

Reactie pakket Belastingplan 2024

Bijlage 1

Belastingplan 2024

Afschrijvingsbeperking gebouwen in de inkomstenbelasting

Artikel I, onderdeel H (artikel 3.30a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De NOB verzoekt de wetgever de aanscherping van de afschrijvingsbeperking in de inkomstenbelasting voor vastgoed dat in de eigen onderneming wordt gebruikt verder te onderbouwen. (VRAAG 1) Enerzijds omdat bij de Wet Werken aan Winst expliciet is onderbouwd dat afschrijving op eigen gebruikvastgoed anders is dan afschrijving op beleggingsvastgoed.¹ De daar gebruikte argumenten zijn volgens de NOB thans nog steeds valide. Anderzijds belemmert de afschrijvingsbeperking ook duurzaamheidsinvesteringen door ondernemers (indien deze niet onder de VAMIL vallen). Denk hierbij aan zonnepanelen die een onderdeel worden van het gebouw.² Is de wetgever bereid om voor dergelijke duurzaamheidsinvesteringen te bepalen dat deze nog wel separaat kunnen worden afgeschreven, ook al gaan deze investeringen onderdeel uitmaken van een gebouw? (VRAAG 2)

Aandeel in een VvE en geld op een derdengeldenrekening onder banktegoeden scharen

Artikel I, onderdeel O (artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De NOB verzoekt de genoemde wijziging in onderdeel 1, onderdeel O eveneens te door te voeren voor de wet Rechtsherstel box 3. (VRAAG 3)

¹ Kamerstukken II 2005/06, 30 572, nr. 3, p. 24.

² Zie Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 24 april 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:2769, NLF 2023/1419.



Verfijningen en verduidelijking van box 3

Artikel I, onderdeel P (artikel 5.4a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De NOB onderschrijft de voorgestelde wijzigingen om onderlinge vorderingen en schulden in box 3 tussen fiscale partners en tussen ouders en minderjarige kinderen te defiscaliseren. De staatssecretaris geeft aan dat het onwenselijk is dat deze onderlinge vorderingen en schulden als gevolg van de Overbruggingswet box 3 per saldo tot box 3-inkomen leiden, terwijl de onderlinge vorderingen en schulden onderdeel zijn van dezelfde aangifte en daarmee een gezamenlijke fiscale positie betreffen. Opmerkelijk genoeg lijkt de wettekst deze defiscalisering bij ouders en kinderen slechts te bieden in het geval van een vordering van het minderjarige kind op de ouder, maar niet in de situatie waarin het de ouder is die de vordering op het kind heeft.

Naast tussen fiscale partners en tussen ouders en minderjarige kinderen kan deze ongewenste uitkomst ook voorkomen in de situatie van een nog onverdeelde nalatenschap. Een schuld van een erflater aan een van zijn erfgenamen behoort na diens overlijden tot de nalatenschap van de erflater. De nalatenschap vormt een afgescheiden vermogen. Indien er meerdere erfgenamen zijn moet de nalatenschap eerst worden verdeeld en de schuld worden toegedeeld aan de erfgenaam/schuldeiser, alvorens deze door vermenging teniet gaat. Indien op 1 januari de nalatenschap nog niet is verdeeld, dient de erfgenaam/schuldeiser de vordering als overige bezitting op te nemen in zijn aangifte (voorlopig forfaitair rendement 2023: 6,17%). Daarnaast dient de erfgenaam/schuldeiser diens aandeel in de schuld (voorlopig forfaitair rendement 2023: - 2,46%) in box 3 te verwerken. Ook deze vorderingen en schulden zijn onderdeel van dezelfde aangifte en betreffen daarmee een gezamenlijke fiscale positie en dienen voor zover het eenzelfde bedrag betreft naar de mening van de NOB te worden gedefiscaliseerd. Hierna volgen twee voorbeelden.

