

Aan de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal  
t.a.v. mr. R.F. Berck  
Postbus 20018  
2500 EA Den Haag

Culemborg, 6 oktober 2009

Kenmerk: 11/728/oc

Onderwerp: Commentaar op de wetsvoorstellen:

- Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010), Kamerstukken II 2009/10, nr.32128, nr.2
- Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010), Kamerstukken II 2009/10, nr. 32129, nr.2
- Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010), Kamerstukken II 2009/2010, nr. 32130, nr.2
- Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip), Kamerstukken II 2009/10, nr. 32131, nr. 2

Geachte leden van de commissie,

Het RB heeft met belangstelling kennis genomen van het fiscale pakket Belastingplan 2010 c.a. zoals dat op Prinsjesdag 2009 is ingediend. Het is goed om te vernemen dat het kabinet structurele stimuleringsmaatregelen wil treffen om ondernemerschap en vergroening te stimuleren en om de regeldruk te verminderen. Een belangrijk vereenvoudigingsvoorstel is de uniformering van het loonbegrip. Met dergelijke maatregelen is ook het MKB gediend. Ook is goed te vernemen dat Actal overwegend positief heeft geadviseerd op het fiscale pakket.

Het RB meent echter dat een zorgvuldig wetgevend proces bij zo'n 'fiscale overdaad' niet mogelijk is. En de soms principiële keuzes in de voorgestelde maatregelen verdienen juist een zorgvuldige parlementaire behandeling. Daarbij komt, dat ook andere omvangrijke fiscale wetsvoorstellen nog 'door de Kamers heen moeten'. Gewezen wordt op het wetsvoorstel Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (31930) dat ter behandeling in de Tweede Kamer ligt en het nog in 2009 in te dienen wetsvoorstel "Verdeling Vpb-druk en renteproblematiek".

Het RB heeft de stellige indruk dat de rechtsbescherming en 'eerlijkheid' van het systeem ondergeschikt worden gemaakt aan de verwerkingsprocessen van de Belastingdienst en vereenvoudiging van de wetgeving. Met name is dat het geval bij de voorgestelde werkkostenregeling, de voorgestelde wijzigingen in de voorlopige aanslagsfeer en de

verruiming van de navorderingsmogelijkheden. De gevolgen voor de belastingmoraal van belastingplichtigen, die aanlopen tegen een overheidsapparaat dat eigen fouten eenvoudig kan herstellen en fouten van belastingplichtigen bestraft met een boete, moeten niet worden onderschat.

Enkele belangrijke punten uit het RB-commentaar worden hierna aangegeven.

- Het RB meent dat aan de voorgestelde werkkostenregeling nog te veel vragen vastzitten en acht een fundamentele discussie over de reikwijdte van het loonbegrip noodzakelijk. Het RB acht de beperking van beleidsvrijheid van de werkgever om de zakelijke kosten van zijn werknemers onbelast te vergoeden tot een forfait van 1,5% van de loonsom principieel onjuist. Bovendien gaat de beroepskostenregeling voor werknemers hierdoor in nog sterkere mate uiteenlopen met de kostenregelingen in de winst- en resultaatsfeer. Een forfait is bovendien bij latere wetwijzigingen 'kwetsbaar' voor inperking.
- Ten aanzien van aanslagbelastingen merkt het RB op, dat weliswaar het project Modernisering AWR is beëindigd, maar dat de concepten over een moderne AWR wel degelijk in de voorgestelde maatregelen terecht zijn gekomen. Kort gezegd, met name in de voorfase van het heffingsproces wordt het gesloten stelsel van rechtsbescherming nog verder beperkt. Tegen fouten in het voorlopige aanslagproces kan geen bezwaar meer worden ingediend, waardoor ook geen proceskostenvergoeding meer kan worden gevraagd. Dat heeft met name gevolgen voor de rechtsbescherming van MKB-ondernemers en andere belastingplichtigen die zich laten bijstaan door een adviseur. Onvoldoende aandacht wordt besteed aan de rol van de inspecteur bij de aanslagvaststelling en de informatie die het systeem van de Belastingdienst hem zou kunnen bieden. Ook de navorderingsmogelijkheden en herzieningsmogelijkheden van voor bezwaar vatbare beschikkingen worden bijvoorbeeld verruimd ten gunste van het automatiseringsproces van de Belastingdienst. Hierbij komt de bewijslast ook nog eens gedeeltelijk bij de belastingplichtige te liggen door invoering van het kenbaarheidsvereiste.
- Het RB acht het noodzakelijk dat de grenzen tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden duidelijker worden, bijvoorbeeld door afschaffing van de categorie resultaat uit overige werkzaamheden. In ieder geval is een fundamentele discussie zeer gewenst.
- DGA's met beleggingsvermogen in de BV gaan er fiscaal bezien aanzienlijk op achteruit, terwijl de regelingen van de Vrijgestelde Beleggingsinstelling en Fiscale Beleggingsinstelling niet of onvoldoende op maat zijn gesneden op de DGA. Belastingvlucht valt daarom te verwachten.
- De voorwaarden voor belastingvrije inbreng van een terbeschikkinggesteld pand in de BV zijn niet toegesneden op veel praktijksituaties, waarin van misbruik van de regeling geen sprake is. Met name kan worden gedacht aan gemeenschappelijk eigendom van het pand en/of gemeenschappelijk eigendom van de aandelen.
- Het RB wijst in dit commentaar nogmaals op de 10 vereenvoudigingsvoorstellen voor de fiscale behandeling van het gebruikelijk loon van de DGA die het RB in september 2009 heeft gepubliceerd. Zo beveelt het RB aan om aan het gebruikelijk loon een maximum te verbinden van € 100.000, in verliessituaties de omvang van het

gebruikelijk loon af te stemmen op de netto-winst en het kleine loon tot € 5000 te defiscaliseren.

- De voorwaarde voor de doorschuifregeling bij schenking van een aanmerkelijk belang, dat de verkrijger al 36 maanden bestuurder van de BV is, dient te vervallen.
- Het RB beveelt aan de goedkoperwoningregeling uitsluitend af te schaffen voor die situaties waarin 'misbruik' kan worden gemaakt van de regeling. Indien de goedkoperwonenregeling volledig wordt afgeschaft, zoals het kabinet nu voorstelt, kan van een vereenvoudigingsvoorstel niet meer worden gesproken.
- De regeling voor tijdelijke verhuur van een te koop staande woning dient te worden verduidelijkt.
- Het RB beveelt aan dat het partnerbegrip voor de inkomstenbelasting en de successiewet zoveel mogelijk wordt geharmoniseerd.

## **Inkomstenbelasting**

### **1. Partnerbegrip, artikel 1.2 Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010, met ingang van 1 januari 2011)**

Het RB vraagt zich af in hoeverre een afgewogen keuze is gemaakt tussen het verplicht stellen van partnerschap in bepaalde situaties en het daarmee vervallen van de keuze om partner te zijn in samenwoonsituaties. Een dergelijke (principiële) keuze voor wel of geen partnerschap zou niet ondergeschikt moeten worden gemaakt aan de wens te komen tot een voorgevulde aangifte.

Het opnemen van een basispartnerbegrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is een goede ontwikkeling. Uitbreiding of aanvulling van dit basispartnerbegrip in de afzonderlijke wetten leidt tot onduidelijkheid. Het ligt meer voor de hand dit partnerbegrip zoveel mogelijk te stroomlijnen. Het voorgestelde partnerbegrip voor de inkomstenbelasting wijkt aanzienlijk af van het in het wetsvoorstel Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (31930) gehanteerde partnerbegrip, waarvoor een notarieel vastgelegde zorgverplichting als voorwaarde geldt. Het is in de voorstellen goed denkbaar dat een alleenstaande ouder samen met zijn kind kwalificeert als partner voor de inkomstenbelasting, doch niet voor de successiewet.

Het RB beveelt aan dat het partnerbegrip in de inkomstenbelasting en de successiewet zoveel mogelijk wordt geharmoniseerd.

