

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
T.a.v. de heer S. Weeber
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 22 oktober 2021

Betreft: Aanvullend NOB-commentaar Pakket Belastingplan 2022

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het Pakket Belastingplan 2022, de nota's naar aanleiding van het verslag en nota's van wijziging bij de voorstellen van het pakket bestaande uit:

- Belastingplan 2022 (35 927)
- Overige fiscale maatregelen 2022 (35 928),
- Wetsvoorstel Implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (35 931),
- Wetsvoorstel Aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten (35 929),
- Wetsvoorstel Delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijnende gevallen (35 930), en
- Wetsvoorstel Verlaging tarief verhuurderheffing en maandelijks wijzigen bedragen heffingsverminderingen (35 932).

Naast deze wetsvoorstellen als onderdeel van het Pakket Belastingplan 2022 is gelijktijdig het Wetsvoorstel tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel (35 933) ingediend, welke volgens dezelfde planning als het Pakket Belastingplan wordt behandeld. De Orde stuurt haar nader commentaar ter zake van dit wetsvoorstel in een aparte brief.

De Orde betreurt het dat de staatssecretaris van Financiën ervoor heeft gekozen onze vragen¹ niet direct integraal te beantwoorden bij de behandeling van de voorstellen.

¹ <https://www.nob.net/nob-pakket-belastingplan-2022-beleidsarm-toch-niet>
De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

De Orde wil met haar reactie juist bijdragen aan de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers en tevens bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, uitvoerbare en te handhaven wetgeving. Dat doet zij vanuit haar expertise en ervaring.

Ook premier Rutte riep al op om burgers en bedrijven in een vroegtijdig stadium te betrekken bij het voorbereiden van nieuw beleid en nieuwe wetgeving ([vergaderjaar 2020-2021, 35 510, nr. 4, 15 januari 2021](#)). Zie in dit kader ook de [Kamervragen](#) die zijn gesteld over het onbeantwoord laten van vragen vanuit de RB en NOB.

De Orde vraagt alsnog in te gaan openstaande vragen, zoals ook verzocht in de [Kamervragen](#) van 19 oktober 2021 (2021Z18245). Daarnaast vragen we ook uw aandacht voor de onderstaande punten.

A. Belastingplan 2022

1. Verduidelijk VoV einde huwelijk/samenleving (artikel 15 lid 1 onderdeel t WBR)

De Orde vraagt zich af, of de huidige formulering wel duidelijk genoeg is en in de toekomst mogelijk niet tot vragen aanleiding geeft. De Orde denkt aan de situatie dat na de verkrijging door de natuurlijk persoon van een woning met een verkoopregulerend beding (VoV) in het kader van einde huwelijk/ samenleving de woning is toegedeeld aan de andere partner in het kader van de verdeling van de (huwelijks)gemeenschap (al dan niet toepassing artikel 3 WBR en of artikel 15 lid 1 onderdeel g WBR). Wat is in dat geval nu de eerdere verkrijging? Diezelfde vraag komt op indien de verkrijger natuurlijk persoon is overleden en de overdracht op grond van het beding geschiedt door een rechtsopvolger niet zijnde een natuurlijk persoon, te denken valt aan een goed doelinstelling. (**vraag 1**)

Als de Orde het goed begrijpt, is het uitgangspunt voor de vrijstelling dat de verkrijger destijds de vervreemder was die de betreffende woning aan een natuurlijk persoon met toepassing van een verkoopregulerend beding heeft overgedragen en als gevolg van dit beding de woning nu weer terug verkrijgt. Derhalve is niet relevant dat nu wordt terug verkregen van een natuurlijk persoon, dan wel van dezelfde natuurlijk persoon maar dat destijds is overgedragen aan een natuurlijk persoon. De Orde vraagt deze visie te bevestigen en te overwegen artikel 15, lid 1, onderdeel t aan te passen. (**vraag 2**)

De Orde doet een suggestie voor een tekstvoorstel dat de bedoeling beter tot uitdrukking brengt:

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

VOORSTEL

t. van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen, of van rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, voor zover deze laatste rechten betrekking hebben op een woning mits deze verkrijging voortvloeit uit een verkoopregulerend beding dat een terugkooprecht of een terugkoopverplichting inhoudt gevestigd door de verkrijger als vervreemder ter zake van de overdracht aan een natuurlijk persoon. De vervreemder kan de rechtsvoorganger van de verkrijger zijn.

2. Verzoek aanpassing invorderingswet

Een ander punt dat de Orde naar voren brengt betreft de wijziging van artikel 9 lid 7 WBR en de gevolgen voor artikel 42 van de Invorderingswet 1990 (IW 1990).