Voorbeeld 1: opeisbaar worden overbedelingsschuld uit wettelijke verdeling (art. 4:13 BW)

De langstlevende ouder heeft een overbedelingsschuld krachtens wettelijke verdeling aan zijn twee kinderen. Deze overbedelingsschuld (en daarmee corresponderende onderbedelingsvordering) is gedefiscaliseerd zolang deze niet opeisbaar is (artikel 5.4 lid 1 en 2 Wet IB 2001). De langstlevende ouder komt in december van enig jaar te overlijden, waardoor de overbedelingsschuld opeisbaar wordt en niet langer is gedefiscaliseerd.

Indien de nalatenschap van de overleden langstlevende ouder op 1 januari van het daaropvolgende jaar nog niet is verdeeld, moeten de twee kinderen ieder hun volledige vordering opnemen onder de overige bezittingen (voorlopig forfaitair rendement 2023: 6,17%) en daarnaast als erfgenaam van de nog niet verdeelde nalatenschap 50 procent van de schuld aan zichzelf en 50 procent van de schuld aan de ander (voorlopig forfaitair rendement 2023: - 2,46%) opnemen.





Voorbeeld 2: beneficiaire aanvaarding

D heeft een vordering op V. V komt te overlijden en heeft D tot enig erfgenaam benoemd. Omdat D niet weet of V nog meer schulden heeft, aanvaardt D de nalatenschap beneficiair. Ook dan ontstaat een afgescheiden vermogen en gaan de vordering en schuld niet van rechtswege teniet. Pas na vereffening kan de afwikkeling van de schuld en vordering plaatsvinden. Tot dat moment moet D de vordering onder de overige bezittingen (voorlopig forfaitair rendement 2023: 6,17%) afzonderlijk van de schuld (voorlopig forfaitair rendement 2023: -2,46%) opnemen in box 3.

Volledigheidshalve merkt de NOB op dat deze voornoemde onwenselijke situaties zich ook voordoen, indien de erfgenamen een schuld hebben aan de erflater. Zij dienen in dat geval de volledige schuld en (een evenredig deel van) de vordering op te nemen in box 3, elk met een eigen forfaitair rendement.

Gezien het voorgaande verzoekt de NOB artikel 5.4a Wet IB 2001 uit te breiden tot alle situaties waarin vorderingen en schulden tot het vermogen van dezelfde belastingplichtige behoren.³ (VRAAG 4)

Aanpassing samenloopvrijstelling bij aandelentransacties

Artikel XV, onderdeel C en Artikel XXXVIII (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Op grond van het in artikel XV voorgestelde artikel 15 lid 11 onderdeel b WBR blijft de samenloopvrijstelling wel van toepassing voor zover de door de aandelen vertegenwoordigde onroerende zaken gedurende ten minste twee jaren na verkrijging ('tweejaarstermijn') voor ten minste 90 procent worden gebruikt voor btw-belaste doeleinden ('90%-criterium'). De NOB acht het voor de praktijk wenselijk dat deze tweejaarstermijn en het 90%-criterium bij de parlementaire behandeling worden verduidelijkt. (VRAAG 5)

Tweejaarstermijn

De NOB neemt aan dat het bij de hiergenoemde tweejaarstermijn gaat om twee volledige jaren van 365 dagen die beginnen te lopen na de verkrijgingsdatum en dat voor deze periode – als geheel genomen – voldaan moet zijn aan het 90%-criterium. Dit wijkt daarmee op twee belangrijke punten af van de optie btw-belaste levering waarvoor ook een 90%-criterium geldt (zie artikel 6 lid 4 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968):

1. de tweejaarstermijn van het voorgestelde artikel 15 lid 11 onderdeel b WBR ziet op twee volledige jaren terwijl voor de optie btw-belaste levering gekeken wordt naar het boekjaar van verkrijging en het daaropvolgende boekjaar. Deze periode is korter tenzij de verkrijging plaatsvindt op de eerste dag van het boekjaar; en

³ Zie voor een meer uitgebreide beschrijving: M.M.J. Schuurman-van Nifterik, De onverdeelde nalatenschap en box 3: een hoger forfaitair rendement dan de som der delen, VP-Bulletin 2023/19.