### **2. Winst uit onderneming**

#### **2.1 Onderscheid ondernemer en resultaatgenieter**

In de notitie Fiscaal bevorderen ondernemerschap wordt in de beschouwing van het fiscale kader onder andere de verhouding ondernemers en resultaatgenieters aan de orde gesteld. Het kabinet legt nadruk op winstinkomen als investeringsfunctie en reserveringsfunctie en op de onderneming als organisatie van kapitaal en arbeid. Nu bovendien het urencriterium voor de MKB-vrijstelling vervalt, verwacht het RB in toenemende mate discussies over het onderscheid tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Dat zal

zich met name voor gaan doen bij (deeltijd) vrije beroepsbeoefenaren, zzp-ers en freelancers, omdat bij hen doorgaans de factor kapitaal van ondergeschikte betekenis zal zijn. Om dergelijke moeizame discussies te voorkomen zou het RB graag zien dat de grenzen tussen de verschillende werksferen duidelijker worden afgebakend, bijvoorbeeld door afschaffing van de categorie resultaat uit overige werkzaamheden.

## **2.2 Zelfstandigenaftrek, artikel 3.76 Wet IB (Belastingplan 2010)**

De zelfstandigenaftrek wordt met ingang van 1 januari 2010 beperkt tot het bedrag van de winst. De niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek kan onder voorwaarden verrekend worden met toekomstige winsten.

Zoals genoemd in de inleiding van de Vervolgotitie fiscaal bevorderen ondernemerschap heeft het kabinet voor 2009 en 2010 diverse deels tijdelijke maatregelen getroffen om ondernemers extra te ondersteunen in crisistijd. Indien de sombere voorspellingen ten aanzien van de economie waarheid worden, dan hebben veel ondernemers ook in 2010 nog last van de economische crisis waardoor hun winsten onder druk staan en mogelijk zelfs sprake is van verlies. De voorgestelde wijziging per 1 januari 2010 van de zelfstandigenaftrek heeft dan direct een nadelige invloed op hun liquiditeitspositie door een hogere belastingschuld. Zij kunnen het bedrag van de zelfstandigenaftrek immers niet meer verrekenen met ander box I inkomen waardoor zij meer belasting verschuldigd zijn. In het geval er geen ander box I inkomen is, wordt hen voor het bedrag van de zelfstandigenaftrek de mogelijkheid van carry back ontnomen.

### **Aanbeveling**

Het RB vraagt zich af hoe de ingangsdatum van de maatregel rijmt met de wens van het kabinet om ondernemers te ondersteunen in crisistijd. Vanuit die wens pleit het RB ervoor om de beperking van de zelfstandigenaftrek nog een jaar uit te stellen en pas met ingang van 1 januari 2011 in te laten gaan.

## **3 Ter beschikking stellen**

### **3.1 Belastingvrije inbreng bedrijfspand, artikel 3.99a Wet IB (Wetsvoorstel Overige Fiscale maatregelen 2010, hierna OFM 2010)**

Aan de belastingvrije inbreng van een pand in de BV worden als voorwaarden gesteld dat de inbreng plaatsvindt tegen uitreiking van aandelen en dat de inbrenger na de inbreng aandeelhouder is van ten minste 90% van het geplaatste kapitaal. In de praktijk kunnen met name de DGA's van eenmans-BV's het bedrijfspand fiscaal geruisloos inbrengen in de BV (artikel 3.99a Wet IB en artikel 15, lid 1, onderdeel z, WBR in Wetsvoorstel OFM 2010).

Deze voorwaarden worden gesteld ter bestrijding van misbruik van de regeling, namelijk verschuiving van een fiscale claim naar een andere belastingplichtige.

Van dit misbruik is geen sprake, indien een belastingplichtige voor én na de inbreng aandeelhouder is van 100% van de aandelen. Dient in die situatie de uitreikingseis wel gesteld te worden, of kan bijvoorbeeld worden volstaan met een informeel kapitaalstorting door inbreng van het bedrijfspand zonder tegenprestatie?

## **Gemeenschappelijk eigendom**

Er zijn ook situaties denkbaar – en enkele in het oog springende – die in strikte zin niet voldoen aan de “90%-eis” maar waarin geen sprake is van het te bestrijden misbruik (verschuiving van een fiscale claim naar een andere belastingplichtige). Een voorbeeld is de terbeschikkingstelling van een bedrijfspand dat tot een huwelijksgoederengemeenschap behoort aan een BV waarvan de aandelen eveneens in de huwelijksgoederengemeenschap vallen. Een ander voorbeeld is een bedrijfspand in gemeenschappelijk eigendom, dat wordt ingebracht in een BV waarin de inbrengers in dezelfde verhouding aandeelhouder zijn.

In de memorie van toelichting wordt toegelicht, dat een bedrijfspand dat 100% eigendom is van één aandeelhouder kan worden ingebracht in een nieuw op te richten bv, waarvan de inbrenger 100%-aandeelhouder is, waarna het pand wordt verhuurd aan de gezamenlijke bv.

Maar hoe nu wanneer de zaak eigendom is van meerdere aandeelhouders? Dienen beide aandeelhouders dan ieder hun eigendomsaandeel in de zaak in een eigen BV in te brengen en vanuit die eigen BV te gaan verhuren aan de gezamenlijk BV?

## **Andere situaties waarin van misbruik geen sprake is**

Het RB acht ongewenst dat belastingplichtigen BV's moeten oprichten en aandelen uitgereikt moeten krijgen om aan de voorwaarden van de regeling te voldoen, indien vaststaat dat bij de overdracht c.q. inbreng geen fiscale claims verschuiven. Te denken valt aan de volgende situaties:

- Inbreng van het bedrijfspand vanuit een huwelijksgoederengemeenschap in een BV waarvan ten minste 90% van de aandelen eveneens tot de huwelijksgoederengemeenschap behoren, al dan niet tegen uitreiking van aandelen,
- Overdracht van het bedrijfspand tegen een zogenoemde hybride lening (een lening zonder terugbetalingsverplichting, die is achtergesteld bij alle andere schuldeisers en dus feitelijk fungeert als kapitaal);
- Inbreng van het bedrijfspand in de eenmans-BV van de inbrenger zonder uitreiking van aandelen waarbij een informeel kapitaalstorting in aanmerking wordt genomen;
- Inbreng van het bedrijfspand in een meerpersoons-BV zonder uitreiking van aandelen, waarbij op de aandelen van de inbrenger een zogenoemd ‘gebonden agio’ wordt bijgeschreven;

Gelet op het tijdelijke karakter van de regeling en het relatief beperkte aantal gevallen dat van de regeling gebruik zal maken, moet ook weer niet worden gestreefd om alle denkbare situaties te vangen in de tijdelijke wettelijke regeling. Daarom beveelt het RB een tegenbewijsregeling aan.

## **WBR: 3-jaarsperiode**

De geruisloze inbrengfaciliteit is een tegemoetkomende regeling voor een op basis van voortschrijdend inzicht fiscaal onredelijk uitwerkende regeling. In dat kader ligt voor de hand dat de voorwaarden voor de regeling voor belastingplichtigen zo min mogelijk bezwarend zijn. Voor de overdrachtsbelasting worden echter de gebruikelijke voorwaarden gesteld om te verhinderen dat een verkoop wordt ingekleed als een inbreng. Die voorwaarden luiden dat de inbrenger ten minste 3 jaren het gehele of nagenoeg gehele belang blijft behouden in de vennootschap. De tweede voorwaarde is dat de vennootschap na de inbreng nog 3 jaren in bezit blijft van de onroerende zaak.

Het RB vraagt zich af welk misbruik aanwezig is, indien een bedrijfspand geruisloos wordt ingebracht en vervolgens verkocht. De maatregel is er immers op gericht belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden om een tariefsmatig onredelijk uitpakkende heffing – over reguliere en vervreemdingsvoordelen – te beëindigen.

## **Aanbevelingen**

Het RB beveelt aan om aan de voorgestelde regeling van art. 3.99a Wet IB een tegenbewijsregeling toe te voegen, inhoudende dat de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking kan beslissen dat de belastingplichtige die niet voldoet aan de voorwaarden van lid 2 toch gebruik kan maken van de regeling indien aannemelijk is dat geen sprake is van verschuiving van fiscale claims of overdracht aan een andere belastingplichtige van het uiteindelijke belang in de onroerende zaak.

Het RB beveelt aan om voor de overdrachtsbelastingvrijstelling niet de eisen te stellen dat de inbrenger ten minste 3 jaren het gehele of nagenoeg gehele belang blijft behouden in de vennootschap en dat de vennootschap na de inbreng nog 3 jaren in bezit blijft van de onroerende zaak.

