Het voorstel komt praktisch neer op het buiten toepassing laten van de aanmerkelijkbelangregeling op dividenden tot € 5000 per jaar.

Het RB stelt voor dat de doorbetaaldloonregeling toepassing moet vinden indien ten minste één van beide echtgenoten een aanmerkelijk belang heeft. Ik wijs dit voorstel af. De doorbetaaldloonregeling in artikel 32d van de Wet op de loonbelasting 1964 houdt kort gezegd in dat ingeval een werknemer uit hoofde van zijn dienstbetrekking (de hoofdbetrekking) een andere dienstbetrekking heeft (de nevenbetrekking), de werkgever van de nevenbetrekking geen loonbelasting hoeft in te houden mits hij het loon uitbetaalt aan de werkgever van de hoofdbetrekking die het loon voor alle werkzaamheden aan de werknemer betaalt. Er moet aan een materieel criterium worden voldaan. Het loon kan met behulp van de doorbetaaldloonregeling niet bij een willekeurige bv neerslaan, dus ook niet bij een bv van de partner van de belastingplichtige. Met betrekking tot de doorbetaaldloonregeling stelt het RB nog voor dat deze regeling ook toepassing moet vinden indien de werknemer niet bij iedere inhoudingsplichtige verzekerd is voor de werknemersverzekeringen. De doorbetaaldloonregeling is volgens artikel 59, eerste lid, van de Wet financiering sociale verzekeringen voor de premies werknemersverzekeringen slechts van overeenkomstige toepassing als degene aan wie het loon wordt afgestaan werkgever is in de zin van de Wfsv. Het is niet de bedoeling dat een praktische regeling als de doorbetaaldloonregeling tot gevolg zou hebben dat premies die vanwege de verzekerde arbeidsverhouding zijn verschuldigd niet worden betaald. Ik wijs dus ook dit voorstel van het RB af.

De NOB constateert dat de thans bestaande doorschuiffaciliteit bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap in de ondernemerssfeer ongewijzigd blijft. De doorschuifregeling van artikel 3.59 van de Wet IB 2001 werkt imperatief en de inkomstenbelastingclaim kan niet op verzoek worden afgerekend. In de aanmerkelijkbelangsfere kan wel op verzoek worden afgerekend. Mede omdat de doorschuifregeling van artikel 3.59 van de Wet IB 2001 ook werkt voor tbs-panden pleit de NOB er voor om ook in deze doorschuifregeling een afrekening op verzoek op te nemen. Teneinde de administratieve lasten bij ontbinding van de huwelijksgemeenschap te verminderen, is bij het opstellen van artikel 3.59 van de Wet IB 2001 gekozen voor een automatische (verplichte) doorschuiving met betrekking tot vermogensbestanddelen waarmee na de ontbinding van de huwelijksgemeenschap de onderneming wordt voortgezet. Er zijn bij mij geen gevallen bekend waarin een afrekening op verzoek wordt gemist. Er is thans dus geen aanleiding de wet op dit punt aan te passen.

De NOB constateert dat met betrekking tot de voorgestelde uitbreiding van de inhoudingsvrijstelling en de teruggaafregeling in de dividendbelasting niet is voorzien in overgangsrecht. Dit houdt in dat de voorgestelde

wijzigingen per 1 januari 2010 van toepassing zullen zijn. De Orde vraagt zich af wat dit betekent voor eerdere belastingjaren, waarin de geconstateerde strijdigheden met de EG-verdragsvrijheden zich immers ook voordeden. Met de voorgestelde wijzigingen worden de inhoudingsvrijstelling en de teruggaafregeling met ingang van 1 januari 2010 in overeenstemming gebracht met de arresten «Commissie tegen Nederland» en «Aberdeen» van het HvJ EG. Dit neemt niet weg dat ook voor de aan 1 januari 2010 voorafgaande jaren onder omstandigheden een beroep kan worden gedaan op deze arresten. Dit kan zich voordoen bij een dividenduitkering die nog moet plaatsvinden of in het kader van een lopende bezwaar- of beroepsprocedure inzake een dividenduitkering die reeds heeft plaatsgevonden. Voor al ingehouden dividendbelasting kan verder nog een verzoek om teruggaaf worden gedaan op de voet van artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting 1965 juncto artikel 21c van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1964. Bij de beoordeling van dergelijke verzoeken of beroepen zullen de lijnen zoals die aan de voorgestelde wetswijzigingen ten grondslag liggen, als uitgangspunt worden genomen. Een en ander houdt tevens in dat ook voor de toepassing van de goedkeuring uit het besluit van 6 juli 2009, nr. CPP2009/1310M het rechtsvormvereiste en het onderworpenheidsvereiste niet meer zullen worden gesteld. Wel zal alsdan de voorgestelde uitzondering op de inhoudingsvrijstelling voor dividenduitkeringen aan een buitenlands lichaam dat een vergelijkbare functie vervult als een vrijgestelde beleggingsinstelling of een fiscale beleggingsinstelling, op overeenkomstige wijze als in de voorgestelde wetgeving worden toegepast.