2. voor het 90%-criterium van de optie btw-belaste levering zijn er twee toetsingsperiodes: het boekjaar van verkrijging en het daaropvolgende boekjaar, terwijl er voor voorgestelde samenloopvrijstelling één toetsingsperiode van twee jaar is.

De NOB verzoekt te bevestigen dat bovenstaande interpretatie van de tweejaarstermijn correct is. Indien dat niet het geval is, verzoekt de NOB om een nadere toelichting. (VRAAG 6)

Tevens verzoekt de NOB in de wettekst te verduidelijken dat als niet wordt voldaan aan het vereiste gebruik de belasting die door toepassing van de vrijstelling niet is geheven alsnog verschuldigd is. Hierbij kan aansluiting worden gezocht bij de tekst in, bijvoorbeeld, artikel 15 lid 1 onderdeel q WBR. (VRAAG 7)

90%-criterium

De NOB verzoekt te bevestigen dat leegstand voor de toepassing van het 90%-criterium ook heeft te gelden als btw-belast gebruik mits de leegstaande delen van de onroerende zaken gedurende de tweejaarstermijn bestemd zijn voor btw-belast gebruik (bijvoorbeeld btw-belaste verhuur). De NOB verzoekt te bevestigen dat voor toepassing van het 90%-criterium kan worden aangesloten bij de definities zoals gehanteerd in het vastgoedbesluit d.d. 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, bijvoorbeeld voor de uitleg omtrent de zelfstandigheid van (delen van) onroerende zaken. (VRAAG 8) Meer specifiek verzoekt de NOB te bevestigen dat 'incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming' (zoals bedoeld in onderdeel 3.3 van dit besluit) voor de toepassing van het 90%-criterium buiten beschouwing wordt gelaten. (VRAAG 9)

Indien het bovenstaande niet kan worden bevestigd, verzoekt de NOB om een nadere toelichting. Om bovenstaande problematiek te illustreren, verneemt de NOB graag of in de volgende situaties de vrijstelling van toepassing is en dus niet wordt teruggenomen. (VRAAG 10)

Voorbeeld 1

A verkrijgt op 1 maart 2025 de aandelen in een OZR dat één nieuw kantoorpand bezit dat nog niet in gebruik is genomen. De OZR heeft het voornemen om het nieuwe kantoorpand volledig btw-belast te gaan verhuren. Op 1 maart 2027 (einde tweejaarstermijn) is 10 procent van het kantoorpand btw-belast verhuurd aan één huurder. De overige 90 procent is nog niet in gebruik genomen en de OZR heeft nog steeds het voornemen om deze meters btw-belast te gaan verhuren.

De NOB verzoekt te bevestigen dat de vrijstelling op 1 maart 2025 van toepassing is vanwege het feit dat de OZR het voornemen heeft om btw-belast te gaan verhuren. (VRAAG 11) De NOB verzoekt tevens te bevestigen dat de vrijstelling in het bovenstaande voorbeeld niet wordt teruggenomen omdat op 1 maart 2027 nog steeds is voldaan aan het 90%-criterium. (VRAAG 12)





Voorbeeld 2

A verkrijgt op 1 maart 2025 de aandelen in een OZR dat één nieuw kantoorpand bezit dat nog niet in gebruik is genomen. De OZR heeft het voornemen om het nieuwe kantoorpand volledig btw-belast te gaan verhuren. Op 1 maart 2027 is 10 procent van het kantoorpand btw-vrijgesteld verhuurd aan één huurder. Deze huurder huurt één van de twee kantoorunits op de eerste verdieping en maakt gebruik van de gemeenschappelijke toiletruimtes op de eerste verdieping die gedeeld worden met overige huurders van de eerste verdieping. De overige 90 procent van het kantoorpand is nog niet in gebruik genomen en de OZR heeft nog steeds het voornemen om deze meters btw-belast te gaan verhuren.