### **3.2 Terbeschikkingstellingsvrijstelling, artikel 3.99b Wet IB (OFM 2010)**

De terbeschikkingstellingsvrijstelling brengt de heffing over het voordeel meer in evenwicht met het belastingvoordeel van de aftrek. Toch blijft het effectieve tarief van 45,76% over resultaat uit ter beschikking gesteld vermogen hoger dan de maximale cumulatieve belastingdruk van 44,125% bij de BV (max. 25,5% Vpb) en de aandeelhouder (25% IB in box 2). Ook in vergelijking met IB-ondernemers blijft het effectieve tarief hoger, aangezien in de TBS-sfeer geen beroep kan worden gedaan op diverse objectieve vrijstellingen, alsmede de willekeurige afschrijving en investeringsaftrek.

De meer fundamentele kritiek op het inkomensbegrip voor terbeschikkinggesteld vermogen blijft overeind, namelijk de overkill in de regeling door de belastingheffing over de waardeveranderingen van het terbeschikkinggestelde vermogensbestanddeel.

Ook signaleert het RB dat het verschil tussen de fiscale behandeling van het inkomen van ondernemers en resultaatgenieters ten opzicht van andere resultaatgenieters en werknemers, groter wordt.

## **4. Eigen woning**

Het RB is positief over het voornemen om de rente over meegefinancierde kosten ter verkrijging van een hypotheek weer in aftrek toe te laten. Het onderscheid tussen starters en doorstromers wordt hierdoor opgeheven. Ook met het beperken van de verjaringstermijn van de eigenwoningreserve van vijf tot drie jaar kan het RB instemmen.

### **4.1 Tijdelijke verhuur eigen woning, artikel 3.111 Wet IB (Belastingplan 2010)**

Indien na afloop van de tijdelijke verhuur van de voormalige eigen woning de tweejaarsperiode van de verhuisregeling is verstreken, dan is een terugkeer naar box I niet meer aan de orde. Volgens de toelichting op artikel 3.111 Wet IB 2001 valt de woning in dat geval vanaf de aanvang van de verhuur in box 3 en is voor de bijleenregeling, KEW, SEW of BEW op het moment van aanvang van de verhuur sprake van een vervreemding.

Dat is ook het geval wanneer bijvoorbeeld binnen de 'tweejaarstermijn' de verhuurde woning wordt verkocht, zonder dat de tijdelijk huurder uit de woning is vertrokken. Wellicht wordt de woning wel aan de tijdelijk huurder verkocht. Moet in dat geval de tijdelijk huurder een dagje de woning verlaten om te voorkomen dat de eigenwoningregeling met terugwerkende kracht niet van toepassing is?

Kortom: Het verloop van de tijdelijke verhuur en verkoop is niet altijd te voorzien, waardoor in (eerdere) aangiften, naar achteraf blijkt, rekening is gehouden met bijvoorbeeld een te hoge hypotheekrenteaf trek doordat geen rekening is gehouden met de eigenwoningreserve of te weinig inkomsten uit een KEW zijn aangegeven.

Het RB verzoekt het kabinet om te verduidelijken hoe hiermee in de praktijk moet worden omgegaan. Indien een terugkeer wordt verwacht naar box 1, kan dan voor de nieuwe eigen woning in eerste instantie de volledige hypotheekrenteaf trek worden geclaimd? Wat als die terugkeer niet verwacht wordt, omdat bijvoorbeeld het voornemen bestaat om de woning tot aan verkoop te verhuren? Moet dan toch een vervreemding worden aangenomen?

Het RB is verheugd te constateren dat deze regeling ook mogelijk is voor woningen die vóór 1 januari 2010 zijn verhuurd, mits aan de voorwaarden in een ministeriële regeling wordt voldaan. Het RB benadrukt het belang om snel meer duidelijkheid te verschaffen over deze ministeriële goedkeuring.

#### **4.2 Eigenwoningforfait, artikel 3.112 Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010) Gemeentelijke basisadministratie**

Voor de voorgevulde aangifte wordt het eigenwoningforfait gebaseerd op de gegevens van de gemeentelijke basisadministratie (GBA). Deze hoofdregel is niet van toepassing indien er geen registratie van de belastingplichtige mogelijk is op het woonadres. Dat geldt voor de situatie dat de gemeente registratie op het betreffende adres niet accepteert of als de woning is gelegen in het buitenland. Ook geldt de hoofdregel niet wanneer er twee woningen ter beschikking staan.

Aangezien de maatregel bedoeld is om de voorgevulde aangifte mogelijk te maken, mist het RB een toelichting van het kabinet hoe de voorgevulde aangifte voor de uitgezonderde groep gestalte gaat krijgen.

#### **4.3 Tijdelijke verhuur eigen woning, artikel 3.113 Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)**

Thans zijn de inkomsten uit tijdelijke verhuur van de eigen woning voor 75% belast.

In de voorgestelde regeling worden als inkomsten uit tijdelijke verhuur belast het eigenwoningforfait en 70% van de verhuuropbrengst. De noodzaak van deze wijziging is volgens de toelichting het mogelijk maken van de voorgevulde aangifte.

Volgens het RB is de aanvulling niet doelmatig. De belastingdienst zal immers niet bekend zijn met de hoogte van de (tijdelijke) verhuurinkomsten, zodat deze inkomsten niet meegenomen kunnen worden in de voorgevulde aangifte. De voorgestelde wijziging voorkomt slechts dat het bedrag van het voorgevulde eigenwoningforfait gedeeltelijk moet worden verminderd. Een aanpassing van de voorgevulde aangifte blijft dus noodzakelijk,

zodat met de voorgestelde wettelijke regeling niet een juiste vooringevulde aangifte wordt bereikt.

#### **4.4 Vervallen goedkoperwonenregeling, artikel 3.119a Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)**

Met het vervallen van de goedkoperwonenregeling lijkt het kabinet te hebben gekozen voor een geleidelijke afschaffing van de hypotheekrenteaftrek.

Het RB verwacht dat door het vervallen van de goedkoperwonenregeling met name veel oudere belastingplichtigen worden getroffen, alsmede belastingplichtigen die ieder een eigen woning hebben en vervolgens samen een nieuwe (goedkopere) eigen woning gaan kopen. Zij zullen immers veelal kleiner en dus goedkoper gaan wonen. In veel gevallen zal deze groep de overwaarde van de eigen woning willen gebruiken als aanvulling op het pensioen. Door het vervallen van de goedkoperwonenregeling vervalt voor hen (gedeeltelijk) de mogelijkheid van hypotheekrenteaftrek. Zij zullen zich daardoor min of meer gedwongen voelen om de hypothecaire lening af te lossen waardoor de overwaarde van de woning niet vrij komt. Het is niet ondenkbaar dat de doorstroom hierdoor wordt beperkt. Ook vervalt daarmee de extra ruimte voor consumptieve bestedingen en daarmee een stimulans voor de economie.

Het RB vraagt zich af of de hierboven genoemde nadelen van het vervallen van de goedkoperwonenregeling voor een grote groep belastingplichtigen opwegen tegen de voordelen van het verminderen van de complexiteit. De goedkoperwonenregeling is met name complex door de partnerregeling en echtscheiding. Vermindering van de complexiteit zou ook op andere wijze kunnen worden bereikt, zoals een keuze voor het opdelen of toewijzen van de eigenwoningreserve.

#### **Aanbeveling**

Het RB beveelt aan de goedkoperwoningregeling uitsluitend af te schaffen voor die situaties waarin 'misbruik' kan worden gemaakt van de regeling. Dat betreft met name partnersituaties. Het RB beveelt aan dat de goedkoperwonenregeling bijvoorbeeld niet van toepassing is, indien uitsluitend de eigendoms- en/of schuldverhouding voor een nieuwe gezamenlijk bewoonde woning wijzigt.

### **5. Aanmerkelijk belang**

#### **5.1 Dividenduitkering binnen 24 maanden na verkrijging krachtens erfrecht, artikel 4.12a Wet IB (OFM 2010)**

In artikel 4.12a Wet IB 2001 is een regeling getroffen ter voorkoming van materieel dubbele heffing over beleggingsvermogen. Op het beleggingsvermogen in een BV is de doorschuifregeling bij vererven van een AB niet van toepassing. De erflater betaalt daarom AB-heffing over dat vermogen voorzover het in het vervreemdingsvoordeel tot uitdrukking komt. Op verzoek worden binnen 24 maanden na overlijden genoten reguliere voordelen ('dividenduitkeringen') bij de verkrijgers niet belast. Voor de regeling is geen overgangsregeling getroffen, zodat deze regeling ook geldt voor reguliere voordelen binnen 24 maanden na een overlijden dat heeft plaatsgevonden vóór 1 januari 2010.