De NOB heeft verzocht om aan te geven of het kabinet in financiering van de registers voor beroepsonderwijs voorziet. Dit is niet het geval. Het nieuwe register is in goed overleg met de brancheorganisaties en het VNO-NCW opgesteld. Hierbij is overeengekomen dat de geregistreerde instituten jaarlijks een bedrag betalen ter dekking van de kosten.

Het RB vraagt om te regelen dat bij het gebruik van de voorgestelde navorderingsbevoegdheid nooit een verzuim- of vergrijpboete kan worden opgelegd. Thans kent de wet geen verzuimboete bij navordering. In het wetsvoorstel Belastingplan 2010 wordt voorgesteld een verzuimboete in te voeren indien de belastingplichtige een belastingaanslag, waaronder ook de navorderingsaanslag wordt begrepen, niet, niet geheel of niet tijdig betaalt. Een dergelijk verzuim heeft geen enkele relatie tot de oorzaak van de voorgestelde navorderingsbevoegdheid (een fout), zodat het kabinet geen aanleiding ziet om deze navorderingsaanslagen uit te zonderen van de verzuimboete wegens betaalverzuimen. Een vergrijpboete bij navordering wordt opgelegd indien het aan grove schuld of opzet van de belastingplichtige te wijten is dat te weinig belasting is geheven. De bewijslast rust daarbij op de inspecteur. Het lijkt het kabinet evident dat fouten, in het bijzonder in de massale processen, niet geweten kunnen worden aan de belastingplichtige, zodat een uitzondering hier volstrekt overbodig is. Het kabinet voegt daar nog aan toe dat indien de belastingplichtige de inspecteur de juiste informatie onthoudt of onjuiste informatie verstrekt en daardoor de belastingaanslag te laag is vastgesteld, de belastingplichtige te kwader trouw is. Navordering kan dan plaatsvinden op grond van het bestaande artikel 16, eerste lid, van de AWR. Het opleggen van een vergrijpboete is daarbij zeker niet uitgesloten.

Daarnaast signaleert het RB dat voorgestelde kenbaarheidsvereiste ook wordt opgenomen in een aantal bepalingen in de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969. Anders dan het RB veronderstelt, vallen deze beschikkingen niet buiten het geautomatiseerde proces. Sterker nog, juist deze beschikkingen zijn gekoppeld aan de aanslagregeling. Als voorbeeld noemt het kabinet het geval waarin ten onrechte een belastingaanslag wordt vastge-

steld naar een negatief inkomen. In dat geval genereert het systeem zelf een verliesvaststellingsbeschikking, (omdat) die op hetzelfde aanslagbiljet wordt vermeld als de onjuist vastgestelde belastingschuld. Een fout in de aanslagregeling werkt dus door in de genoemde beschikkingen. Die beschikkingen moeten dan onder dezelfde voorwaarden herroepen kunnen worden als voor de onjuiste belastingaanslag gelden. Het kabinet voegt daar nog aan toe dat met name in het geval dat een onjuiste aanslagregeling leidt tot een onjuiste verliesvaststellingsbeschikking (dus tot een te hoog bedrag) correctie van die beschikking bijna nog van groter belang is dan herstel van de onjuiste belastingaanslag. Indien de verliesvaststellingsbeschikking niet wordt gecorrigeerd, leidt de fout in de aanslagregeling over één jaar immers tot de onjuiste vaststelling van het te betalen bedrag in vele jaren.

Het RB stelt ook nog een tweetal vragen over de voorgestelde wijziging van de naheffingsbevoegdheid. Ten eerste vraagt het RB om de suppletie-aangifte een wettelijk karakter te geven. Deze vraag heeft niets van doen met het voorliggende voorstel. Desalniettemin is het kabinet zich ervan bewust dat deze wens door velen gedeeld wordt. Het verlenen van een juridische status aan de suppletieaangifte roept echter nog wel principiële vragen op, en blijkt in de uitvoering ook niet eenvoudig te realiseren. Overigens kan ook de vraag gesteld worden wat de winst is voor belasting- en inhoudingsplichtigen indien een wettelijke regeling zou worden getroffen. Hoewel het kabinet dus niet op voorhand tegen het treffen van een wettelijke regeling is, valt deze op kortere termijn niet te voorzien. Ten tweede vraagt het RB zich af waarom de voorgestelde wijziging in artikel 20 AWR ook geldt voor inhoudingsplichtigen. Artikel 20 AWR regelt de bevoegdheid tot naheffen voor alle belastingen die op aangifte worden voldaan of afgedragen. De voorgestelde wijziging leidt ertoe dat naheffing niet alleen mogelijk is indien ten onrechte of tot een te hoog bedrag, vrijstelling of vermindering van inhouding dan wel teruggaaf van belasting is verleend naar aanleiding van een ingevolge de belastingwet gedaan verzoek, maar ook als dat verzoek niet ingevolge de belastingwet is gedaan. Zoals ook het RB veronderstelt, zijn in het geval van loonbelasting de meeste verzoeken gedaan ingevolge de belastingwet. Omdat artikel 20 AWR echter beide gevallen regelt, wel en niet ingevolge de belastingwet, geldt deze ook voor inhoudingsplichtigen.

Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

Artikel I, onderdeel B (artikel 2.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De leden van de fractie van het CDA vragen wanneer het verzoek tot het aanmerken van te conserveren inkomen moet worden gedaan. Ook de redactie Vakstudienieuws vraagt hiervoor aandacht. Omdat hiervoor een verzoek van de gezamenlijke belanghebbenden nodig is, zal bij een elektronische aangifte het verzoek separaat van de aangifte bij de belastingdienst moeten worden ingediend opdat bij het vaststellen van de aanslag hiermee rekening kan worden gehouden. Het is niet mogelijk dit verzoek bij de aangifte te doen omdat bij het indienen van een digitaal aangifteformulier het immers niet mogelijk is dat deze door de gezamenlijk belanghebbenden (vervreemder en verkrijger) wordt ondertekend. Overigens leert de praktijk dat in dit kader veelal al vooroverleg met de belastingdienst plaatsvindt. Het verzoek kan worden gedaan tot het moment waarop de aanslag onherroepelijk vaststaat.

Artikel I, onderdeel M (artikel 4.12a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De leden van de fractie van het CDA vragen in hoeverre is overwogen om de in het voorgestelde artikel 4.12a van de Wet IB 2001 neergelegde systematiek van het meegekochte dividend ook van toepassing te verklaren voor andere gevallen dan overlijdensgevallen. Ook het RB en de redactie Vakstudienieuws vragen om een toelichting waarom dit artikel niet van toepassing is op reguliere voordelen binnen 24 maanden na schenken van de ab-aandelen. Dat deze maatregel is beperkt tot situaties van vererven, is gelegen in het onvoorziene karakter van het moment van overlijden. Schenken is daartegen een rechtshandeling die welbewust en planmatig plaatsvindt. Zoals ook de Raad van State in zijn advies heeft opgemerkt kunnen in dat geval de beleggingen voorafgaand aan de overdracht krachtens schenking door middel van een dividenduitdeling aan de vennootschap worden onttrokken. Eenzelfde maatregel voor andere gevallen dan overlijdensgevallen is dan ook niet nodig.

Artikel I, onderdeel O (artikel 4.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan aangeven in hoeverre het kabinet heeft overwogen om – in analogie met artikel 3.54, vijfde lid, onderdeel b van de Wet IB 2001 – de termijn waarbinnen de aandelen of winstbewijzen moeten worden toegedeeld in geval van «bijzondere omstandigheden» verlengd kan worden. Zoals ook door het RB opgemerkt is, bestaat voor het bestaande artikel 4.17 van de Wet IB 2001 al beleid voor termijnverlenging bij verdeling van de nalatenschap of huwelijksgemeenschap.¹ Komt een verzoek om termijnverlenging binnen vóór het verstrijken van bovengenoemde tweejaarstermijn, dan wordt uitsluitend in zeer bijzondere gevallen een redelijke termijnverlenging toegestaan. Gedacht kan worden aan situaties waarin de vertraging in de verdeling van de nalatenschap of de verdeling van de gemeenschap is te wijten aan overmacht. In reactie op de vraag van het RB kan ik mededelen dat dit beleid vanzelfsprekend ook zal gaan gelden voor de nieuwe regelingen van artikel 4.17, 4.17a en 4.17b van de Wet IB 2001. Het besluit zal op dit punt worden aangepast en een – ook op andere onderdelen – herziene versie zal zo spoedig mogelijk worden gepubliceerd.

Artikel I, onderdeel P (artikelen 4.17a, 4.17b en 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan bevestigen dat de splitsingsfaciliteit in de inkomsten- en vennootschapsbelasting niet zal afstuiten op het feit dat afsplitsing gevolgd door schenking van de aanmerkelijkbelangaandelen een bedrijfsvreemd motief is, en daarmee een aandeelhoudersmotief, dat normaal gesproken aan de splitsingsfaciliteit in de weg staat. Ook de NOB, redactie Vakstudienieuws en het RB vragen om een nadere toelichting, en of kan worden bevestigd dat de juridische splitsing in deze gevallen niet gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Zoals in de toelichting bij artikel 4.17c van de Wet IB 2001 is opgemerkt, kan in het kader van een reële bedrijfsopvolging de houdstermaatschappij via een juridische splitsing worden opgesplitst in twee vennootschappen, een vennootschap met de aandelen in de werkmaatschappij en een vennootschap met het overige beleggingsvermogen (juridisch zuivere splitsing). Vervolgens kunnen de aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling worden geschonken aan de opvolger. Om de splitsing fiscaal vrijgesteld te mogen uitvoeren is onder andere vereist dat de splitsing niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (zie onder andere artikel 3.56, vierde lid, van de Wet IB 2001). Voorts dient geen sprake te zijn van een

¹ Besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/2674M, V-N 2006/65.14.

aandeelhoudersmotief zoals door de leden is opgemerkt. Naar aanleiding van de vragen bevestig ik dat een splitsing die enkel is gericht om in het kader van een reële bedrijfsopvolging de houdstermaatschappij via een juridische splitsing op te splitsen om – na de splitsing – de aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling te kunnen schenken aan de opvolger, niet wordt aangemerkt als een splitsing die gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing (in de zin van onder andere artikel 3.56, vierde lid, van de Wet IB 2001), en in dat geval ook een aandeelhoudersmotief een fiscaal vrijgestelde splitsing niet in de weg staat.