De NOB verzoekt te bevestigen dat de vrijstelling in het bovenstaande voorbeeld van toepassing is en niet (geheel of gedeeltelijk) wordt teruggenomen, omdat op 1 maart 2027 nog steeds ten aanzien van het gehele kantoorpand voldaan is aan het 90%-criterium aangezien de kantoorunit op de eerste verdieping niet kwalificeert als een zelfstandige onroerende zaak voor btw-doeleinden. (VRAAG 13)

Voorbeeld 3

A verkrijgt op 1 maart 2025 de aandelen in een OZR dat één nieuw kantoorpand bezit dat ten tijde van verkrijging van de aandelen voor 100 procent btw-belast wordt verhuurd en minder dan zes maanden geleden in gebruik is genomen, zodat de samenloopvrijstelling geldt op grond van artikel 15 lid 6 WBR. Gedurende één maand van de tweejaarstermijn wordt het pand voor meer dan 10 procent btw-vrijgesteld verhuurd. Over de gehele tweejaarstermijn gemeten wordt echter voldaan aan het 90%-criterium.

De NOB verzoekt te bevestigen dat de vrijstelling in het bovenstaande geval niet wordt teruggenomen omdat het 90%-criterium over de gehele tweejaarsperiode moet worden bezien en niet moet worden getoetst op elk moment in de tweejaarsperiode. (VRAAG 14)

Voorbeeld 4

A verkrijgt op 1 maart 2025 de aandelen in een OZR dat een nieuw distributiecentrum bezit dat nog niet in gebruik is genomen. Het voornemen bestaat om dit nieuwe distributiecentrum btw-belast te gaan verhuren. Van 1 maart 2025 tot en met 1 maart 2026 wordt het nieuwe distributiecentrum tijdelijk gebruikt voor de opslag van bouwmaterialen. Hier staat geen vergoeding tegenover. Vanaf 1 maart 2026 tot en met 1 maart 2027 wordt het vastgoed btw-belast verhuurd.

De NOB verzoekt te bevestigen dat het tijdelijke gebruik van het distributiecentrum voor de opslag van de bouwmaterialen tot aan het moment dat er een huurder is gevonden mag worden genegeerd voor de toepassing van het 90%-criterium zodat de samenloopvrijstelling van toepassing is op de verkrijging van A en deze vrijstelling niet wordt teruggenomen. (VRAAG 15)





Overgangsrecht

In het voorgestelde artikel XXXVIII is overgangsrecht opgenomen voor vastgoedaandelentransacties die vóór 19 september 2023 om 15:15 uur schriftelijk zijn overeengekomen, bijvoorbeeld door middel van een zogenoemde intentieovereenkomst (ook wel: letter of intent (LOI)). Verkrijgers komen op basis van het voorgestelde artikel XXXVIII alleen in aanmerking voor het overgangsrecht, indien de schriftelijke overeenkomst met betrekking tot aandelentransacties voor 19 september 2023 om 15:15 uur zijn gesloten met de beoogde verkrijger zelf. In de vastgoedpraktijk is het echter zeer gebruikelijk dat een fondsmanager een LOI of een intentieovereenkomst aangaat voor een nog op te richten fonds of voor een nog nader te bepalen fonds. Er wordt dan veelal gewerkt met een ‘een nader te noemen meester clause’. Dergelijke overeenkomsten zouden dan niet in aanmerking komen voor het overgangsrecht, omdat deze overeenkomsten niet zijn gesloten met de beoogde verkrijger. De NOB verzoekt te bevestigen dat ook voor dergelijke situaties het overgangsrecht van toepassing is, mits uiteraard aan de overige voorwaarden van het overgangsrecht is voldaan, namelijk onder meer dat het aangaan van de overeenkomst niet hoofdzakelijk is gericht op het gebruikmaken van het overgangsrecht. (VRAAG 6)