## Vraag

Kan worden toegelicht waarom de vrijstelling voor reguliere voordelen niet van toepassing is op reguliere voordelen binnen 24 maanden na schenking van een AB?

### 5.2 Doorschuifregelingen bij vererven AB en verdelen nalatenschap, artikel 4.17a en 4.17b Wet IB (OFM 2010)

Voor het vererven en schenken van een AB worden doorschuifregelingen voorgesteld, die kunnen worden toegepast op het ondernemingsvermogen. Dit past binnen de keuze van het kabinet om fiscale faciliteiten voor bedrijfsoverdracht meer toe te snijden op actieve ondernemingen. Zo sluiten de voorwaarden van de voorgestelde regelingen nauw (doch niet geheel) aan bij de voorwaarden van de voorgestelde bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het wetsvoorstel Wijziging Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (31930).

#### Enkele technische opmerkingen

Het RB verneemt graag een toelichting op de gekozen systematiek van het 'opknippen' van de doorschuifregeling in een doorschuifregeling bij overgang krachtens erfrecht (art. 4.17a Wet IB) en een doorschuifregeling bij verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar (art. 4.17b Wet IB). Ligt niet meer voor de hand pas te heffen over het ten tijde van het overlijden in de BV aanwezige beleggingsvermogen op het moment dat de uiteindelijke opvolger het ab krachtens legaat of verdeling van de nalatenschap verkrijgt?

Het RB verneemt graag een verduidelijking op de groep van "gezamenlijk belanghebbenden" die om toepassing van de doorschuiffaciliteit kunnen verzoeken. Behoren tot deze groep alle erfgenamen en legatarissen?

De tweejaarstermijn in de voorgestelde artikelen 4.17a en 4.17b Wet IB kan in voorkomende gevallen (toch) te kort blijken te zijn. Kan worden bevestigd dat het beleid ten aanzien van termijnverlenging voor het huidige artikel 4.17 Wet IB ook zal gelden voor de nieuwe regelingen van artikel 4.17, 4.17a en 4.17b Wet IB?

Het RB verneemt graag een toelichting op het delegatiekader van artikel 4.17a, lid 5 Wet IB. Waarom is in die bepaling niet aangesloten bij de voorwaarden van 4.17a, lid 3 Wet IB?

Het RB beveelt aan de delegatiebevoegdheid in art. 4.17a, lid 10 Wet IB en art. 4.17b, lid 4 Wet IB te preciseren tot het in de memorie van toelichting genoemde kader (nadere regels over toerekening vermogen van de werkmaatschappij aan de houdstermaatschappij bij soort aandelen en nadere regels over het in te dienen verzoek).

### 5.3 Doorschuifregeling bij schenking van een aanmerkelijk belang, artikel 4.17c Wet IB (OFM 2010)

Bij de voorgestelde doorschuifregeling voor schenking van een AB is ernaar gestreefd aansluiting te zoeken met de doorschuifregeling die geldt voor IB-ondernemers (art. 3.63 Wet IB). Daarom geldt als voorwaarde, dat de verkrijger voorafgaand aan de verkrijging al 36 maanden bestuurder is geweest.

#### Waarom bestuurdersvoorwaarde?

Het RB signaleert, dat hiermee een strenger criterium wordt aangelegd voor de doorschuifregeling voor AB-houders, dan voor de doorschuifregeling voor ondernemers. Doorschuiving van een IB-onderneming is mogelijk aan firmanten, maar ook aan 'niet-beleidsbepalers' zoals werknemers en fictieve werknemers.

De 'bestuurdersvoorwaarde' sluit ook niet aan op de praktijk. In de praktijk is het niet gebruikelijk dat de beoogde bedrijfsopvolger zonder aandelenbezit bestuurder wordt van de

door hem later over te nemen BV. De doorschuiffaciliteit is door het stellen van 'de bestuurdersvoorwaarde' onnodig beperkend. Overigens kan ook aan nut en noodzaak van de 'periode-eis' worden getwijfeld, ook ten aanzien van de doorschuiffaciliteit voor IB-ondernemers. Een samenwerkperiode van 3 jaar blijkt in de praktijk toch vaak langer dan vanuit het oogpunt van continuïteit gewenst.

### **Overgangsregeling schenking AB-aandelen?**

Voor schenking van ab-aandelen bestaat thans een gespreide betalingsfaciliteit in de invorderings sfeer. Onder voorwaarden wordt 10 jaar uitstel van betaling verleend aan de vervreemder. In de nieuwe doorschuifregeling voor vererving van ab-aandelen is voorzien in een overgangsmaatregel voor lopende gevallen waarin het aanmerkelijk belang is overgedragen tegen schuldigerkenning van de koopsom. Kort samengevat wordt deze vordering aangemerkt als ondernemingsvermogen waarop de doorschuiffaciliteit bij vererven van een ab kan worden toegepast.

In de nieuwe doorschuifregeling voor schenking van ab-aandelen is niet voorzien in overgangsrecht voor lopende gevallen waarin nog gebruik wordt gemaakt van de gespreide betalingsfaciliteit. Het RB beveelt een overgangsregeling aan.

### **Vragen**

- Is juist dat "bestuurder" is degene die als statutair bestuurder staat ingeschreven in het Handelsregister van de Kamer van Koophandel?
- Waarom is ervoor gekozen dat de faciliteit slechts openstaat voor bestuurders?
- Is er een bepaald minimum aan het aantal uren dat de opvolger in de onderneming mee moet werken, of volstaat de inschrijving in het handelsregister van de Kamer van Koophandel?

### **Aanbevelingen**

- Het RB beveelt aan dat de 'bestuurdersvoorwaarde' voor toepassing van de doorschuifregeling bij schenking van een AB komt te vervallen.
- Het RB pleit er overigens voor om voor beide doorschuiffaciliteiten de periode-eis te versoepelen tot een minimaal vereiste samenwerkperiode van 1 jaar. Indien toch wordt gekozen voor een minimaal vereiste samenwerkperiode van 36 maanden, dan beveelt het RB aan dat in het wetsvoorstel Wijziging Successierecht 1956 en enige andere wetten bij schenking de periode-eis van 5 jaar bij schenking te bekorten tot 3 jaar.
- Het RB beveelt een overgangsregeling aan voor schenkingen vóór 1 januari 2010 waarvoor de invorderingsfaciliteit van art. 25, lid 9 Invorderingswet (tekst tot 1 januari 2010) is toegepast. De termijnen voor een lopend betalingsuitstel die vervallen vanaf 1 januari 2010, zouden op gezamenlijk verzoek van schenker en verkrijger kunnen worden kwijtgescholden onder vermindering van de verkrijgingsprijs met het alsnog niet in aanmerking genomen vervreemdingsvoordeel.

## **5.4 Oproep: Onderzoek effect op belastingvlucht**

De budgettaire opbrengst van de aanpassing van de doorschuiffaciliteit bij vererven van een AB bedraagt 40 miljoen en drukt op DGA's met BV's die na een actieve periode, nog slechts in de ex-Holding BV beleggen en eventueel hun oudedagsvoorzieningen hebben ondergebracht. De voorgestelde maatregel treft een groot aantal belastingplichtigen en heeft tot gevolg, dat de DGA bij zijn overlijden ab-heffing verschuldigd is over vervreemdingswinst

op de aandelen. Ook is op grond van het Wetsvoorstel wijziging successiewet over de waarde van de ab-aandelen erfbelasting verschuldigd. In de dagbladders is er al op gewezen, dat de belastingdrukverzwaring mogelijk kan leiden tot belastingvlucht. Na een wachttijd van 10 jaar kan de ab-houder remigreren en in de tussentijd heeft hij zich ontdaan van de Nederlandse belastingclaim.