In de artikelsgewijze toelichting wordt er op gewezen dat de aansprakelijkheid van de notaris op grond van artikel 42 IW 1990 zich ook uitstrekt tot de belasting over de waardevermeerdering die een gevolg is van de toepassing van artikel 9 lid 7 WBR.

Het lijkt de Orde beter om dit ook in artikel 42 IW 1990 zelf op te nemen teneinde allerlei discussies te voorkomen omtrent de vraag welke belasting op grond van de inhoud van de akte verschuldigd is. De Orde verneemt graag de visie van het kabinet op dit punt. **(vraag 3)**

De Orde stelt voor om aan artikel 42 lid 1 na verschuldigd toe te voegen: met in achtneming van artikel 9 lid 7 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

VOORSTEL

Invorderingswet 1990

Artikel 42 wordt als volgt gewijzigd:

Aan het eerste lid wordt na het woord verschuldigd toegevoegd “met in achtneming van artikel 9 lid 7 Wet op belastingen van rechtsverkeer”.

B. Wetsvoorstel Implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking**3. Vestigingsplaats van een samenwerkingsverband**

De Orde heeft nog een aanvullende vraag inzake het Wetsvoorstel implementatie belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking. De Orde constateert dat naast een naar Nederlands recht aangegaan samenwerkingsverband ook een niet naar Nederlands recht aangegaan samenwerkingsverband dat is gevestigd in Nederland belastingplichtig kan worden voor de vennootschapsbelasting.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven aan de hand van welke criteria dient te worden vastgesteld of een dergelijk samenwerkingsverband inderdaad in Nederland is gevestigd. **(vraag 4)**

4. Toerekening winstbestanddelen

De Orde heeft nog een nadere vraag over de exacte invulling van de inmiddels in het voorgestelde artikel 9, lid 1, onderdeel f opgenomen zinsnede: “het gedeelte van de winst van een lichaam als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid, dat in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken” bij de participanten in de reversed hybrid die de reversed hybrid niet als entiteit beschouwen.

De integrale winst van de reversed hybrid wordt allereerst vastgesteld naar Nederlandse maatstaven en daarbij worden bijvoorbeeld ook, zoals is bevestigd in de Nota naar aanleiding van het Verslag, de maatregelen uit het wetsvoorstel Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel meegenomen. Het gevolg daarvan kan zijn dat de winst die wordt berekend naar Nederlandse maatstaven afwijkt van de winst die in aanmerking wordt genomen bij de betreffende participant omdat die in de vestigingsstaat van de participant berekende winst geen of andere correctieregels kent. Ook andere specifiek Nederlandse aftrekbeperkingen of grondslagverbredende elementen kunnen resulteren in een verschil in winst berekend voor de reversed hybrid en berekend voor de betreffende participant.

Kan de staatssecretaris bevestigen dat ondanks dergelijke verschillen in winst voor de toepassing van artikel 9, lid, onderdeel f het percentuele aandeel van de participant in de Nederlandse winst in aftrek kan worden gebracht. **(vraag 5)**

C. Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten

5. Algemeen

De Orde constateert dat niet alle naar aanleiding van het wetsvoorstel gestelde vragen van de Orde in de Nota naar aanleiding van het Verslag volledig zijn beantwoord. Bijgevoegd het overzicht van onbeantwoorde vragen:

- Vraag 47 en 49
Wat betreft de toelichting op vrees voor langdurig uitstel, verzoekt de Orde om een voorbeeld van dit ongewenst uitstel.
- Vraag 48
De Orde verzoekt om een toelichting waarom internationaal heffing op vervreemding klaarblijkelijk geen onoverkomelijk probleem is.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

- Vraag 53 en 54
De Orde verzoekt om bevestiging voor de praktijk dat de werknemer bij gedeeltelijke uitoefening gebruik kan maken van de keuzeregeling voor het op dat moment uitgeoefende deel, en dat voor het restant de hoofdregel van uitstel van heffing tot verhandelbaarheid geldt. Daarnaast verzoekt de Orde toe te lichten hoe dit dient te worden aangegeven.
- Vraag 57 en 58
De Orde verzoekt om nadere toelichting op de keuze voor 5 jaarstermijn.
- Vraag 61
De orde verzoekt om toelichting op de vraag of tariefsverlaging ook overwogen is, nu een belangrijk doel van de wijziging het verbeteren van de concurrentiepositie is.
- Vraag 62
De Orde verzoekt om toelichting of aftrek in VPB nog heroverwogen is.
- Vraag 64
De Orde verzoekt om toelichting op samenloop met BOR.

6. Samenloop loonbelasting en dividendbelasting

In het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten wordt geregeld dat dividenden die worden uitgekeerd op aandelen (na uitoefening van het optierecht) die nog niet tot LB-heffing hebben geleid, als loon worden aangemerkt en dienovereenkomstig worden belast (zie het voorgestelde art. 10a lid 13 Wet LB 1964). Op deze dividenduitkeringen wordt doorgaans ook 15% dividendbelasting ingehouden en afgedragen.