Invoeren Hardheidsclausule in de Invorderingswet

Artikel XXIX, onderdeel H (artikel 70 van de Invorderingswet 1990)

De reden om ook in de Invorderingswet 1990 een hardheidsclausule op te nemen is dat een belangrijke pijler van het regeerakkoord is om te zorgen voor een betere, verantwoorde overheidsincasso met oog voor menselijke maat bij armoede- en schuldenaanpak (Belastingplan 2024, onderdeel 5.27, pag. 98 e.v.).

Op verzoek van belastingschuldige kan bij onvoorziene onbillijkheden van overwegende aard een tegemoetkoming worden verleend. Dezelfde procedure wordt voorgesteld als die in de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt gehanteerd. Belastingenschuldige dient in zijn verzoek dus uiteen te zetten dat in zijn situatie bij de uitvoering van de wet zich een onvoorziene onbillijkheid van overwegende aard voordoet. In lijn met de procedure binnen de AWR mag de onbillijkheid van overwegende aard dan niet zijn gelegen in de belastingschuldige betreffende financiële omstandigheden. Is dit de bedoeling van de wetgever? (VRAAG 17)

Inherent aan de invordering is namelijk dat daarmee een financieel belang is gemoeid. Dat zou betekenen dat met de huidige – vanuit de AWR bekende toepassing van de hardheidsclausule – slechts een beperkte toepassing binnen de Invordering mogelijk lijkt. In de toelichting bij dit voorstel om een hardheidsclausule bij de invordering in te voeren, wordt niet nader ingegaan op het toepassingsbereik van die hardheidsclausule.





Kunnen voorbeelden worden opgenomen waarmee inzichtelijk wordt welke omstandigheden zouden kunnen kwalificeren als onvoorziene onbillijkheden van overwegende aard? (VRAAG 18)

Tegen de beslissing op het verzoek toepassing hardheidsclausule staat geen rechtsmiddel open. In de toelichting wordt echter opgemerkt dat de beslissing op een verzoek toepassing hardheidsclausule deel gaat uitmaken van het procesdossier zodat de beslissing in een beroepsprocedure door de rechter bij de beoordeling van het geschil kan worden meegenomen. Wordt hiermee indirect niet alsnog de mogelijkheid van een rechtsmiddel geïntroduceerd? (VRAAG 19)

Doordat in de toelichting wordt opgenomen dat de beslissing op het verzoek toepassen hardheidsclausule aan het procesdossier wordt toegevoegd, is kennelijk een volgorde in de mogelijke acties die door de belastingschuldige kunnen worden gedaan, aangebracht; eerst het verzoek toepassen hardheidsclausule, waarna belastingschuldige eventueel een rechtsmiddel kan instellen tegen invorderingsmaatregelen. Is die volgorde gewenst of kunnen beide acties naast elkaar lopen? (VRAAG 20) In het verlengde daarvan: worden aan het behandelen van een verzoek toepassen hardheidsclausule termijnen verbonden nu voor het instellen van een rechtsmiddel fatale beroepstermijnen gelden? (VRAAG 21)

Herinvesteringsreserve bij het staken van een gedeelte van een onderneming ten gevolge van overheidsingrijpen en Mijnbouwwet

Artikel XXXI (artikel 68 van de Mijnbouwwet)

De voorgestelde regeling voor het vormen van een herinvesteringsreserve bij overheidsingrijpen in het voorgestelde artikel 3.54aa Wet IB 2001 wordt van overeenkomstige toepassing verklaard voor het winstaandeel in de Mijnbouwwet. De NOB vraagt zich af of dit beoogd is, nu deze regeling expliciet niet doorwerkt naar de vennootschapsbelasting? (VRAAG 22)