Het RB is van mening, dat het risico van belastingvlucht moet worden beperkt door een meer evenwichtige belastingheffing voor DGA's die in hun BV uitsluitend beleggen. Dat kan worden bereikt door verruiming van het regime van de fiscale beleggingsinstelling (FBI) voor deze ex-Holding BV's. Bovendien bevordert openstelling van het FBI-regime de fiscale neutraliteit tussen beleggen in privé en beleggen in de BV. Ook Heithuis wijst daarop in zijn columnreeks "Ruim baan voor de FBI" (WFR 2007/709, WFR 2007/1029 en WFR 2009/759).

## **6. Box 3**

### **6.1 Eén peildatum, artikel 5.2 Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010, met ingang van 1 januari 2011)**

Voorgesteld wordt om met ingang van 2011 nog slechts één peildatum te hanteren voor de vaststelling van de rendementsgrondslag. De motivering voor de invoering van één peildatum is volgens het RB niet sluitend. Het werken in de actualiteit staat op gespannen voet met het uitgangspunt de belastingheffing te baseren op de gegevens van 1 januari van het belastingjaar. Ook het correcter vaststellen van een voorlopige aanslag over het belastingjaar zou met één peildatum eenvoudiger zijn. Echter uit de aangifte over het voorgaande jaar is deze informatie eveneens voorhanden. Wel ziet het RB voordelen in het hanteren van één peildatum bij immigratie, emigratie en overlijden.

De vraag kan gesteld worden of door het hanteren van één peildatum nog wel sprake is van een heffing naar het inkomen. Mede door het hanteren van een forfaitair rendement neigt de vermogensrendementsheffing naar een vermogensbelasting. Het RB verwacht dat hierdoor in verdragssituaties mogelijk discussie kan ontstaan. Ook valt een grotere fluctuatie van het vermogen te verwachten, hetgeen een grotere onnauwkeurigheid kan opleveren bij het opleggen van voorlopige aanslagen.

### **6.2 Toerekening tussen partners, artikel 5.2 Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)**

De vrije toerekening van vermogensbestanddelen tussen partners wordt beperkt. Niet de afzonderlijke vermogensbestanddelen maar slechts de gezamenlijke grondslag van sparen en beleggen kan toegerekend worden. Voor met de vermogensbestanddelen in Box 3 samenhangende heffingskortingen geldt echter dat deze slechts bij de belastingplichtige zelf in aanmerking kunnen worden genomen. Het RB voorziet dat hierdoor in voorkomende gevallen heffingskortingen niet kunnen worden geëffectueerd, tenzij vermogensbestanddelen alsnog op andere naam worden gezet.

Een voorbeeld om dit verduidelijken. Indien de minstverdienende partner buiten haar vermogensbestanddelen geen eigen inkomsten heeft, dan wordt op grond van artikel 8.9 Wet inkomstenbelasting 2001 de gecombineerde heffingskorting beperkt tot het niveau van de algemene heffingskorting, vermeerderd met de arbeidskorting, combinatiekorting, ouderschapsverlofkorting en levensloopkorting. De korting voor maatschappelijke beleggingen en de korting voor directe beleggingen in durfkapitaal zijn hierin niet

meegenomen en kunnen dus niet worden geëffectueerd, indien deze vermogensbestanddelen op naam van de minstverdienende partner staan.

### **6.3 Waardering woonhuizen op de WOZ-waarde, artikel 5.20 Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)**

Voorgesteld wordt de waardering van woonhuizen in Box 3 te baseren op de WOZ-waarde. Het RB is voorstander van deze vereenvoudiging, maar zou de waardering op WOZ-waarde in het kader van verdere vereenvoudiging ook willen hanteren voor niet-woonhuizen. De basisregistratie waarde onroerende zaken omvat ook deze gegevens, zodat hiermee ook bij niet-woonhuizen een vereenvoudiging kan worden bereikt.

## **7. Kenbaarheidsvereiste**

Het RB signaleert dat de toevoeging van het zogenoemde kenbaarheidsvereiste in artikel 16 AWR ook van overeenkomstige toepassing wordt voor een aantal bepalingen in de Wet IB 2001. Het betreft de vaststelling van de terugkeerreserve en de eigenwoningreserve, de verkrijgingsprijs van aanmerkelijk belang aandelen, het verlies uit aanmerkelijk belang, de ondernemingsverliezen en de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek.

Ons commentaar op de wijziging van artikel 16 AWR is ook hier van toepassing. Zie hierna het onderdeel AWR, onderdeel 1. Bovendien acht het RB het niet redelijk om het voorgestelde kenbaarheidsvereiste ook voor de genoemde beschikkingen te hanteren. Deze beschikkingen in de Wet IB 2001 vragen immers om een meer afgewogen oordeel van de inspecteur en vallen daarom per definitie buiten het kader van een geautomatiseerd heffingsproces. Het bewijsvermoeden van kenbaarheid door het 30% criterium knelt des te meer, omdat hier volgens het RB de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie kan volstaan. Het RB dringt er op aan om het rechtszekerheidsbeginsel niet lichtvaardig als het spreekwoordelijke kind met het badwater weg te gooien.

## **Vennootschapsbelasting**

### **Tijdelijke verruiming achterwaartse verliesverrekening, artikel 20 Wet Vpb (Belastingplan 2010)**

Het RB ontvangt graag een nadere toelichting op het feit, dat de mogelijkheid voor twee jaar extra achterwaartse verliesverrekening resulteert in een beperking van de voorwaartse verliesverrekening met drie jaar. In welk opzicht is hier sprake van een verruiming van de verliesverrekeningsmogelijkheid?

## **Loonbelasting**

### **1. Gebruikelijkloonregeling, art. 12a Wet LB (OFM 2010)**

Het RB heeft met instemming kennis genomen van de aanpassing in de gebruikelijkloonregeling, dat het tussen partners geldende huwelijksgoederenregime niet meer van invloed is op de toepassing van de regeling.

## **Doorbetaaldloonregeling**

De toepassing van de doorbetaaldloonregeling blijft nog wel afhankelijk van het tussen echtgenoten geldende huwelijksgoederenregime. De doorbetaaldloonregeling zou wat dat betreft beter moeten aansluiten op de toepassing van de gebruikelijkloonregeling.

## **Kleine dienstbetrekkingen**

De voorgestelde regeling, dat de gebruikelijkloonregeling niet van toepassing is indien het gebruikelijk loon niet meer dan € 5000 zou bedragen, is met name relevant voor zogenoemde 'beleggings-BV's'. In de praktijk ontstaan nog wel eens discussies over de omvang van het in aanmerking te nemen gebruikelijk loon voor de DGA die via zijn BV belegt. Dit is uit oogpunt van administratieve lasten ongewenst. Een absolute grens van € 5000 voorkomt uiteraard niet dat discussie kan blijven bestaan over de vraag of in het concrete geval het gebruikelijk loon wel minder is dan € 5000. Eén van de tien vereenvoudigingsvoorstellen voor de fiscale behandeling van het loon van de DGA is daarom, dat naast dit absolute criterium ook een materieel criterium wordt toegevoegd (zie hierna).

## **RB: Vereenvoudigingsvoorstellen loon DGA**

Het RB heeft in september 2009 tien voorstellen gedaan voor vereenvoudiging van de fiscale behandeling van het (gebruikelijk) loon van de DGA. Een notitie is als bijlage bij dit commentaar gevoegd. Volstaan wordt hierbij met een overzicht van de tien vereenvoudigingsvoorstellen:

1. Het RB adviseert voor de omvang van het gebruikelijk loon uit te gaan van een wettelijk normbedrag ten hoogste van maximaal de premiegrens voor de volksverzekeringen (2009: € 32.127).
2. Indien de fiscale winst van de bv lager is dan het wettelijke normbedrag dient het gebruikelijke loon op dat lagere bedrag te worden gesteld. Bij een verlies dient geen gebruikelijk loon in aanmerking te moeten worden genomen. De dga moet ook in verliessituaties onder zakelijke voorwaarden geld van zijn bv kunnen lenen zonder dat dat aanleiding geeft voor een bijtelling bij het gebruikelijk loon.
3. Het RB adviseert de invoering van een maximum in aanmerking te nemen gebruikelijk loon van € 100.000. Zonder de doelmatigheidsmarge van 30% komt dit neer op een salaris van bijna € 143.000. Indien door hoge aftrekposten het belastbaar inkomen in box 1 lager is dan de premiegrens voor de volksverzekeringen, kan de inspecteur het maximum gebruikelijk loon verhogen met dat verschil.
4. In concernstructuren dient het gebruikelijk loon te worden vastgesteld op grond van een concernbenadering. Het afroomb criterium dient slechts te worden toegepast, indien de nettowinst van het concern als geheel nagenoeg geheel toerekenbaar is aan de persoonlijke arbeid van de dga.
5. Het RB sluit zich aan bij het voornemen van de staatssecretaris van Financiën dat de toepassing van de gebruikelijkloonregeling achterwege kan blijven indien het gebruikelijk loon niet hoger is dan € 5000. Aanvullend beveelt het RB aan dat geen gebruikelijk loon in aanmerking hoeft te worden genomen indien de activiteiten van de bv voor de inkomstenbelasting niet zouden kwalificeren als een materiële onderneming.
6. In deeltijdfuncties dient de omvang van het wettelijke normbedrag naar rato te worden verminderd.
7. Het huwelijksgoederenregime moet geen invloed hebben op de toepassing van de gebruikelijkloonregeling. De gebruikelijkloonregeling moet daarom toepassing vinden,

indien ten minste één van beide echtgenoten een aanmerkelijk belang heeft (Deze aanbeveling heeft zijn belang verloren door de voorgestelde wijziging van art. 12 Wet LB 1964 in OFM 2010) .