Artikel 4.17a van de Wet inkomstenbelasting 2001

De leden van de fractie van het CDA merken op dat blijkens de toelichting keuzevermogen wordt aangemerkt als ondernemingsvermogen, maar dat dit niet blijkt uit de wettekst. Net als de NOB vragen deze leden hoe dit precies zit. Voorts vragen zij wanneer invulling wordt gegeven aan de in artikel 4.17a, tiende lid, van de Wet IB 2001 aangekondigde ministeriële regeling.

In de toelichting heb ik inderdaad aangegeven dat vermogen dat bij een IB-ondernemer keuzevermogen zou zijn geweest, voor toepassing van de doorschuifregeling steeds wordt meegenomen als ondernemingsvermogen. Daar komt bij dat de onderscheiding «verplicht ondernemingsvermogen», «verplicht privé-vermogen» en «keuzevermogen» is ontwikkeld in de jurisprudentie en zich vanwege het sterk feitelijke en van de omstandigheden afhankelijke karakter minder leent voor vastlegging in wetteksten. Inzake de vraag wanneer invulling wordt gegeven aan de in artikel 4.17a, tiende lid, van de Wet IB 2001 aangekondigde ministeriële regeling is het streven deze spoedig na de plaatsing van de wet in het Staatsblad, te publiceren.

In reactie op de vraag van het RB om de delegatiebevoegdheid in het tiende lid van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 nader te preciseren tot het in de memorie van toelichting genoemde kader, merk ik op het volgende op. De delegatiebevoegdheid in het tiende lid van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 is niet nader gepreciseerd om op praktische wijze nadere regels te kunnen stellen indien hiertoe de noodzaak bestaat, bijvoorbeeld als gevolg van signalen uit de praktijk. Zoals eerder opgemerkt is de praktijk weerbarstig en bestaat er daardoor nog geen volledig beeld van benodigde nadere regelgeving met betrekking tot de toepassing van artikel 4.17a van de Wet IB 2001. Als voorbeeld kan worden genoemd de aangekondigde nadere regelgeving voor de bepaling of is voldaan aan de bestuurderseis in de situatie dat een groep van vennootschappen wordt geschonken en de verkrijger bestuurder is bij de werkmaatschappij.

In reactie op de vraag van het RB wie de groep van de gezamenlijk belanghebbenden zijn die om toepassing van de doorschuifregeling kunnen verzoeken, merk ik het volgende op. De gezamenlijk belanghebbenden zijn de vervreemder en de verkrijger. In geval van een erfflater wordt als vervreemder aangemerkt de rechtsgeldige vertegenwoordiger(s), bijvoorbeeld de testamentair-executeur. Dit hoeven dus niet per definitie alle erfgenamen en legatarissen te zijn.

Artikel 4.17b van de wet inkomstenbelasting 2001

De leden van de fractie van het CDA vragen of het correct is te veronderstellen dat de in de onderneming aanwezige goodwill wordt toegerekend aan het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende ondernemingsvermogen. Voorts vragen deze leden of bij de berekening van het ondernemingsvermogen rekening moet worden gehouden met belasting-

latenties en in hoeverre die in mindering komen op het vrijgestelde ondernemingsvermogen, dan wel op het belaste beleggingsdeel. Voor de berekening van de waarde in het economische verkeer van de aandelen wordt uitgegaan van de verkoopfictie tegen werkelijke waarde. Hieruit volgt dat de in de onderneming aanwezige goodwill tot het ondernemingsvermogen van de bv wordt gerekend voor zover deze bij verkoop van de aandelen in de waarde van de aandelen tot uitdrukking zou komen. Met hun vraag over de belastinglatenties doelen de leden naar ik aanneem op de latente vennootschapsbelastingverplichting over in de bv aanwezige stille reserves. Ook met de latente vennootschapsbelastingverplichting over in de bv aanwezige stille reserves wordt rekening gehouden voor zover deze bij verkoop van de aandelen in de waarde van de aandelen tot uitdrukking zou komen. Afhankelijk van het antwoord op de vraag of de stille reserves betrekking hebben op tot het ondernemings- of beleggingsvermogen van de bv toe te rekenen activa en passiva, wordt de latente vennootschapsbelastingverplichting tot het ondernemingsrespectievelijk beleggingsvermogen gerekend.

In reactie op de vraag van deze leden wanneer invulling wordt gegeven aan de in artikel 4.17b, vierde lid, van de Wet IB 2001 aangekondigde ministeriële regeling merk ik op dat het streven is deze spoedig na de plaatsing van de wet in het Staatsblad, te publiceren.

In reactie op de vraag van het RB om de delegatiebevoegdheid in het vierde lid van artikel 4.17b van de Wet IB 2001 nader te preciseren verwijs ik naar de beantwoording van eenzelfde vraag over de delegatiebevoegdheid in het tiende lid van artikel 4.17a van de Wet IB 2001.