De Orde heeft in het wetsvoorstel niet gezien dat deze inhouding en afdracht van dividendbelasting op deze voordelen (die dus als loon worden aangemerkt), achterwege blijft. Betekent dit dat op deze dividenduitkeringen naast de inhouding en afdracht van loonheffing, net als nu, ook dividendbelasting zal moeten (blijven) worden ingehouden en afgedragen? Als dat zo is, zal het netto-dividend dat dan aan de werknemer kan worden uitgekeerd slechts (afgerond) 35% bedragen van het bruto-dividend, nl. na inhouding van max. 49,5% LB en 15% DB. De Orde heeft hierover niets gelezen in de memorie van toelichting. Is dit inderdaad beoogd? Of mag de dividendbelasting worden verrekend met de ingehouden en afgedragen loonheffing?

De Orde verneemt graag de visie van de staatssecretaris op dit punt. (**vraag 6**)

7. Heffing op moment vervreemding in strijd met de wet ?

In antwoord op de vraag van de VVD-fractie waarom niet is gekozen voor het moment van vervreemding, antwoordt de Staatssecretaris van Financiën dat dit

1. In strijd is met systeem (van de loonbelasting, zo neemt de Orde aan) en
2. oneigenlijk gebruik mogelijk is.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

De Orde verneemt graag waarom heffing bij vervreemding in strijd zou komen met het systeem van de loonbelasting. (**vraag 7**)

De loonbelasting heft juist als uitgangspunt over loon op het moment, waarop dit daadwerkelijk in cash wordt genoten. Wanneer de aandelen 'nog maar' verhandelbaar zijn, is dat niet het geval. Juist heffen op het moment van 'verhandelbaarheid' komt naar de Orde meer in strijd met het systeem van de loonbelasting dan heffen op het moment van vervreemding.

Voorts verneemt de Orde graag op welke wijze er "oneigenlijk gebruik" kan worden gemaakt, wanneer zou worden geheven op het moment van vervreemding. (**vraag 8**)

De Orde ziet juist als grote voordeel van heffen op het moment van vervreemding dat dan geen waardering van, vaak incurante, aandelen hoeft plaats te vinden. Bij vervreemding wordt immers een daadwerkelijke prijs ontvangen voor de aandelen en dat is dan tevens de grondslag voor de LB-heffing. Dat is eenvoudig.

Bij heffing op moment van verhandelbaarheid en de aandelen worden dan niet daadwerkelijk verkocht, zullen de aandelen moeten worden gewaardeerd (naar de waarde in het economische verkeer) met alle mogelijke discussies tussen inhoudingsplichtige, belastingplichtige en de Belastingdienst van dien. Juist heffen op moment van vervreemding levert naar de mening van de Orde een, ook voor de Belastingdienst, eenvoudiger systeem op.

8. Budgettaire impact

De beantwoording van de vragen over de budgettaire impact lijkt tegenstrijdig. Er wordt aangegeven dat de opbrengst van box 3 zal teruglopen door uitstel van belastingheffing over opties. Er wordt echter geen rekening gehouden met een nadien gemaakte opmerking over mogelijke meeropbrengst LH als gevolg van stijgende waarde aandelen. Moet hieruit afgeleid worden dat de begrote budgettaire impact wordt verklaard uit mislopen box 3 inkomsten, zonder rekening te hebben gehouden met een meeropbrengst box-1 heffing, doordat bij een stijgende waarde van de aandelen er meer loonheffingen zullen worden geheven? (**vraag 9**)

9. Kwalificatie buitenlandse dividenden

Kan een toelichting gegeven worden hoe de belastingheffing over dividenden, die als loon worden aangemerkt, in internationaal verband praktisch moeten verlopen? (**vraag 10**) Deze worden in verdragen aangemerkt als inkomsten uit vermogen (artikel 10). De dividendheffing wordt in verdragen in de regel toegewezen aan de woonstaat van de werknemer, met een heffingsrecht voor de bronstaat dat is beperkt tot 15%. Als dividend wordt aangemerkt als loon, zou deze allocatie potentieel volledig anders zijn.

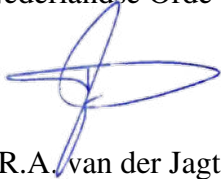
Kan dan de in het buitenland ingehouden dividendbelasting volledig worden verrekend met Nederlandse loonbelasting / inkomstenbelasting? (**vraag 11**) Kan de inhoudingsplichtige hiermee al rekening houden bij de inhouding van de loonheffingen? (**vraag 12**)

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

D. Tot slot

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.