8. De doorbetaaldloonregeling moet toepassing vinden, indien ten minste één van beide echtgenoten een aanmerkelijk belang heeft.
9. De doorbetaaldloonregeling moet ook voor de premies werknemersverzekeringen toepassing vinden, indien de werknemer niet bij iedere inhoudingsplichtige verzekerd is voor de werknemersverzekeringen.
10. Voor de verzekeringsplicht van de dga voor de werknemersverzekeringen moet aansluiting worden gezocht bij de criteria die gelden voor een aanmerkelijk belang (5%). Geen verzekeringsplicht bestaat dan voor werkzaamheden van een aanmerkelijkbelanghouder voor een vennootschap waarin hij direct of indirect een aanmerkelijk belang heeft.

#### *Aanvulling op aanbeveling 2:*

Als crisismaatregel keurt de Staatssecretaris van Financiën goed dat onder voorwaarden het gebruikelijk loon van de DGA in 2009 en 2010 mag worden verlaagd naar evenredigheid van omzetsdalingen. In het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 september 2009 (nr. CPP2009/1799M) zijn hiervoor een rekenformule en de voorwaarden opgenomen.

Het RB dringt aan op een structurele, wettelijke en minder stringente regeling voor verlaging van het gebruikelijk loon in verliesituaties in lijn met aanbeveling 2.

#### *Aanvulling op aanbeveling 5:*

Het RB beveelt aan het 'kleine loon' geheel te defiscaliseren, ook voor de toepassing van de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting. Concreet houdt dat in dat de BV niet inhoudingsplichtig is indien het gebruikelijk loon niet hoger is dan €5000, dat het kleine loon niet als zakelijke kosten ten laste van de winst van de BV kan worden gebracht (overeenkomstig de aftrekbeperking in de IB-winstsfeer in art. 3.16, lid 4 Wet IB) en dat ter hoogte van het kleine loon geen winstuitkering (inkomen uit aanmerkelijk belang) in aanmerking wordt genomen (overeenkomstig de vrijstelling in de resultaatssfeer in art. 3.96, onderdeel b, Wet IB).

## **2. Werkkostenregeling, artikel 31a Wet LB (Fiscale vereenvoudingswet 2010)**

Het kabinet stelt een fundamentele herziening voor in de regelingen voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. Door het invoeren van een werkkostenregeling op ondernemingsniveau kunnen diverse regelingen inzake vergoedingen en verstrekkingen op werknemersniveau vervallen. Slechts voor een beperkt aantal kostencategorieën blijft een specifieke regeling op werknemersniveau bestaan. Deze gerichte vrijstellingen omvatten dan de absoluut of relatief omvangrijke kostensoorten (reiskosten, cursuskosten, verblijfskosten e.d.). Daarnaast blijven regelingen voor de auto van de zaak en dienstwoning, alsmede de regeling van intermediaire kosten, in stand. De werkgever mag in het voorstel tot een maximum van 1,5% van het fiscale loon op werkgeversniveau onbelast vergoedingen en verstrekkingen aan zijn werknemers geven. Vergoedingen en verstrekkingen boven dit niveau worden tegen een eindheffingstarief van 80% belast.

#### *Fundamentele bezwaren*

Meer in het algemeen ziet het RB in het 1,5%-forfait effectief een inperking van het door de werkgever te bepalen beleid terzake van de zakelijke kosten van zijn werknemers. Dat acht het RB principieel onjuist. Bovendien gaat de beroepskostenregeling voor werknemers

hierdoor in nog sterkere mate uiteenlopen met de kostenregelingen in de winst- en resultaatsfeer. Feitelijk is het begrip 'zakelijke kosten' straks niet langer van belang voor de werknemer omdat hij slechts met het forfait wordt geconfronteerd. Een forfait dat bij latere wetwijzigingen bovendien 'kwetsbaar' is voor inperking.

In de voorgestelde regeling wordt het loonbegrip van artikel 10 aanmerkelijk uitgebreid. Het RB acht dat onwenselijk. Enerzijds moet de werkgever zakelijke kosten onbelast kunnen vergoeden. Welk voordeel dient te worden belast indien de werkgever aan zijn werknemers voor hun werkzaamheden een telefoon, een laptop, een fiets, abonnement op vakliteratuur e.d. verstrekt? Of wat te denken van de bouwvakker die van zijn werkgever veiligheidsschoenen verstrekt krijgt? Anderzijds zal het nieuwe loonbegrip op tal van punten tot praktische problemen leiden; te denken is aan het door de werkgever verstrekte voordeel van parkeergelegenheid bij de werkplek. Voor dergelijke voordelen zal in de op artikel 13 gebaseerde uitvoeringsbepaling een gunstige waarderingsregel moeten worden getroffen. Effectief wordt het loonbegrip dan ingevuld in de uitvoeringsregeling, hetgeen het RB niet als een positieve ontwikkeling ziet.

Omdat ook vergoedingen en verstrekking aan oud-werknemers onder de regeling worden gebracht kan de door de werkgever te benutten ruimte uiteindelijk zeer gering worden. Onduidelijk is wanneer feitelijk sprake is van een oud-werknemer. Daarnaast ziet de regeling voor oud-werknemers slechts op branche-eigen producten en op verstrekkingen die ook aan het huidige personeel worden verstrekt. Een afzonderlijk personeelsuitje voor oud-personeelsleden kan blijkbaar niet meer vrij worden verstrekt.

#### *Overige bezwaren*

Voorts oogt de werking van een forfait eenvoudig maar zal het naar verwachting voor kleinere werkgevers tot een aanzienlijke beperking leiden van de mogelijkheden tot het verstrekken van onbelaste vergoedingen en verstrekkingen. Dat geldt met name voor de huidige grotere vrijstellingen, bijvoorbeeld voor fietsen en personeelsfeesten.

Binnen het voorgestelde maximum van 1,5% vindt een zogenaamde gebruikelijkheidstoets plaats. Naar verwachting zal deze achteraf geschieden. De gegeven toelichting op de maatregel lijkt erop te wijzen dat dan ook een beoordeling op werknemersniveau kan plaatsvinden. Dit lijkt strijdig met een forfait op werkgeversniveau.

#### **Vragen**

Het RB vraagt daarom naar de wijze waarop de inhoudingsplichtige uitvoering moet geven aan de werkkostenregeling. Kan de inhoudingsplichtige volstaan met een overzicht van alle vergoedingen en verstrekkingen, niet op werknemersniveau, of dient de inhoudingsplichtige toch aannemelijk te kunnen maken welke werknemer naar welke omvang vergoedingen en verstrekkingen heeft ontvangen?

Hoe werkt de werkkostenregeling bijvoorbeeld uit indien de werkgever een laptop verstrekt aan de werknemer en de werknemer die laptop 's avonds mee naar huis mag nemen? En wat is het verschil in de uitwerking ten opzichte van de verstrekking van een desk top die op het werk blijft staan?

#### **Aanbeveling**

Het RB beveelt aan dat het kabinet en parlement een fundamentele discussie over de reikwijdte van het loonbegrip voeren. Nader onderzocht dient te worden welke gevolgen de regeling heeft voor werkgevers en werknemers in de verschillende branches. Ook nader

onderzocht dient te worden of de (veronderstelde) administratieve lastenverlichting van de regeling opweegt tegen de verzwaring van de belastingdruk op arbeid, die van deze maatregel lijkt uit te gaan.