Artikel 4.17c van de wet inkomstenbelasting 2001

De leden van de fractie van het CDA vragen een reactie te geven op het punt dat de redactie Vakstudienieuws maakt ten aanzien van de gekozen wettelijke terminologie. De redactie Vakstudienieuws wijst er op dat een vervreemding gevolgen kan hebben voor fiscale faciliteiten en vraagt om een verduidelijking van de gekozen terminologie. In artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990, is het uitstel van betaling geregeld van conserverende aanslagen die zijn opgelegd aan de ab-houder, bijvoorbeeld bij een emigratie. Het uitstel kan worden beëindigd bij een vervreemding van de aandelen, zie artikel 25, achtste lid, onderdeel a, van de Invorderingswet 1990. In artikel 25, achtste lid, onderdeel a, van de Invorderingswet 1990 is met zoveel woorden omschreven wat als een vervreemding wordt gezien. Namelijk een vervreemding in de zin van artikel 4.12 of artikel 4.16, eerste lid, onderdelen a tot en met g en i, tweede, derde of vierde lid, van de Wet IB 2001. Voorts is geregeld dat het uitstel van betaling onder nader te stellen voorwaarden kan worden voortgezet bij vervreemdingen genoemd in de tweede en derde volzin van artikel 25, achtste lid, onderdeel a, van de Invorderingswet 1990. De keuze om een deel van de overdrachtsprijs niet als vervreemding aan te merken in artikel 4.17c van de Wet IB 2001 heeft geen gevolgen voor de terminologie vervreemding in artikel 25, achtste lid, onderdeel a, van de Invorderingswet 1990. Met betrekking tot de gevraagde gevolgen voor de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 (geruisloze omzetting onderneming in een nv of bv) merk ik het volgende op. Een belastingplichtige die bij een geruisloze omzetting aandelen in een bv heeft verworven en die de aandelen binnen drie jaar vervreemdt, moet aannemelijk maken dat – kort gezegd – geen misbruik van de geruisloze omzetting is gemaakt, in die zin dat feitelijk overdracht of liquidatie van de onderneming is beoogd. Gelet op de bestuurderseis van drie jaren zal bij een schenking van de aandelen in de bv binnen drie jaren na de geruisloze omzetting een beroep op toepassing van de doorschuifregeling van artikel 4.17c van de Wet IB 2001

in de regel niet mogelijk zijn. Alleen in bijzondere gevallen zal een afwijking worden toegestaan van deze termijn. Zoals eerder aangegeven zullen deze zo veel mogelijk gelijklopend zijn aan de regeling in de IB-sfeer, zoals opgenomen in artikel 13a van het Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001. In dergelijke situaties ligt het voor de hand dat belastingplichtige aannemelijk kan maken dat geen misbruik van de geruisloze omzetting is gemaakt, in die zin dat feitelijk overdracht of liquidatie van de onderneming is beoogd. Wat betreft de gevraagde gevolgen voor de toepassing van artikel 14a van de Wet Vpb 1969 (juridische splitsing) verwijs ik naar de hiervoor opgenomen bevestiging in het kader van reële bedrijfsopvolgingen.

Artikel I, onderdeel FF(artikel 10a.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De leden van de fracties van het CDA, de VVD en de ChristenUnie hebben bij dit wetsvoorstel vragen gesteld omtrent de bijtelling van auto's tussen 15 en 25 jaar (de zogenaamde «youngtimers»). De leden van de fractie van de VVD hebben tevens in het verslag bij het Belastingplan 2010 hierover vragen gesteld welke ook op deze plaats beantwoord worden. Voordat wordt ingegaan op de specifiek gestelde vragen wordt dit onderwerp eerst in algemene zin beschreven.

Via het amendement Cramer c.s. is vorig jaar in het Belastingplan 2009 geregeld dat de bijtelling van 25% van youngtimers vanaf 2010 niet meer geldt over de waarde in het economische verkeer (dagwaarde) maar over de oorspronkelijke catalogusprijs.¹ Hiermee zouden vanaf 2010 auto's tot 25 jaar voor de catalogusprijs in de bijtelling worden betrokken en auto's vanaf 25 jaar voor de dagwaarde. De aanvaarding van dit amendement is de Kamer zowel tijdens de plenaire behandeling van het Belastingplan 2009 als vervolgens nog eens schriftelijk² voorafgaand aan de stemmingen door het kabinet ontraden. De financiële effecten voor personen met een dergelijke auto die te maken hebben met een bijtelling voor privé-gebruik op basis van de oorspronkelijke catalogusprijs in plaats van de dagwaarde kunnen fors zijn, maar hangen ook sterk af van de individuele situatie. Naar aanleiding van deze voor 2010 optredende effecten hebben belanghebbenden zich gemeld bij diverse Kamerleden en bij het ministerie van Financiën. De belanghebbenden stellen dat de effecten van het amendement voor bepaalde belanghebbenden zeer fors kunnen zijn.³ Zoals hierboven is aangegeven, is dit een valide stelling, die rechtstreeks voortvloeit uit het amendement, omdat de dagwaarde immers wordt vervangen door de catalogusprijs. Daarnaast betwisten de belanghebbenden de budgettaire opbrengst van de maatregel van € 21 miljoen, welke budgettaire opbrengst zijn oorsprong vindt in ramingen van het ministerie van Financiën. Het kabinet benadrukt de veronderstellingen die ten grondslag liggen aan bedragen die door belanghebbenden worden genoemd niet te onderschrijven en ziet geen reden om de raming van het amendement aan te passen. Hiermee zijn ook vragen van de leden van de fracties van de VVD en de ChristenUnie beantwoord.