## **Invorderingswet**

### **1. Gespreide betalingsregeling overdracht direct AB, artikel 25, lid 9 Invorderingswet (OFM 2010)**

Hoewel in het voorgesteld artikel 25, lid 9 Invorderingswet het vereiste van de familiekring is vervallen, zal het gebruik van de regeling naar verwachting beperkt blijven.

Ten eerste zijn aan het stellen van de vereiste zekerheid voor het betalingsuitstel kosten verbonden. Met Heithuis en Van den Dool meent het RB daarom – en overigens ook vanwege de beperkte juridische houdbaarheid van het zekerheidsvereiste – dat dit vereiste beter kan vervallen (Zie ook: Rapport 'De fiscale positie van de dga', Kluwer 2009, blz. 37). Ten tweede maken de beëindigingsgronden de toepassing van de regeling voor de vervreemder onzeker. Redelijk kan worden geacht, dat het betalingsuitstel wordt beëindigd voorzover de vervreemder aflossingen op de schuldig gebleven koopsom ontvangt. Bezien vanuit de vervreemder is het echter niet redelijk dat zijn uitstel wordt beëindigd indien de overnemer de aandelen doorverkoopt of indien de overnemer uit de aandelen reguliere voordelen van substantiële omvang geniet. Op deze laatste twee beëindigingsgronden heeft de vervreemder geen invloed.

#### **Aanbeveling:**

Het RB beveelt aan de voorwaarden van de voorgestelde betalingsfaciliteiten van artikel 25, lid 9 en 25, lid 11 Invorderingswet te versoepelen in die zin dat geen zekerheid behoeft te worden gesteld en dat slechts als (gedeeltelijke) beëindigingsgrond geldt, dat de vervreemder aflossingen ontvangt op de schuldig gebleven koopsom.

### **2. Gespreide betalingsregeling bij schenking van een indirect AB, artikel 25, lid 11 Invorderingswet (OFM 2010)**

Indien een indirect AB wordt overgedragen tegen een tegenprestatie lager dan de waarde in het economische verkeer, wordt voor het bedrag van de gift een dividenduitkering aan de aandeelhouder(s) geconstateerd. Voor de inkomstenbelasting toerekenbaar aan het bedrag van de gift geldt geen vrijstelling, maar wordt op verzoek tien jaar renteloos uitstel van betaling verleend. Voor het schenkingsrecht geldt echter wel een vrijstelling op grond van de bedrijfsopvolgingsregeling (Besluit Staatssecretaris van Financiën van 10 oktober 2007, nr. CPP2007/383M, onderdeel 3.8, V-N 2007/49.23 (RN 2007/119)).

In de memorie van toelichting op OFM 2010 wordt aangegeven, dat via een juridische splitsing van de holding alsnog de doorschuifregeling in de AB-sfeer kan worden benut.

#### **Vragen**

- Kan worden toegelicht waarom de faciliteiten voor het schenkingsrecht en de inkomstenbelasting verschillen?
- Wordt uit oogpunt van eenvoud en administratieve lasten gewenst geacht dat bij schenking van een indirect AB voor het verkrijgen van de doorschuifregeling in de AB-sfeer een structuuraanpassing noodzakelijk is?

- Kan worden bevestigd dat een juridische splitsing in deze gevallen niet gericht is op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing?

### **3. Uitbreiding betalingsfaciliteit beëindiging tbs-regeling, artikel 25, lid 14 Invorderingswet (OFM 2010)**

De betalingsfaciliteit voor de inkomstenbelasting wegens de beëindiging van de terbeschikkingstelling is uitgebreid. Enerzijds is de zogenoemde vermogenstoets vervallen, anderzijds staat de faciliteit ook open indien het vermogensbestanddeel is geschonken of verkocht tegen schuldigerkenning van de koopsom.

Aan de praktijk is hiermee enigszins tegemoet gekomen. Toch blijven de voorwaarden voor toepassing van de faciliteit zodanig stringent, dat te verwachten valt dat van de regeling geen groot gebruik zal worden gemaakt. Met name kan in dit verband erop worden gewezen dat het uitstel rentedragend is en het uitstel wordt beëindigd indien de verkrijger de zaak vervreemdt.

#### **Aanbeveling:**

Het RB beveelt aan dat de voorwaarden van de voorgestelde betalingsfaciliteiten van artikel 25, lid 14 Invorderingswet te versoepelen in die zin dat geen zekerheid behoeft te worden gesteld en dat vervreemding slechts als beëindigingsgrond geldt indien de terbeschikkingstelling niet is beëindigd wegens schenking of vervreemding.

### **4. Melding betalingsonmacht bestuurdersaansprakelijkheid, artikel 26, lid 2 Invorderingswet (OFM 2010)**

Voorgesteld wordt om de melding van betalingsonmacht aan een vormvoorschrift te binden. Het vormvoorschrift houdt in dat de melding schriftelijk moet zijn. Uit de toelichting blijkt niet duidelijk of daarbij uitsluitend gebruik mag worden gemaakt van door de Belastingdienst opgestelde modellen, of dat een door de bestuurder opgestelde tekst eveneens kan volstaan. Het zou naar de mening van het RB onnodig beperkend zijn als de melding uitsluitend volgens het model van de Belastingdienst zou mogen plaatsvinden. Het RB geeft in overweging om in de wet vast te leggen welke gegevens de schriftelijke melding ten minste moet bevatten.

## **Algemene wet inzake rijksbelastingen**

### **1. Aanpassing navordering artikel 16 AWR (OFM 2010)**

Volgens vaste jurisprudentie is navordering slechts mogelijk bij schrijf- en tikfouten indien de foutieve aanslag bij de belastingplichtige niet de indruk heeft kunnen wekken dat er sprake is van een weloverwogen besluit van de inspecteur. Er moet met andere woorden sprake zijn van fout die de belastingplichtige aanstonds duidelijk was. Of er sprake is van een dergelijke fout wordt op basis van feiten en omstandigheden vastgesteld.

Het kabinet stelt thans voor artikel 16 AWR aan te passen. Niet langer zijn feiten en omstandigheden relevant voor de bepaling of er sprake is van een kenbare fout. In het voorstel is de fout redelijkerwijs kenbaar bij de belastingplichtige indien de vastgestelde belastingschuld ten minste 30% afwijkt van de daadwerkelijk (uit de wet voortvloeiende) belastingschuld. Navordering kan in zo'n geval plaatsvinden binnen twee jaar na het opleggen van de (foute) belastingaanslag.

Het RB heeft grote bezwaren tegen de voorgestelde regeling. Allereerst wordt een nieuwe navorderingstermijn ingevoerd die afwijkt van de reeds bestaande termijnen. Daarnaast kan het opnemen van een relatieve grens ertoe leiden dat ook in absolute zin geringe bedragen nagevorderd zouden kunnen worden. Weliswaar wordt in de memorie van toelichting toegezegd dat navordering slechts zal plaatsvinden indien er sprake is van min of meer aanzienlijke afwijkingen en niet bij in absolute zin geringe bedragen. Tevens maakt genoemde regeling inbreuk op de rechtszekerheid die belastingplichtigen kunnen ontlenen aan een definitieve aanslag. Hoofregel dient te zijn, dat een belastingplichtige erop kan en mag vertrouwen dat op een onherroepelijke aanslag niet meer wordt teruggekomen.

Ook de toelichting dat er sprake is van een fout ongeacht waardoor deze is veroorzaakt, maakt dat de rechtszekerheid aanzienlijk in het geding komt. Computerfouten, foutieve werkwijzen en dergelijke kunnen in het voorstel - mits redelijkerwijs kenbaar - altijd worden nagevorderd. Volgens vaste jurisprudentie kan thans niet nagevorderd worden indien de fout veroorzaakt wordt door bijvoorbeeld een bewuste keuze van de belastingdienst voor een bepaalde werkwijze of het nalaten van een aanpassing in een bepaalde werkwijze. In al deze gevallen zal de onjuistheid van de aanslag afgewenteld kunnen worden op de belastingplichtige. Daarbij kan de vraag gesteld worden of hierdoor ook geen ongelijkheid wordt gecreëerd tussen belastingplichtigen die door dezelfde fout een afwijking hebben van ten minste 30% en belastingplichtigen waarbij dit minder is dan 30%.

Uit de toelichting blijkt dat de nieuwe navorderingsmogelijkheid nadrukkelijk niet geldt voor de correctie van fouten vanwege een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of in het recht. Deze cruciale beperking blijkt echter op geen enkele wijze uit de wettekst. Het RB acht het noodzakelijk om deze beperking alsnog in de wettekst tot uitdrukking te brengen.

In de toelichting is aangegeven dat de voorgestelde regeling effectief de codificatie is van de zogenoemde schrijf- en tikfoutenjurisprudentie.

## **Vragen en aanbevelingen**

Het RB vraagt zich af wat straks de status van de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie is. Kan de inspecteur nog een beroep op die rechtspraak doen, zodat hij voor bijvoorbeeld 'tikfouten' de keuze heeft om op basis van de rechtspraak (5 jaar navorderingstermijn) of op basis van de nieuwe wettelijke regeling (twee jaar navorderingstermijn) te corrigeren? Om rechtsonzekerheid te voorkomen meent het RB dat met de wetswijziging bedoeld moet zijn de bestaande rechtspraak overbodig te maken.

Tevens vraagt het RB aandacht voor de gevolgen van de bij navordering op te leggen boeten. In de praktijk worden navorderingsaanslagen vaak met boete opgelegd. Het verdient voorkeur te bepalen dat navordering op grond van deze fouten nimmer kunnen leiden tot het opleggen van een verzuim- c.q. vergrijpboete. Zou dit wel mogelijk zijn, dan leidt de fout van de één (i.c. de belastingdienst) tot een boete voor de ander.

## **2. Aanpassing naheffing, artikel 20 AWR (OFM 2010)**

Belastingplichtige ondernemers kunnen een verzoek tot ambtshalve teruggave indienen voor de omzetbelasting. Er is sprake van een verzoek tot ambtshalve teruggave indien de bezwaartermijn is verstreken. Dit geldt met name voor de zogenaamde suppletie-aangifte. De belastingdienst heeft als doelstelling genoemde verzoeken tot teruggaven binnen een kort bestek, vaak zonder inhoudelijke toetsing, te effectueren. Op grond van recente jurisprudentie is naheffing niet mogelijk als achteraf blijkt dat de teruggave ten onrechte heeft

plaatsgevonden. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat de ambtshalve teruggave niet voortvloeit uit een ingevolge de wet gedaan verzoek.

Om in de toekomst naheffing mogelijk te maken wordt de AWR in die zin aangepast dat naheffing mogelijk wordt indien een teruggave is gebaseerd op een door de belastingplichtige gedaan verzoek en achteraf blijkt dat deze ten onrechte is verleend. De naheffingsbevoegdheid ziet dus op alle gevallen waarin een verzoek tot teruggave c.q. vermindering is gedaan buiten de bezwaartermijn.

Het RB prijst de voortvarendheid waarmee de belastingdienst ambtshalve verzoeken tot teruggave wenst af te wikkelen. In de praktijk wordt de suppletie-aangifte omzetbelasting vaak gezien als een extra aangifte. Het RB dringt er daarom op aan om de suppletie-aangifte een wettelijke karakter te geven in de AWR.

Tevens vraagt het RB zich af waarom de regeling ook geldt voor inhoudingsplichtigen. Niet duidelijk is of er buiten de bezwaartermijn veel verzoeken worden gedaan tot teruggave van de afgedragen loonheffing.

### **3 Bijzondere regels voor voorlopige aanslagen IB, artikel 9.5 Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)**

Het kabinet stelt voor om bezwaar (en beroep) tegen opgelegde voorlopige aanslagen IB niet meer mogelijk te maken. Er kan slechts een wijzigingsverzoek worden ingediend. Wordt dit wijzigingsverzoek van de belastingplichtige door de belastingdienst niet gehonoreerd, dan zal dit middels een voor bezwaar vatbare beschikking geschieden.

Het RB heeft grote moeite met dit voorstel. De extra stap die gezet moet worden (eerst een wijzigingsverzoek, daarna eventueel bezwaar/beroep) leidt tot onnodige juridisering in het proces voor het opleggen van voorlopige aanslagen, terwijl het wegnemen van onnodige juridisering juist voor het kabinet de reden is om de regeling voor te stellen. Daarnaast is het een inperking van de rechtsbescherming en rechtszekerheid van belastingplichtigen.

Als er fouten worden gemaakt bij het opleggen van de voorlopige aanslagen zullen belastingplichtigen genoodzaakt zijn hierop te reageren, zonder dat hiervoor een adequate kostenvergoeding tegenover staat. Daarnaast voorziet het RB problemen voor wat betreft het eventueel verlenen van uitstel van betaling. Genoemde aspecten spelen indien nadere voorlopige aanslagen worden opgelegd naar aanleiding van de ingediende aangifte, dus na afloop van het belastingjaar. Maar ook spelen deze aspecten bijvoorbeeld bij voorlopige aanslagen op basis van een onzorgvuldige schatting van de Belastingdienst.

Aan het initiatief om wijzigingen in de voorlopige aanslag ook telefonisch door te kunnen geven, kleven enkele praktische en formele bezwaren. Is de telefonische bereikbaarheid van de Belastingdienst ook in de drukke periode voldoende gegarandeerd? Daarnaast is het van belang dat indien rechten en plichten tussen overheid en burgers in het geding zijn, dit zoveel mogelijk aantoonbaar plaatsvindt. De bewijslast staat bij telefonisch overleg te vaak ter discussie.

Indien de wens bestaat de burger meer tegemoet te komen, waarom wordt dan in de communicatie tussen Belastingdienst en burger niet meer gebruik gemaakt van email?

### **4 Ambtshalve vermindering aanslagen IB met rechtsbescherming, artikel 9.6 Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)**

Er wordt een mogelijkheid geschapen om tegen een afgewezen verzoek tot ambtshalve vermindering van een aanslag IB bezwaar te maken. Het RB is positief over deze

mogelijkheid die ertoe leidt dat de rechtsbescherming van de belastingplichtige wordt vergroot.

Niet duidelijk is of deze geboden mogelijkheid, welke nader ingevuld zal worden middels ministeriële regeling, onverkort gaat gelden op de herzieningsverzoeken van voorlopige aanslagen of dat deze regeling slechts geldt voor definitieve aanslagen waarvoor de reguliere bezwaartermijn is verstreken.

Aangezien sprake is van een verruiming van de rechtspositie van de belastingplichtige pleit het RB voor een ruime werking van de nieuwe regeling, dus zowel voor voorlopige als definitieve aanslagen. Ook bepleit het RB dat de regeling ook geldt voor aanslagen die betrekking hebben op tijdvakken van vóór 1 januari 2010.

## **5 Heffingsrente, revisierente, betalingskorting en verzamelinkomen onderdeel van belastingaanslag, artikel 24a AWR (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)**

Het RB heeft met instemming kennis genomen van het voorstel dat een bezwaar tegen de aanslag tevens wordt aangemerkt als een bezwaar tegen alle middels het aanslagbiljet genomen beschikkingen. Expliciet worden genoemd de heffingsrente, revisierente, betalingskorting en verzamelinkomen. Het zou de voorkeur genieten genoemde bepaling uit te breiden met de verliesbeschikking.

Ook deze regeling is van toepassing op aanslagen die betrekking hebben op tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 2010. Niet valt in te zien waarom deze vereenvoudiging niet ook van toepassing kan zijn op alle bezwaren (ongeacht het tijdvak) die op of na 1 januari 2010 worden ingediend.

## **6 Startdatum heffingsrente voor IB en Vpb, artikel 30f AWR (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)**

Het terugbrengen van het moment waarop heffingsrente wordt berekend tot 1 januari volgend op het belastingjaar krijgt de instemming van het RB. Teleurstellend is het te moeten constateren dat belastingplichtigen de afgelopen jaren miljoenen teveel aan heffingsrente hebben betaald c.q. te weinig aan heffingsrente hebben ontvangen.

Een afschrift van deze brief verzenden wij aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,

Register Belastingadviseurs



Mr. S.F.J.J. Schenk FB CB  
Voorzitter RB

*Dit commentaar is opgesteld door de commissie wetsvoorstellen van het RB.*