De leden van de fracties van het CDA, de VVD en de ChristenUnie stellen enkele vragen over de verwerking van het amendement Cramer c.s. inzake de youngtimers. De leden van de fracties van het CDA en de ChristenUnie vragen zich af wat exact de bedoeling is van de maatregel in het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010 en op welk moment deze omissie bekend is geworden. De leden van voornoemde drie fracties vragen wat de gevolgen zouden zijn van het niet aannemen van dit onderdeel van het wetsvoorstel. De bedoeling van het amendement Cramer c.s. is om de leeftijdsgrens per 1 januari 2010 te verhogen van 15 jaar naar 25 jaar. Daarbij gaat voor auto's van de zaak een bijtelling gelden over de dagwaarde in plaats van over de catalogusprijs. Dit betekent dat voor alle auto's van de zaak die jonger zijn dan 25 jaar de bijtelling plaatsvindt over de

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 70.

² Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 72.

³ Zie onder meer

www.bijtellingyoungtimer.nl.

oorspronkelijke catalogusprijs. In het amendement is dit op een juiste wijze geformuleerd. In het amendement is helaas geen rekening gehouden met het overgangsrecht naar aanleiding van de accessoireregeling in de BPM per 1 juli 2006. Dit betreft een technische ommissie die in de loop van juni jl. is geconstateerd. Op dat moment was de vergroeningsbrief reeds verstuurd aan de Tweede Kamer. Deze ommissie leidt er echter wel toe dat de verhoging van de leeftijdsgrens van 15 naar 25 jaar feitelijk voorlopig niet plaatsvindt, hetgeen niet overeenkomt met de bedoeling van het amendement. Het overgangsrecht naar aanleiding van de accessoireregeling zorgt er namelijk onder andere voor dat op alle auto's waarvoor het kenteken voor 1 juli 2006 is opgegeven, de leeftijdsgrens van 15 jaar van toepassing is. Het kabinet heeft dit in onderhavig wetsvoorstel hersteld, zodat recht wordt gedaan aan de bedoeling van het aangenomen amendement. De leden van de fracties van het CDA, de VVD en de ChristenUnie vragen naar de consequenties bij verwerping van dit voorstel. Indien dit voorstel bij amendement uit het wetsvoorstel OFM 2010 geschrapt zou worden, brengt dit een budgettaire derving van € 21 miljoen per jaar met zich mee, omdat tot 2021 voor youngtimers de dagwaarde als grondslag voor de bijtelling blijft gelden. De nieuwe leeftijdsgrens van 15 jaar gaat dan pas toepassing vinden op het moment dat auto's van de zaak van na 30 juni 2006 15 jaar oud worden.

De leden van de fracties van het CDA en de ChristenUnie stellen ook vragen over een alternatief om de € 21 miljoen ingeboekte opbrengst op een andere wijze te dekken. Deze leden stellen voor het bijtellingspercentage van zakelijke auto's ouder dan 15 jaar te baseren op de dagwaarde, maar dit percentage dan wel te verhogen. Het alternatief dat de leden van voornoemde fracties noemen, houdt waarschijnlijk in dat het amendement Cramer c.s. – dat is verwerkt in het Belastingplan 2009 – wordt teruggedraaid en het voorliggende herstel van een ommissie uit het wetsvoorstel OFM 2010 wordt gehaald. Wanneer wordt gekozen voor dekking hiervan door voor de berekening van de bijtelling voor alle auto's van de zaak van 15 jaar of ouder uit te blijven gaan van de dagwaarde, leidt dit tot een bijtellingspercentage van 105%. De leden van de fracties van het CDA en de ChristenUnie vragen tevens hoe het kabinet aankijkt tegen dit alternatief. Geconstateerd kan worden dat het voorstel enerzijds budgetneutraal is, maar anderzijds dat personen met een auto van de zaak van 25 jaar en ouder te maken krijgen met een fors hogere bijtelling. Met dit alternatief wordt de lastenverzwaring verdeeld over de bezitters van youngtimers en de bezitters van oldtimers. Bij het amendement Cramer c.s. komt de lastenverzwaring uitsluitend terecht bij de bezitters van youngtimers. Indien dit alternatief als amendement wordt ingediend, zal het kabinet dit gelet op de fors negatieve effecten voor bezitters van oldtimers ontraden.

De leden van de fractie van het CDA vragen tot tweemaal toe om diverse cijfers die gebruikt zijn bij de raming van de budgettaire effecten van het amendement.

- De gemiddelde catalogusprijs van een youngtimer bedraagt € 15 500.
- De gemiddelde dagwaarde van een youngtimer bedraagt € 2 500.
- Het aantal youngtimers dat zakelijk gebruikt wordt, bedraagt 13 500. Hierbij wordt verondersteld dat hiermee het aantal youngtimers dat vanwege privé gebruik een bijtelling auto van de zaak heeft bedoeld is.
- De gemiddelde extra belastinginkomsten per youngtimer van het amendement Cramer bedraagt € 1 528.

De leden van de fractie van het CDA vragen tevens om met behulp van gegevens van de Dienst Wegverkeer (RDW) de gemiddelde catalogusprijs van de nog in gebruik zijnde auto's, die tussen 1 januari 1985 en 1 januari 1995 voor het eerst zijn geregistreerd en nu in het bezit zijn van een rechtspersoon, te bepalen. De RDW zal voor auto's die vanaf begin 2010

op kenteken worden gesteld de catalogusprijzen gaan administreren. Voor auto's die daarvoor op kenteken zijn gesteld, zijn geen catalogusprijzen beschikbaar in de kentekenregistratie. Om toch aan de vraag van de leden van de fractie van het CDA te voldoen is op basis van bestanden van de Belastingdienst gekeken of beantwoording van de vraag van deze leden mogelijk is. Ten behoeve van controlewerkzaamheden zijn de integrale gegevens die aangeleverd worden door de RDW door de Belastingdienst deels zelf verrijkt met de catalogusprijs met behulp van de wel geregistreerde BPM-bedragen. Voor auto's vanaf 2002 gebeurt dat voor 100%. Voor de periode daarvoor gebeurt dat in mindere mate aangezien daar nagenoeg geen fiscaal belang voor was. Uit deze gegevens blijkt dat er momenteel in totaal 845 933 auto's zijn die tussen 1 januari 1985 en 1 januari 1995 voor het eerst geregistreerd waren. Hiervan is bij 291 586 auto's de catalogusprijs bij de Belastingdienst bekend. Deze catalogusprijs bedraagt gemiddeld ruim € 20 000. Van deze 291 586 auto's zijn 1 815 auto's in eigendom van een bij de Belastingdienst bekende zakelijke relatie. Dit betreft niet alleen rechtspersonen waar de leden van de fractie van het CDA naar vragen, maar ook bijvoorbeeld IB-ondernemers. Voor de doelgroep van het amendement zijn deze 1 815 auto's enerzijds een onderschatting aangezien van tweederde van de youngtimers geen catalogusprijs beschikbaar is en anderzijds een overschatting aangezien niet alle auto's in de bijtelling vanwege privé-gebruik zullen vallen, omdat ze niet of slechts tot 500 km privé gebruikt worden. De gemiddelde catalogusprijs van deze groep bedraagt ruim € 43 000. Indien 125 voertuigen met een catalogusprijs boven de € 100 000 daarvan worden uitgezonderd, bedraagt de catalogusprijs gemiddeld bijna € 36 000.

De leden van de fractie van het CDA vragen tenslotte hoe groot het kabinet de wegleffecten raamt als gevolg van de mogelijkheid om de auto van zakelijk naar privé te halen dan wel de auto te verkopen en een andere auto aan te schaffen. Dit betreft tweede orde-effecten op bijvoorbeeld de opbrengst van de MRB, de Vpb, de BPM, de BTW, de IB en brandstofaccijnzen welke in beginsel niet per maatregel in beeld worden gebracht. Voor het totaal aan maatregelen wordt hiermee wel rekening gehouden bij de ramingen van de belastingopbrengsten zoals die in de Miljoenennota en de MEV worden weergegeven.

De leden van de fractie van de VVD plaatsen vraagtekens bij de parlementaire besluitvorming over dit amendement. Tevens geven ze aan dat het amendement destijds door het kabinet is ontraden. De stelling dat de besluitvorming plaatsvond op basis van veronderstelde aantallen auto's en fiscale meeropbrengst wordt niet met de beschikbare Handelingen en overige parlementaire stukken ondersteund. De aantallen staan nergens genoemd, terwijl de aanwending van de fiscale meeropbrengst niet via het amendement zelf of een ander amendement concreet wordt ingevuld.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoeveel ondernemers dit betreft. In antwoord hierop kan bevestigd worden dat de personen die gevolgen ondervinden van het amendement Cramer voornamelijk ondernemers zijn. Werknemers zullen doorgaans niet in auto's van de zaak rijden van 15 tot 25 jaar oud aangezien deze veelal rijden in auto's met reguliere leasecontracten waarbij de auto's na 3 à 5 jaar vervangen worden door een nieuwe auto. Eerder genoemde belanghebbenden benadrukken dit overigens eveneens. In de raming die bij het opstellen van het amendement is gehanteerd, is uitgegaan van 13 500 personen met een youngtimer die onder de bijtelling auto van de zaak vallen.

De leden van de fractie van de VVD hebben voorts een voorstel gemist om het aangenomen amendement terug te draaien en vragen hierop een toelichting. Deze vraag bevreemdt het kabinet enigszins. In de gebruikte-

lijke staatsrechtelijke verhoudingen tussen kabinet en Staten-Generaal zou het niet passend zijn dat het kabinet zou voorstellen een amendement dat een jaar eerder door de Kamer is aanvaard, zonder een zwaarwegende reden in te trekken. Dat geldt des te meer, nu het kabinet de Kamer aanvaarding van het amendement tot twee keer toe heeft ontraden. Van zomaar terugdraaien van deze maatregel op initiatief van het kabinet kan dan ook geen sprake zijn. De stelling van de leden van de fractie van de VVD in het vervolg van hun betoog dat zij ervan uitgaan dat de grens van 15 jaar onverkort van kracht blijft, is dan ook niet gerechtvaardigd.

De leden van de fractie van de VVD vragen tenslotte waar de fiscale meeropbrengsten aan besteed is. Conform het verzoek in de toelichting van het amendement zijn deze besteed aan diverse fiscale vergroeningsmaatregelen in het Belastingplan 2010 die structureel € 21 miljoen kosten. Het gaat dan om de volgende maatregelen:

- Uitbreiding van de bonus voor zuinige auto's in de BPM;
- Invoering van een nihil tarief voor zeer zuinige auto's in de MRB;
- Intensivering van investeringsfaciliteiten voor zeer zuinige personenauto's;
- Stimulans voor Euro-6 dieselpersonenauto's in de BPM.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet bereid is ten aanzien van de parallelle import met de sector een oplossing te zoeken. Ik neem aan dat deze leden doelen op de verschillende ontwikkelingen die kunnen leiden tot een toenemend verschil tussen BPM-heffing van nieuwe auto's en BPM-heffing van gebruikte auto's. Naast de afbouw van de BPM in het kader van de invoering van de kilometerprijs en de ombouw van de maatstaf van heffing naar CO₂-uitstoot speelt hierbij een recent arrest van de Hoge Raad een rol. Volgens dit arrest is bij invoer van een gebruikte auto door een handelaar de inkoopwaarde uitgangspunt voor de BPM-heffing. In overleg met de sector wordt, rekening houdend met de uitvoeringstechnische aspecten, nog gezocht naar mogelijke oplossingen om onwenselijke ontwikkelingen op dit terrein tegen te gaan.

Artikel II

Artikel II (artikel 3.99a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De leden van de fractie van het CDA vragen of en waarom het kabinet het noodzakelijk acht dat inbreng van een ter beschikking gestelde onroerende zaak tegen uitreiking van aandelen dient plaats te vinden ook in de situatie waarin de inbrengende aanmerkelijkbelanghouder reeds aanmerkelijkbelangaandelen houdt in de bv waarin het pand wordt ingebracht. De NOB verzoekt de regeling op dit punt te heroverwegen in de zin dat uitreiking van aandelen niet per se is vereist. Het RB vraagt zich af of in de situatie dat een belastingplichtige voor en na inbreng aandeelhouder is van 100% van de aandelen niet kan worden volstaan met bijvoorbeeld een informeel kapitaalstorting.

In de situatie dat een belastingplichtige die een terbeschikkinggestelde onroerende zaak inbrengt in een vennootschap waarvan hij 100%-aandeelhouder is, sta ik niet onwelwillend tegenover de gedachte dat dan volstaan zou kunnen worden met bijvoorbeeld een informeel kapitaalstorting. In die gevallen zou dan ter zake van de informele kapitaalstorting de verkrijgingsprijs van de aanmerkelijkbelangaandelen moeten worden verhoogd met de boekwaarde ten tijde van de inbreng van de ingebrachte onroerende zaak verminderd met de boekwaarde op dat tijdstip van de ingebrachte schulden. Echter, bedacht dient te worden dat dit ertoe zou leiden dat, gelet op de continuïteitsvoorwaarden verbonden aan de vrijstelling van overdrachtsbelasting, de belastingplichtige geen van zijn aandelen in de vennootschap kan vervreemden gedurende drie jaar na

inbreng van de onroerende zaak aangezien het belang dat betrekking heeft op de onroerende zaak is verspreid over alle aandelen in de vennootschap.

De leden van de fractie van het CDA en de NOB vragen of het kabinet kan bevestigen dat, net als bij de aandelenfusiefaciliteit van artikel 3.55 van de Wet IB 2001, kan worden volstaan met het uitreiken van één aandeel waarbij de rest wordt geboekt als agio. Met inachtneming van de voorwaarden die zijn gesteld in onderdeel 7.4 van het besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/2674M kan het volstaan met het uitreiken van één aandeel waarbij de rest wordt geboekt als agio, doorgetrokken worden naar de inbrengfaciliteit van artikel 3.99a van de Wet IB 2001. Ook in dit geval dient men erop bedacht te zijn dat dit ertoe zou leiden dat gelet op de continuïteitsvoorwaarden verbonden aan de vrijstelling van overdrachtsbelasting de belastingplichtige geen van zijn aandelen in de vennootschap kan vervreemden gedurende drie jaar na inbreng van de onroerende zaak.

Artikel IV

De vragen ten aanzien van artikel IV van de artikelsgewijze toelichting zijn reeds beantwoord bij het onderdeel «Versoepeling in de deelnemingsvrijstelling».

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager