

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Eerste Kamer der Staten-Generaal
T.a.v. de mevrouw W.A.J.M. van Dooren
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 20 november 2020

Betreft: Nader NOB-commentaar Pakket Belastingplan 2021

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft de behandeling van het Pakket Belastingplan 2021 in de Tweede Kamer met belangstelling gevolgd. Bij de behandeling van de wetsvoorstellen van het Pakket Belastingplan 2021 is een aantal – naar inzien van de Orde – relevante vragen uit eerdere commentaar van de Orde nog niet beantwoord (paragraaf 1). Daarnaast geeft de behandeling in de Tweede Kamer de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal aanvullende vragen en opmerkingen (paragraaf 2). Met betrekking tot de Wet beperking liquidatie- en stakingsverliesregeling (35 568), waarvan de parlementaire behandeling gelijkloopt met het pakket Belastingplan 2021, heeft de Orde eveneens nog een aanvullende vraag (paragraaf 3).

In de bijlagen treft u een integraal overzicht aan van de nu nog openstaande vragen.

Volledigheidshalve hierbij een overzicht van het tot nog toe geleverde NOB-commentaar ter zake van de wetsvoorstellen in het pakket Belastingplan 2021.

1. NOB-commentaar op het Pakket Belastingplan 2021, d.d. 2 oktober 2020;¹
2. NOB-commentaar op het Pakket Belastingplan 2021 (verliesverrekening);²
3. NOB-commentaar op het Pakket Belastingplan 2021 (BIK);³ en
4. Nader NOB-commentaar op Wet aanpassing box 3.⁴

¹ <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-het-pakket-belastingplan-2021>.

² <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-het-pakket-belastingplan-2021-bik-en-verliesverrekening>.

³ <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-het-pakket-belastingplan-2021-bik-en-verliesverrekening>.

⁴ <https://www.nob.net/nader-nob-commentaar-op-wet-aanpassing-box-3>.

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.

1

1. Overzicht openstaande vragen

Hier vindt u een overzicht van de vragen uit de eerdere NOB-commentaren ter zake van het pakket Belastingplan 2021. Al deze punten zijn nader in detail uitgewerkt in de bijlagen. In dit overzicht zijn de vragen van de Orde genummerd en aangegeven met '(vraag 1)'. Om de samenvatting, het integrale overzicht en het oorspronkelijke NOB-commentaar makkelijk te kunnen koppelen, is de oorspronkelijke nummering en verwijzing van vraag, paragraaf en tekstblok aangehouden.

Pakket Belastingplan 2021 (bijlage 1):

- *Wijzigingen in de belastingen van personenauto's en motorrijwielen Artikel XXIX, onderdeel A, B, C en E: vragen 11 tot en met 16.*
- *Voorkomen van vrijstelling door specifieke renteaftrekbeperking - Artikel XXV, onderdeel A, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel d Belastingplan 2021 (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969): vraag 7.*
- *Verduidelijken samenloop ATAD2 en earningsstrippingmaatregel - Artikel IV Rentebegrip artikel 15b Wet Vpb 1969 en artikel 15bd Wet Vpb 1969: vraag 18.*
- *Wet aanpassing box 3: vraag 44.*
- *Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen Wijziging van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II en de Woningwet: vraag 50.*
- *Missende onderwerpen:*
 - *Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting: vraag 56.*
 - *Kwalificerende buitenlandse belastingplicht: vraag 57.*
 - *Aanpassen anoniementarief (artikel 26b Wet LB): vraag 58.*
 - *Aanpassen WKR-eindheffingtarief (artikel 31a lid 2 Wet LB) aan de tariefsverlaging die 1 januari 2020 is doorgevoerd: vraag 59.*
- Pakket Belastingplan 2021 - BIK (bijlage 2): vragen A tot en met H.
- Pakket Belastingplan 2021 - verliesverrekening (bijlage 3): vragen I tot en met Z.
- Wet aanpassing box 3 (bijlage 4): De vragen in het nadere NOB-commentaar ter zake van de Wet aanpassing Box 3⁵ zijn in het geheel niet beantwoord.

2. Aanvullende vragen en opmerkingen

Technisch mankement in artikel 15b, zesde lid Wet Vpb 1969

De Orde vraagt zich af of in de in Artikel IV onder E. voorgestelde toevoeging aan artikel 15b lid 6 Wet Vpb 1969 sprake is van een onterechte beperking in de werkingssfeer. Op basis van

⁵ <https://www.nob.net/nader-nob-commentaar-op-wet-aanpassing-box-3>.

een letterlijke lezing van de voorgestelde bepaling worden onder rentelasten ter zake van geldlening slechts begrepen bedragen die door toepassing van artikel 12af lid 2 of 3 Wet Vpb 1969, worden geacht te bestaan uit rentelasten, onderscheidenlijk uit rentebaten. Het is echter ook denkbaar dat aan het tweede en/of derde lid van artikel 12af Wet Vpb 1969 niet wordt toegekomen doordat er geen sprake is van overige lasten (lid 2) noch van overige inkomsten (lid 3) maar *slechts* van rentelasten respectievelijk rentebaten.

De Orde neemt aan dat het de bedoeling van de wetgever is dat ook in dat geval de rentelasten dan wel rentebaten worden begrepen onder rentelasten ter zake van geldleningen voor de toepassing van artikel 15b Wet Vpb 1969. De Orde stelt daarom voor de woorden “*al dan niet*” toe te voegen aan het voorgestelde Artikel IV onder E (dikgedrukt en onderstreept in de onderstaande aangepaste tekst).

“E. Aan artikel 15b, zesde lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel d door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

*e. worden onder rentelasten ter zake van geldleningen mede begrepen: bedragen van dubbel in aanmerking genomen inkomen die op grond van artikel 12af, eerste lid, in aftrek komen bij het bepalen van de winst, voor zover deze bedragen **al dan niet** door de toepassing van artikel 12af, tweede of derde lid, worden geacht te bestaan uit renteaftrek, onderscheidenlijk uit rentebaten.”*

BIK en boetebepalingen

De Orde begrijpt niet het nut of de noodzaak van het voorgestelde artikel 29i Wet LB 1964. In het voorgestelde artikel 29i Wet LB 1964 wordt nu een bijzondere bestuurlijke boetemogelijkheid geïntroduceerd die louter ziet op de Baangerelateerde investeringskorting (BIK). Deze boetemogelijkheid getuigt naar de mening van de Orde niet van enige bescherming van de rechten van de belastingplichtige, daar in het voorstel de toepassing van artikel 5:53 Awb (het recht van belastingplichtige op een boeterapport en de mogelijkheid van het geven van zijn zienswijze) wordt uitgesloten. Dit is bij geen enkele andere fiscaalrechtelijke boete het geval. Ook maakt het voorgestelde artikel 29i Wet LB 1964 geen onderscheid tussen opzet of grove schuld, zoals bij andere boetebepalingen het geval is. Een onopzettelijke fout in de administratie of een gering gebrek in de aanlevering van gegevens wordt daardoor net zo zwaar bestraft als opzettelijke fraude. De Orde acht dit onjuist. In het algemeen acht de Orde het uit een oogpunt van wetssystematiek niet wenselijk om boetemogelijkheden in afzonderlijke wetten te introduceren, indien daarvoor geen goede grond is. De Orde verzoekt om het voorgestelde artikel 29i Wet LB 1964 op dit punt gelijk te trekken met de andere boetebepalingen in het fiscale recht.

Een oplossing kan hier gevonden worden in het toevoegen van de overtredingen van de voorgestelde artikelen 29g en 29h LB aan de gevallen als bedoeld in artikel 10a AWR. Artikel 10a AWR bevat dezelfde verplichting ter zake van het proactief informeren van de overheid

bij geconstateerde onjuistheden en maakt wel onderscheid tussen een ‘simpele’ fout en fraude. Er wordt aldus aangesloten bij de reeds ontwikkelde rechtsbescherming rondom boetes in de AWR en dan is er geen reden meer voor een afwijkende regeling in de loonbelasting; artikel 29i Wet LB 1964 kan dan vervallen. Gegeven het stadium waarin het wetsvoorstel zich thans bevindt, doet de Orde de suggestie om een hiertoe strekkende regeling vooruitlopend op een wetswijziging op te nemen in een beleidsbesluit.

Zorgbonus

Volgens de staatssecretaris is het onder de huidige wet- en regelgeving al mogelijk om de kosten (zorgbonus) aan te wijzen als werkkosten, omdat deze kosten voldoen aan het gebruikelijkheids criterium. Dit neemt niet weg dat wanneer de vrije ruimte met minder dan het totale bedrag aan bonussen wordt overschreden, de compensatie van 800 euro per zorgbonus (deels) moet worden terugbetaald. Of kan de staatssecretaris bevestigen dat er in dat geval geen terugbetaling hoeft plaats te vinden? Indien dat het geval is, kan de staatssecretaris ook bevestigen dat deze ‘extra subsidie’ à 800 euro, die niet hoeft te worden doorbetaald aan de werknemers, geen invloed heeft op andere belastingen (winst voor de inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting?), omdat deze in een later stadium wellicht moet worden terugbetaald wegens ontorechte compensatie voor de overschrijding van vrije ruimte van de werkkostenregeling?

Outplacement

Naar aanleiding van vragen van de VVD wordt benadrukt dat de verruiming van de gerichte vrijstelling voor studiekosten alleen betrekking heeft op artikel 31a, lid 2 onderdeel d Wet LB 1964 (studiekosten voor een beroep) en niet op artikel 31a, lid 2 onderdeel c Wet LB 1964 (studiekosten om in de bestaande functie 'bij te blijven'). De Orde vraagt zich af waarom studiekosten om 'bij te blijven' niet meer aan de orde zijn als de dienstbetrekking is beëindigd. Het is dan toch juist van belang dat werknemers hun bestaande functie kunnen blijven uitoefenen, bijvoorbeeld als er geen alternatief voorhanden is. Daarbij worden in onderdeel c van het tweede lid van artikel 31a ook de kosten van outplacement genoemd. Outplacement kan uit de aard van de zaak positief bijdragen aan een succesvolle overgang naar een nieuwe dienstbetrekking. Net als voor studiekosten geldt voor outplacement dat deze ook nog aan de orde kan zijn nadat de dienstbetrekking is geëindigd. De Orde vraagt zich af wat de reden is dat dergelijke kosten in dat geval niet belastingvrij kunnen worden vergoed.

Rigide uitleg wet- en regelgeving werkkostenregeling

Eerder heeft de Orde in het NOB-commentaar op het Pakket Belastingplan 2021 (BIK)⁶ een opmerking gemaakt over de rigide houding van de Belastingdienst ten aanzien van de werkkostenregeling en met name ten aanzien van het thuiswerken van werknemers. De Orde herhaalt de voorbeelden.

⁶ <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-het-pakket-belastingplan-2021-bik-en-verliesverrekening>.

- Ten aanzien van het uit de Arbeidsomstandighedenwet voortvloeiende verbod op de eigen bijdrage van de werknemer met betrekking tot de arbovoorziening, staat in artikel 44 van de Arbeidsomstandighedenwet: *“De kosten die zijn verbonden aan de naleving van de regels die bij of krachtens deze wet zijn gesteld, worden niet ten laste van de werknemers gebracht”*. De Belastingdienst meent dat ook de verlaging van het loon in het kader van een cafetariaregeling of IKB geldt als het ten laste brengen van kosten verbonden aan naleving van de Arbeidsomstandighedenwet. De Orde kan deze interpretatie niet volgen. Met name omdat volgens artikel 3 lid 1 aanhef en onder c van de Arbeidsomstandighedenwet de werkgever de arbovoorziening moet verstrekken, *“tenzij dat niet redelijkerwijs van hen kan worden gevergd”*. Om in dat geval toch te kunnen voldoen aan de bepalingen uit de Arbeidsomstandighedenwet ligt het op de weg dat werkgevers aan werknemers de mogelijkheid bieden een deel van hun loon te kunnen besteden aan arbovoorzieningen op de werkplek thuis en dat daarbij sprake is van het ten laste van de werknemer brengen van de kosten. Daarbij is het nog maar de vraag of een arbeidsrechtelijke bepaling van toepassing is op de fiscale wet- en regelgeving.
- De werkgever vergoedt of verstrekt in het kader van de arbovoorziening een bureau aan de werknemer voor zijn werkplek thuis. De werknemer kiest echter voor een luxere uitvoering, omdat deze beter bij zijn interieur past en hij neemt het meerdere bedrag voor eigen rekening. De Belastingdienst meent dat ook hier sprake is van een eigen bijdrage van de werknemer en keurt het toepassen van de gerichte vrijstelling voor arbovoorzieningen af. Ook deze interpretatie van de Belastingdienst van wet- en regelgeving kan de Orde niet volgen. De werkgever kiest in dit geval voor een bepaald bureau dat hij verstrekt of vergoedt. Dat de werknemer ervoor kiest om daaraan een extra bedrag uit te geven kwalificeert niet als eigen bijdrage.
- In het kader van het noodzakelijkheids criterium mag de werkgever bijvoorbeeld het internetabonnement thuis niet naar rato van de thuiswerkdagen vergoeden, anders zou er sprake zijn van een eigen bijdrage van de werknemer. Deze interpretatie van wet- en regelgeving kan de Orde ook niet volgen. De werkgever vergoedt in dat geval de werkelijke noodzakelijke kosten van internet. De overige kosten zijn kosten voor privégebruik; niet noodzakelijk voor de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.

De Orde suggereert om de staatssecretaris te vragen naar de reden van de rigide uitleg door de Belastingdienst.

Verliesverrekening

De Orde constateert dat, als het pakket Belastingplan 2021 is aangenomen, er drie afwijkende complexen van regels met betrekking tot de verliesverrekening zijn, te weten:

1. Inkomstenbelasting box 1: drie jaar achterwaarts en negen jaren voorwaarts.
2. Inkomstenbelasting box 2: één jaar achterwaarts en zes jaren voorwaarts.
3. Vennootschapsbelasting: één jaar achterwaarts en onbeperkt voorwaarts met een beperking tot maximaal 50 procent van de winst.

Nu de voorgestelde wijziging van de verliesverrekening in de vennootschapsbelasting niet wordt doorgetrokken naar box 2 in de inkomstenbelasting, gaat de koppeling verloren die er altijd was tussen de verliesverrekeningsregels in deze box en die in de vennootschapsbelasting. Om die reden pleit de Orde ervoor om dan de koppeling met de verliesverrekeningsregels in box 1 in de inkomstenbelasting te herstellen en de achterwaartse termijn te verlengen met twee jaren en de voorwaartse termijn met drie jaren. Ook de huidige coronacrisis dat naar verwachting meer dan in het verleden tot box-2-verliezen aanleiding zal geven, is hiervoor eveneens een belangrijk argument. En juist het aanmerkelijkbelangverlies in box 2 sowieso al moeilijk verrekenbaar, aangezien dit – in beginsel, afgezien van de belastingkortingsregeling van artikel 4.53 Wet IB 2001 – alleen met inkomen in box 2 mag worden verrekend, wat ook de reden is geweest om in 2001 de belastingkortingsregeling van artikel 4.53 Wet IB 2001 in te voeren. Voorts leidt het gelijktrekken van de verliesverrekeningsregels in box 2 met die in box 1 ook tot vereenvoudiging van de wetgeving, aangezien er dan nog maar twee ‘systemen’ van verliesverrekening zijn – één in de inkomstenbelasting en één in de vennootschapsbelasting – in plaats van drie. De Orde verzoekt daarom met klem om de eerdere keuze te heroverwegen en de verliesverrekeningstermijnen in box 2 gelijk te trekken met die in box 1.

Verliesverrekening en samenloop met de fiscale eenheid

De Orde verzoekt om te bevestigen dat bij de verrekening van voorvoegingsverliezen de franchise / verliesverrekenruimte van artikel 20 lid 2 tweede volzin Wet Vpb 1969 per maatschappij moet worden toegepast. Voor de duidelijkheid geeft de Orde hieronder een voorbeeld. De Orde vraagt deze uitwerking te bevestigen.

Voorbeeld

BV M maakt in jaar 1 een verlies van 1 miljoen euro. BV D maakt in jaar 1 een verlies van 1,5 miljoen euro. Met ingang van jaar 2 gaan BV M en BV D een fiscale eenheid aan en maakt BV M een zelfstandige winst van 1 miljoen euro en BV D zelfstandig een winst van 1,3 miljoen euro. Op basis van de wettekst leidt de Orde af dat:

- BV M 1 miljoen euro kan verrekenen; én
- BV D 1,150 miljoen euro kan verrekenen (€ 1.000.000 + 50% van het surplus van 300.000 euro).

Indien de wetgever een andere uitwerking voorstaat, verzoekt de Orde deze uitwerking te geven.

Wet differentiatie overdrachtsbelasting

Bij amendement is een woningwaardegrens van 400.000 euro toegevoegd aan de startersvrijstelling. Deze gaat gelden vanaf 1 april 2021. De Orde merkt hierover op dat:

- deze drempel leidt tot regionale ongelijkheid. Starters in de regio Amsterdam zullen bijvoorbeeld vrijwel geen gebruik kunnen maken van de startersvrijstelling. De vraag is of

hierdoor de doelstelling van het wetsvoorstel niet wezenlijk wordt uitgehouden en of dit leidt tot ongewenste ongelijke behandeling;

- deze benadering in potentie tot discussies leidt bij transacties rondom de 400.000 euro-grens. Niet onaannemelijk is dat zich discussies gaan voordoen over de waarde van eventuele meegekochte roerende zaken om onder de 400.000 grens te blijven. Dit leidt tot extra werk bij de Belastingdienst en het notariaat.

Meer in het algemeen merkt de Orde op dat wetgeving die bij amendement is gewijzigd veelvuldig veel technische vragen oplevert. Om de wetgevingskwaliteit te bewaken zou de Orde pleiten voor een extra officiële wetsgevingskwaliteitscheck voor aangemelde amendementen.

3. Wet beperking liquidatie- en stakingsverliesregeling

In deze wet wordt onderscheid gemaakt tussen een direct, passief en ter belegging gehouden onroerende zaak in een non-EU/EER-land en een indirect, via een non-EU/EER-vennootschap, ter belegging gehouden onroerende zaak. In het eerste geval is/blijft een stakingsverlies ‘gewoon’ aftrekbaar op basis van het voorgestelde artikel 15i lid 4 Wet Vpb 1969 en in het tweede geval niet. De gegeven motivering voor dit onderscheid is EU-rechtelijk, een direct (passief) gehouden OG buiten de EU valt onder het vrije kapitaalverkeer. Hoewel deze motivering op basis van de huidige stand van de jurisprudentie valt te verdedigen, vraagt de Orde zich af of de uitkomst (direct OG wel/indirect OG niet beschermd) logisch en wenselijk is. Het wetsvoorstel beoogt juist direct ondernemen, door middel van een vaste inrichting, en indirect ondernemen, door middel van een lichaam, wat het liquidatie- en stakingsverlies betreft gelijk te behandelen. Als het zo is dat op grond van het EU-recht een uitzondering moet worden gemaakt voor passief gehouden directe beleggingen in vastgoed, dan zou diezelfde uitzondering naar de mening van de Orde ook moeten worden gemaakt voor indirect, via een lichaam, gehouden passieve beleggingen in vastgoed. Het EU-recht verbiedt ook niet om de directe situatie door te trekken naar de indirecte situatie. Graag verneemt de Orde de mening van de staatssecretaris hieromtrent.

Voorts is het effect van de reparatie in artikel 13j lid 2 Wet VPB 1969 bij nota van wijziging dat de belastingplichtige na de splitsing van de te liquideren deelneming zelfs niet meer de vaste aftrek van 5 miljoen euro kan benutten. De Orde kan er begrip voor hebben dat de mogelijkheid is gerepareerd dat door middel van een splitsing meerdere malen het vaste bedrag van 5 miljoen euro kan aftrekken, waar zonder de splitsing slechts eenmaal het vaste bedrag van 5 miljoen euro kan worden afgetrokken. Maar effect van de voorgestelde reparatie is dat de belastingplichtige nu ook niet meer eenmaal het vaste bedrag van 5 miljoen euro kan aftrekken. De Orde kwalificeert dit als overkill en verzoekt een meer proportionele regeling te treffen zodat de belastingplichtige na de splitsing niet slechter af is dan vóór de splitsing.

4. Ten slotte

De Orde suggereert de staatssecretaris om een reactie te vragen op de hiervoor en in de bijlagen aangegeven punten.

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

Bijlage 1: Integraal overzicht van onbeantwoorde vragen uit het NOB-commentaar van 2 oktober 2020 op het pakket Belastingplan 2020⁷

4. Voorkomen van vrijstelling door specifieke renteaftrekbeperking

Artikel XXV, onderdeel A, en artikel XLII, eerste lid, onderdeel d (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

1. In de Nota naar aanleiding van het Verslag Belastingplan 2021 wordt aandacht besteed aan valutafluctuaties ter zake van een 10a-schuld op grond waarvan in het ene jaar een op grond van artikel 10a Wet Vpb 1969 niet-aftrekbaar valutaverlies kan ontstaan en in een volgend jaar een wel belaste valutawinst op dezelfde schuld ontstaat. Het kabinet onderkent dit effect, maar ziet – omdat het een antimisbruikmaatregel betreft – geen reden dit effect weg te nemen. Dit argument om overkill bewust in stand te laten, heeft het kabinet ook gebruikt bij bijvoorbeeld de CFC-regeling van artikel 13ab Wet Vpb 1969 en de Wet bronbelasting 2021. De Orde is van mening dat ook in het kader van antimisbruikmaatregelen zorgvuldige, proportionele wetgeving mag worden verwacht en betreurt het dat de wetgever zich kennelijk steeds vaker aan dit uitgangspunt onttrekt. De Orde verzoekt de wetgever de overkill in artikel 10a Wet Vpb 1969 alsnog weg te nemen evenals de voornoemde overkill in de cfc-regeling en de Wet Bronbelasting 2021. (*vraag 7*)

5. Wijzigingen in de belastingen van personenauto's en motorrijwielen Artikel XXIX, onderdeel A, B, C en E (artikelen 1, 2, 5 en 7 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

2. Ter zake van de voorgenomen wijziging van het belastbare feit voor de bpm⁸ wijst de Orde er op dat de vervroeging van het belastbare feit ook gevolgen kan hebben voor de heffing van btw. Onder de huidige bpm-regels voldoet de importeur of autodealer veelal in naam en voor rekening van zijn klant de bpm bij de tenaamstelling van het voertuig in het kentekenregister. Voor de btw-heffing kan de bpm dan worden behandeld als een doorlopende post, waardoor geen btw over het bpm-bedrag in rekening hoeft te worden gebracht. Onder de voorgestelde wijziging van de bpm-regels zal de importeur of autodealer vaker in eigen naam en voor eigen rekening het bpm-bedrag voldoen. Voor de btw is dan niet langer sprake van een doorlopende post, met als gevolg dat de 'doorbelasting' van de bpm met btw wordt belast.⁹ De Orde geeft in overweging te verduidelijken of, en zo ja in welke situaties, het vervroegen van het belastbaar feit en

⁷ <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-het-pakket-belastingplan-2021>.

⁸ Wijziging van het belastbare feit van het moment van tenaamstelling naar het moment van inschrijving van het voertuig in het kentekenregister.

⁹ Zie onderdeel 4.1 van het Besluit van 29 juni 2018, nr. BLKB 2018/84956 (Omzetbelasting, maatstaf van heffing).

het aanpassen van de artikelen 5 (belastingplichtige) en 7 (aangifteplicht) van de Wet BPM tot gevolg heeft dat de importeur of autodealer het bpm-bedrag in eigen naam en voor eigen rekening voldoet. (*vraag 11*)

3. Als dat zo is, dan vraagt de Orde zich af of dit een voorzien effect is van de voorgestelde bpm-regels, te meer nu deze gevolgen in de MvT op het Belastingplan 2021 niet aan de orde komen. (*vraag 12*) Hierbij merkt de Orde op dat de huidige praktijk van het voor de btw behandelen van bpm als (quasi-)doorlopende post mede gebaseerd is op de parlementaire geschiedenis bij de totstandkoming van de huidige bpm.¹⁰ Als hier sprake is van een onvoorzien effect, dan geeft de Orde in overweging om dit te expliciteren in de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel en onderdelen 4.1 en/of 4.2 van het bovengenoemde besluit zo nodig aan te passen zodat de bpm als een (quasi-)doorlopende post kan blijven worden behandeld, waardoor het cascade-effect van heffing van btw over bpm wordt voorkomen. (*vraag 13*)
4. Daarnaast vraagt de Orde zich af of de nieuwe bpm-regels invloed hebben op onderdeel 4 van het Besluit van 25 januari 2007.¹¹ (*vraag 14*) Daarin is goedgekeurd dat de bpm die een leasemaatschappij aan een lessee doorberekent onder de bepaalde voorwaarden als een doorlopende post wordt beschouwd. Een van de voorwaarden voor die goedkeuring is dat de leasemaatschappij de bpm feitelijk heeft afgedragen. De Orde vraagt zich af of onder ‘afgedragen’ moet worden begrepen dat de leasemaatschappij belastingplichtige is voor de bpm. Indien dat het geval is, dan zou de goedkeuring onder de voorgestelde bpm-regels niet meer gelden, omdat de importeur / fabrikant van de auto’s het bpm-bedrag veelal in eigen naam en voor eigen rekening zal afdragen. (*vraag 15*) De Orde geeft in overweging om op dit punt duidelijkheid te creëren. (*vraag 16*)

6. Verduidelijken samenloop ATAD2 en earningsstrippingmaatregel

Artikel IV (artikelen 12aa, 12ab, 12ae, 12af, 15b en 15bd van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Volgorde bij samenloop met andere bepalingen

5. De Orde verwijst naar het in de Nota naar aanleiding van het Verslag gegeven antwoord (p. 18) op de vraag over de volgorde tussen toepassing van de antihybridemismatchmaatregelen en andere bepalingen zoals artikel 10, artikel 10a en artikel 10b Wet Vpb 1969. De Orde vraagt zich af of de in het antwoord beschreven volgorde kan leiden tot dubbele niet-af trek. (*vraag 18*) Een dergelijke uitkomst zou niet passen bij de geest van de antihybridemismatchmaatregelen, die immers geen uitkomsten

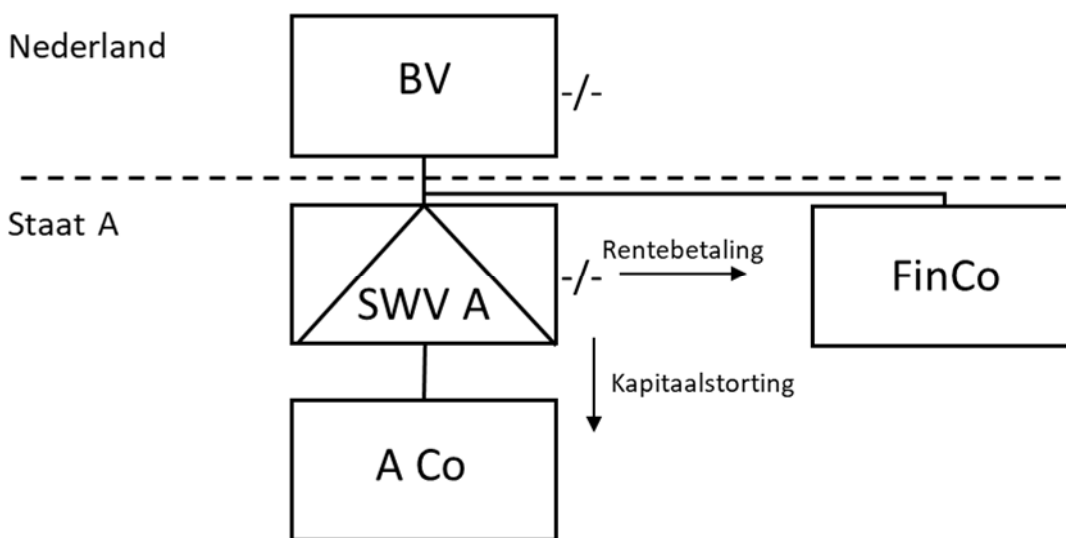
¹⁰ Tweede Kamer, 1992-1993, 22 868, nr. 3, p. 7-10 en nr. 7, p. 5.

¹¹ Besluit van 25 januari 2007, nr. CPP2006/2847M (Omzetbelasting, leasing).

van dubbele niet-af trek beogen maar slechts situaties van dubbele aftrek willen bestrijden door de aftrek eenmaal te beperken. De Orde verduidelijkt dit aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

BV houdt een belang in samenwerkingsverband A (SWV A). SWV A kwalificeert als transparant voor Nederlandse belastingdoeleinden en als non-transparant voor de belastingheffing in Staat A. Het samenwerkingsverband houdt alle aandelen in A Co, een entiteit die zowel voor Nederlandse belastingdoeleinden als voor de belastingheffing in Staat A als non-transparant kwalificeert. Het samenwerkingsverband trekt een rentedragende schuld aan van een verbonden lichaam (FinCo). Deze schuld wordt gebruikt voor een kapitaalstorting in A Co. Door de transparantie van SWV A voor Nederlandse belastingdoeleinden wordt de schuld aan FinCo gezien als een schuld van BV en de kapitaalstorting in A Co als een kapitaalstorting door BV. Omdat de schuld is gebruikt om een kapitaalstorting te financieren, valt de rente op deze schuld bij BV onder de aftrekbeperking van artikel 10a Wet Vpb 1969 en valt, indien de wettelijke volgorde doorslaggevend is, nadrukkelijk niet onder artikel 12aa lid 1 onderdeel g Wet Vpb 1969.



Staat A is een lidstaat van de Europese Unie die ATAD 2 op dezelfde wijze heeft geïmplementeerd als Nederland. Stel dat Staat A de positie inneemt dat aldaar niet voldaan is aan de vereisten van (het lokale equivalent van) artikel 12aa, lid 4 Wet Vpb 1969, omdat Nederland de aftrek niet weigert op grond van de antihybridemismatchbepalingen maar op grond van artikel 10a Wet Vpb. Indien Staat A deze positie inneemt, is de rente nergens aftrekbaar: in Nederland niet op grond van artikel 10a Wet Vpb en in Staat A niet op grond van de antihybridemismatchmaatregelen. Dit resulteert in dubbele belasting (dubbele niet-af trek) wat verder gaat dan het doel van

de ATAD 2 en de Nederlandse implementatie (hierbij wordt ook verwezen naar de motie-Essers¹²).

9. Wet aanpassing box 3

Wet aanpassing box 3 (Artikelen 5.2, 5.5, 9.4, 9.4a, 9.6 en 10.1 Wet IB 2001; artikelen 7a en 56a AWR, artikel 7 Awir, artikel 2a Wet op de zorgtoeslag, artikel 1 Wet op het kindgebonden budget, artikel 19 Wet uitkeringen vervolgingslachtoffers 1940-1945, diverse artikelen Wet op de rechtsbijstand, diverse artikelen Wet bevordering eigenwoningbezit)

6. Met de nu voorgestelde aanpassing, evenals met een verhoging van het heffingvrije vermogen, wordt invulling gegeven aan onze eerdere opmerking in de NOB-notitie van 3 juli 2020,¹³ dat het wenselijk is om een tegemoetkoming op te nemen voor diegene die na het bereiken van de AOW-leeftijd is aangewezen op zijn in privé (in box 3) opgebouwde vermogen. De Orde merkt op dat dit wetsvoorstel evenwel geen oplossing biedt voor het wezenlijke probleem van box 3, namelijk dat een forfaitair inkomen wordt belast in plaats van het werkelijke inkomen. Hoe meer de tijd voortschrijdt, des te nadrukkelijker komt daarmee de juridische (on)houdbaarheid van box 3 in beeld. Met de nu gekozen oplossing van het verhogen van het heffingvrij vermogen, wordt voor veel zogenoemde kleine spaarders het probleem opgelost respectievelijk beperkt. Waarom is gekozen voor een oplossing waarbij de rekening daarvan voor een groot gedeelte wordt neergelegd bij de andere box-3-belastingplichtigen? (*vraag 44*) Voor hen neemt de belastingdruk toe, terwijl de werkelijke rendementen van risicoarme beleggingsvormen eerder verder zijn gedaald. Enerzijds omdat het tarief stijgt naar 31 procent en anderzijds omdat de drie schijven van de vermogensmix worden ‘teruggezet’ naar de stand van het jaar 2017. Via herijking van de schijfgrenzen wordt in feite vier jaar (2018-2021) inflatiecorrectie ongedaan gemaakt. Bovendien lijkt de herijking van de schijven in strijd te zijn met de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever bij wijziging van box 3 per 1 januari 2017. Tegelijkertijd worden de parameters in dit verband niet aangepast.
7. De Tweede Kamer heeft met betrekking tot box 3 een motie aangenomen, waarin het kabinet wordt verzocht te onderzoeken of en hoe belastingplichtigen de mogelijkheid kan worden geboden om te kiezen voor een heffing op basis van het werkelijke rendement. De Orde vraagt of al meer bekend is over het tijdspad van dit onderzoek en per wanneer box 3 zal zijn omgevormd in een heffing naar het werkelijke rendement.

¹² Eerste Kamer 2019/2020, 35 241, nr. H.

¹³ <https://www.nob.net/nob-bied-belastingplichtigen-de-optie-om-op-basis-van-werkelijk-rendement-te-worden-belast>.

10. Eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen**Wijziging van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II en de Woningwet (eenmalige huurverlaging huurders met een lager inkomen)**

8. Hoewel de eenmalige huurverlaging voor huurders met een lager inkomen niet direct een fiscaal wetsvoorstel is, ziet de Orde toch aanleiding om hier enkele beknopte opmerkingen bij te maken ter zake van diverse problemen die de Orde bij dit wetsvoorstel constateert.
9. De groep huurders die eenmalig recht krijgt op een permanente huurverlaging (wegens een te laag inkomen ten opzichte van een (te) hoge huur, bijvoorbeeld omdat men werkloos is geworden of de omzet heeft zien dalen), is beperkt tot huurders die huren van een woningcorporatie. De Orde plaatst vraagtekens bij dit onderscheid. (*vraag 50*) Huurders van niet-woningcorporaties die zich in dezelfde omstandigheden bevinden, zullen mogelijk juridische procedures starten waarin een gelijke behandeling wordt geëist. De Orde vreest dat het in dit wetsvoorstel gemaakte onderscheid in rechte geen stand zal houden.

I. Missende onderwerpen**11. Inhoudingsvrijstelling dividendbelasting**

10. In de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 is, na aanneming van de motie-Van Vliet,¹⁴ in artikel 4a van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) een nieuwe inhoudingsvrijstelling geïntroduceerd voor lichamen die niet aan de heffing van vennootschapsbelasting zijn onderworpen, zoals pensioenfondsen, stichtingen, verenigingen en overheidslichamen die geen materiële onderneming drijven. Voor deze lichamen geldt thans de teruggaafregeling van artikel 10 Wet DB 1965, wat voor deze lichamen leidt tot een liquiditeitsnadeel en tot het onnodig rondpompen van geld. De inwerkingtreding van deze inhoudingsvrijstelling zou plaatsvinden bij koninklijk besluit, omdat dit pas mogelijk was, nadat deze inhoudingsvrijstelling in de digitale ICT-systemen van de Belastingdienst was verwerkt.¹⁵
11. In zijn brief van 5 april 2018¹⁶ heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën aangegeven inwerkingtreding van deze inhoudingsvrijstelling niet verder door te zetten, omdat toen nog het voornemen bestond om de dividendbelasting volledig af te schaffen

¹⁴ Kamerstukken II 2014/15, 34220, nr. 9.

¹⁵ Kamerstukken II 2016/17, 34554, nr. 3, p. 6, bijlage.

¹⁶ Fiscale moties en toezeggingen Tweede Kamer, met kenmerk 2018-0000049236.

en dit niet opwoog tegen de kosten die moesten worden gemaakt om de ICT-systemen van de Belastingdienst geschikt te maken voor deze inhoudingsvrijstelling. Gelet op de ontwikkelingen destijds – de voorgenomen afschaffing van de dividendbelasting – was dit alleszins logisch.

12. Inmiddels is duidelijk dat de dividendbelasting niet is of zal worden afgeschaft, zodat er naar de mening van de Orde nu alle reden is om de inhoudingsvrijstelling van artikel 4a Wet DB 1965 zo spoedig mogelijk in de ICT-systemen van de Belastingdienst te verwerken en in werking te laten treden. De ratio van deze vrijstelling – het voorkomen van liquiditeitsnadeel en het onnodig rondpompen van geld – geldt immers thans nog steeds. De Orde beveelt daarom dringend aan deze inhoudingsvrijstelling zo spoedig mogelijk te verwerken in de software van de Belastingdienst en in werking te laten treden. *(vraag 56)*

12. Kwalificerende buitenlandse belastingplicht

13. De Orde constateert dat nu voor het vierde jaar op rij opnieuw niet de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen van artikel 7.8 Wet IB 2001 wordt aangepast aan het Spaanse voetbalmakelaarsarrest van het Hof van Justitie EU.¹⁷ De Orde heeft hiervoor, sinds het Belastingplan 2018, eerder aandacht gevraagd in haar commentaren.
14. Inmiddels is het in de nota naar aanleiding van het verslag Eerste Kamer bij het pakket Belastingplan 2019 toegezegde beleidsbesluit verschenen. Zie het besluit van 3 december 2019¹⁸ waarin genoemd arrest van het Hof van Justitie is gecodificeerd, met terugwerkende kracht tot en met de datum van het arrest. Ingevolge dit beleidsbesluit is dit geschied “*voortuitlopend op wetgeving*”. De Orde constateert nu dat deze wetgeving tot op heden nog steeds niet is verschenen, niet in de Fiscale verzamelwet 2021 van afgelopen voorjaar en evenmin in het pakket Belastingplan 2021. De Orde beveelt daarom dringend aan artikel 7.8 Wet IB 2001 op de kortst mogelijke termijn in overeenstemming te brengen met de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU en wel met terugwerkende kracht tot en met de datum van het arrest van het Hof van Justitie EU. *(vraag 57)*

¹⁷ HvJ EU 9 februari 2017, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102.

¹⁸ Besluit Inkomstenbelasting. Buitenlandse belastingplichtigen; Pro-rata-af trek persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen als niet is voldaan aan de 90%-eis, 3 december 2019, nr. 2019-184103, Staatscourant 2019, 66192.

13. Aanpassen anoniementarief (artikel 26b Wet LB)

15. De Orde constateert dat het anoniementarief nog altijd op 52 procent is vastgesteld, terwijl het toptarief voor de inkomsten- en loonbelasting per 1 januari 2020 is verlaagd naar 49,5 procent. De Orde had verwacht dat bij de wetsvoorstellen van het pakket Belastingplan 2021 deze omissie hersteld zou worden. De Orde wijst op de risico's voor de Belastingdienst die samenhangen met een anoniementarief dat hoger is dan het reguliere toptarief. Verwezen wordt naar het WFR-artikel van C. Overduin.¹⁹ De Orde verzoekt een verlaging van het anoniementarief naar 49,5 procent (en in het verlengde daarvan: alle regelingen en tabellen die daaraan gekoppeld zijn, eveneens aan te passen) alsnog door te voeren, bij voorkeur met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2020. *(vraag 58)*

14. Aanpassen WKR-eindheffingstarief (artikel 31a lid 2 Wet LB) aan de tariefsverlaging die 1 januari 2020 is doorgevoerd

16. De Orde merkt op dat ondanks de verlaging van de belastingtarieven per 1 januari 2020, het eindheffingstarief in de werkkostenregeling ongewijzigd op 80 procent is blijven staan. Omdat het WKR-eindheffingstarief in de kern een mixpercentage is van alle reguliere belastingtarieven in het reguliere schijvenmodel van de Wet IB 2001, behoorde per 1 januari 2020 het 80%-tarief verlaagd te worden naar bijvoorbeeld 75 procent. De Orde verzoekt dit alsnog door te voeren. *(vraag 59)* De Orde verwijst hierbij naar tekstblok 7 in de Bijlage bij het NOB-commentaar van 4 oktober 2019 inzake het Belastingplan 2020 waar dit nader is uitgewerkt.²⁰

¹⁹ WFR 2020/40, C. Overduin, "Anoniementarief 2020 speelt de kwaadwillende inhoudingsplichtige in de kaart ...".

²⁰ https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/nob-commentaar_-_pakket_belastingplan_2020_inclusief_bijlage.pdf.

Bijlage 2: Integraal overzicht van onbeantwoorde vragen uit het NOB-commentaar van 16 oktober 2020 op de Baangerelateerde Investeringskorting²¹

(...)

1.5 De Orde wijst in dit verband ook op het voorgestelde artikel 3.29d Wet IB 2001 dat zich nu eerder tegen de belastingplichtige lijkt te keren, terwijl uit de toelichting blijkt dat die te zijnen voordeel strekt doordat de afschrijvingsbasis van het bedrijfsmiddel in stand wordt gelaten (wat leidt tot hogere afschrijvingen). Voor de belastingplichtige is het dan fiscaal gunstiger om de BIK wel in mindering te brengen op de kostprijs van het bedrijfsmiddel. De BIK blijft dan in het jaar van toekenning namelijk vooralsnog onbelast met IB of Vpb en wordt gespreid belast over de levensduur van het bedrijfsmiddel door middel van de lagere afschrijvingen. Dus als inderdaad is bedoeld dat de BIK belast is met IB of Vpb, beveelt de Orde aan het voorgestelde artikel 3.29d Wet IB te schrappen (*vraag A*).

(...)

1.8 Een BIK-inhoudingsplichtige vraagt de BIK-verklaring aan door een aanvraag in te dienen bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO). Als BIK-inhoudingsplichtige kwalificeert hierbij een natuurlijk persoon die of een lichaam dat inhoudingsplichtige is en die of dat een of meer baangerelateerde investeringen doet, voor zover die persoon of dat lichaam voor die investeringen, afgezien van de omvang daarvan, in aanmerking komt voor de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, bedoeld in artikel 3.41 van de Wet inkomstenbelasting 2001. De Orde merkt op dat een BIK-inhoudingsplichtige over meerdere loonheffingnummers kan beschikken. De investeringen in bedrijfsmiddelen zijn in een dergelijke situatie in de regel niet aan één loonheffingsnummer toe te rekenen. De Orde vraagt zich af op welke wijze in dit geval de BIK-verklaring dient te worden aangevraagd (*vraag B*). Een oplossing kan worden gevonden door – analoog aan de fiscale eenheid - toe te staan de BIKverklaring op één loonheffingsnummer aan te vragen. In de aanvraag dient dan te worden verzocht om een toedeling van de afdrachtvermindering over de verschillende loonheffingsnummers waarover de BIK-inhoudingsplichtige beschikt. Als de BIK-inhoudingsplichtige geen verdeling aangeeft, kan de afdrachtvermindering slechts worden toegepast op het loonheffingsnummer waarop de aanvraag heeft plaatsgevonden. De gehele BIK-afdrachtvermindering van de betreffende aanvraag zal dan aan dit loonheffingsnummer worden toebedeeld.

²¹ <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-het-pakket-belastingplan-2021-bik-en-verliesverrekening>.

1.9 Uit de toelichting blijkt dat de BIK nog nader zal worden uitgewerkt in een algemene maatregel van bestuur (AMvB). De Orde verzoekt die AMvB in concept beschikbaar te stellen, zodat die deel kan uitmaken van de parlementaire beraadslaging (*vraag C*).

(...)

1.11 De Orde leidt uit de tekst en de toelichting bij artikel 29h lid 1 en 5 WVA af dat de toedeling van een correctie-BIK-verklaring over inhoudingsplichtigen binnen een fiscale eenheid niet noodzakelijkerwijs hoeft overeen te komen met de oorspronkelijke verdeling conform de BIK-verklaring ex het voorgestelde artikel 29f lid 2 onderdeel d WVA, maar dat RVO discretionaire ruimte heeft om tot een andere verdeling te komen. De Orde verzoekt dit te bevestigen (*vraag D*). Zo ja, dan verzoekt de Orde aan te geven wat de achtergrond hiervan is en welke criteria RVO in dit kader zal hanteren (*vraag E*). De Orde geeft in overweging om het initiatief tot verdeling van de correctie-BIK-verklaring bij de inhoudingsplichtige te laten die de BIK namens de fiscale eenheid heeft aangevraagd. Deze inhoudingsplichtige heeft immers ook de initiële toedeling voor haar rekening genomen.

(...)

1.12 De Orde verzoekt in te gaan op de samenloop van de BIK met de fiscale eenheid, juridische fusie en juridische splitsing. In het bijzonder heeft de Orde de volgende vragen:

(...)

- De Orde verzoekt om aan te geven op welke wijze de BIK-aanspraak overgaat bij een juridische afsplitsing en een juridische zuivere splitsing. Volgt de BIK-aanspraak dan mee het bedrijfsmiddel of de werknemers / de inhoudingsplichtige? (*vraag F*)
- De Orde vraagt te bevestigen dat het arrest van de Hoge Raad, BNB 1992/128 van overeenkomstige toepassing is voor de BIK? (*vraag G*)
- De Orde vraagt te bevestigen dat ook sprake is van ‘betalen’ in de zin van de BIK-regeling indien sprake is van de financial lease van een bedrijfsmiddel. (*vraag H*)

Bijlage 3: Integraal overzicht van onbeantwoorde vragen uit het NOB-commentaar van 16 oktober 2020 op de eerste nota van wijziging Belastingplan 2021 (35 572; beperking verliesverrekening)²²

(...)

2. Algemene opmerkingen

(...)

Voorts merkt de Orde op dat in het wetsvoorstel specifiek is opgenomen dat verliezen die stammen uit boekjaren die zijn aangevangen vóór 1 januari 2013, niet in de verliesverrekeningsmaatregelen worden meegenomen, maar verrekenbaar blijven volgens het regime zoals dat geldt tot en met 31 december 2021. De Orde acht deze grens enigszins arbitrair, aangezien er voorbeelden te bedenken zijn waarin een verlies is ontstaan in een boekjaar dat voor 1 januari 2013 is aangevangen, maar (op basis van het tot en met 31 december 2021 geldende regime) nog verrekenbaar is met een eventuele winst uit een boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2022. Een verlies stammend uit een boekjaar dat is aangevangen op 1 juli 2012 en geëindigd op 31 december 2013, is immers in principe verrekenbaar met een winst uit een boekjaar dat op 1 januari 2022 is aangevangen. Bovendien zijn er ook situaties denkbaar, waarbij verliezen zijn ontstaan in boekjaren die op of na 1 januari 2013 zijn aangevangen maar als gevolg van verkorte boekjaren (bijvoorbeeld door voeging in fiscale eenheid) niet meer verrekenbaar zijn in 2022. De Orde stelt daarom voor om alle verliezen die per 1 januari 2020 nog bestaan (of aansluitend bij de formulering in de toelichting: ultimo 2019 nog verrekenbaar zijn) onder de nieuwe regeling te laten vallen (vanaf 1 januari 2022). *(vraag I)* Deze verruiming heeft betrekking op een beperkt aantal extra verliezen (e.g. verliezen ontstaan in 2011 en later) maar maakt de regeling consistent en administratief eenvoudiger doordat alle verliezen meegaan in het nieuwe systeem.

(...)

4. Samenloop andere regelingen in de vennootschapsbelasting

(...)

a. Kwijtscheldingswinstvrijstelling

De Orde meent dat het belangrijk is de samenloop tussen de nieuwe verliesverrekeningsmaatregelen en de kwijtscheldingswinstvrijstelling van artikel 3.13 lid 1 onderdeel a van de Wet inkomstenbelasting 2001 (**Wet IB 2001**), die op grond van artikel 8 lid

²² <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-het-pakket-belastingplan-2021-bik-en-verliesverrekening>.

1 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (**Wet Vpb 1969**) ook voor de vennootschapsbelasting geldt, te regelen. De kwijtscheldingswinstvrijstelling heeft immers tot doel om ondernemingen die in zwaar weer verkeren, en als gevolg waarvan een crediteur een schuld aan die onderneming op zakelijke gronden kwijtscheldt, te ontzien door die kwijtscheldingswinst vrij te stellen. Zonder deze vrijstelling zou een dergelijke kwijtschelding immers tot belastbare winst bij de schuldenaar leiden, wat ertoe leidt dat de onderneming die in zwaar weer verkeert, met een additionele belastinglast geconfronteerd zou worden.

Blijkens de wettekst kan de kwijtscheldingswinstvrijstelling slechts worden toegepast op het bedrag aan kwijtscheldingswinst dat uitgaat boven het bedrag aan beschikbare verliezen. Zonder samenloopbepaling tussen de nieuwe verliesverrekeningsmaatregelen en de kwijtscheldingswinstvrijstelling zou toepassing van de nieuwe verliesverrekeningsmaatregelen ertoe kunnen leiden dat een schuldenaar, ondanks toepassing van de kwijtscheldingswinstvrijstelling, toch belasting verschuldigd is in het geval de schuldenaar over voorwaarts verrekenbare verliezen beschikt. Toepassing van de nieuwe verliesverrekeningsmaatregelen leidt er namelijk toe dat het deel van de kwijtscheldingswinst dat niet onder de vrijstelling valt (dat wil zeggen een bedrag gelijk aan de beschikbare verliezen), slechts voor 50 procent gecompenseerd kan worden met verliezen, voor zover die winst meer dan 1 miljoen euro bedraagt.

De Orde illustreert bovenstaande aan de hand van het volgende voorbeeld:

Een belastingplichtige beschikt over 5 miljoen euro aan voorwaarts verrekenbare verliezen. Deze belastingplichtige behaalt een kwijtscheldingswinst van 7 miljoen euro als enige resultaat. Op basis van het wetsvoorstel omtrent de verliestemporiseringsmaatregel, in combinatie met de kwijtscheldingswinstvrijstelling, meent de Orde dat dit als volgt zou uitwerken:

	Uitwerking zonder temporiseringsmaatregel	Uitwerking met temporiseringsmaatregel
Kwijtscheldingswinst	€ 7 miljoen	€ 7 miljoen
Compensabele verliezen	-/- € 5 miljoen	-/- € 5 miljoen
Kwijtscheldingswinstvrijstelling	-/- € 2 miljoen	-/- € 2 miljoen
Belastbare winst	€ 5 miljoen	€ 5 miljoen
Verliesverrekening	-/- € 5 miljoen	-/- € 3 miljoen ²³
Belastbaar bedrag	nihil	€ 2 miljoen

Gezien het doel van de kwijtscheldingswinstvrijstelling acht de Orde deze uitkomst ongewenst. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook hiervoor een samenloopbepaling in het

²³ Het verrekenbare verlies bedraagt € 1 miljoen (de franchise) + € 2 miljoen (50% van de belastbare winst na aftrek van de franchise).

wetsvoorstel op te nemen, op basis waarvan de niet vrijgestelde kwijtscheldingswinst volledig kan worden gecompenseerd met de voorwaarts verrekenbare verliezen. **(vraag J)**

b. Antiwinstdrainage - compenserende heffingstoets

De Orde vraagt graag ook aandacht voor de samenloop van de nieuwe verliesverrekeningsregels met de antiwinstdrainageregels van artikel 10a Wet Vpb 1969, meer specifiek de compenserende-heffingstoets zoals opgenomen in het derde lid onderdeel b van genoemde bepaling. Als gevolg van de voorgestelde temporiseringsregel kan een Nederlandse crediteur met verrekenbare verliezen zich in een belastingbetalende positie bevinden. Abstraherend van de franchise, de rentebaten zullen in elk geval voor 50 procent in de belastingheffing worden betrokken. Hoewel dit ondervangen lijkt door de woorden “*per saldo een belastingheffing naar de winst of het inkomen wordt geheven welke naar Nederlandse maatstaven redelijk is*”, verzoekt de Orde te bevestigen dat in voorkomende gevallen inderdaad een beroep op de compenserende-heffingstoets mogelijk is voor belastingplichtigen als de crediteur over verrekenbare verliezen beschikt. **(vraag K)**

c. Innovatiebox

De Orde vraagt verder aandacht voor de samenloop met het inhalen van de voortbrengingskosten bij toepassing van de innovatiebox. Artikel 12bb lid 1 juncto artikel 12bc lid 1 onderdeel a en lid 2 Wet VpB 1969 bepalen dat de innovatiebox effectief kan worden toegepast, nadat de voortbrengingskosten zijn ingelopen. Bij bijvoorbeeld een innovatieve start-up bestaan de aanloopverliezen (nagenoeg) geheel uit voortbrengingskosten. Dit heeft in de huidige wet tot gevolg dat, zodra de compensabele verliezen zijn benut, ook de voortbrengingskosten zijn ingelopen en alsdan de innovatiebox kan worden toegepast. Met het huidige wetsvoorstel ontstaat echter de situatie dat de verliezen maar voor de helft verrekend kunnen worden, terwijl de voortbrengingskosten eerst geheel ingelopen dienen te worden. Dezelfde innovatieve start-up zal – bij gelijkblijvend winstniveau – tweemaal zo lang doen over het inlopen van de voortbrengingskosten en, totdat de voortbrengingskosten zijn ingelopen, eerst hoog belaste winsten behalen voordat wordt toegekomen aan toepassing van de innovatiebox. De Orde vraagt zich af of dit neveneffect bewust is geaccepteerd. **(vraag L)** Alternatief zou zijn om ook de inloop van voortbrengingskosten te temporiseren voor zover de voortbrengingskosten onderdeel zijn van te verrekenen compensabele verliezen, waarbij de innovatiebox toepassing vindt over de voordelen uit hoofde van kwalificerende immateriële activa, verminderd met de onder de temporisering in aanmerking te nemen voortbrengingskosten. Mocht er een uitzondering komen voor aanloopverliezen (zie hierna) dan doet dit probleem zich in mindere mate voor.

d. Deelnemingsvrijstelling - onderworpenheidstoets

Voorts wijst de Orde op de samenloop met de deelnemingsvrijstelling ex artikel 13 Wet Vpb 1969. Op grond van artikel 13 lid 9 juncto lid 11 onderdeel a Wet Vpb 1969 kan de deelnemingsvrijstelling toepassing vinden op een zogenoemde kwalificerende

beleggingsdeelneming, indien het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden onderworpen is aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Blijkens de Memorie van Toelichting bij de invoering van deze onderworpenheidstoets kan hieraan worden voldaan op basis van een kwalificerend stelsel of op basis van een kwalificerende effectieve belastingdruk.²⁴ Verschillen in verliescompensatie(regels) staan in beginsel niet in de weg aan voldoende onderworpenheid. De Orde verzoekt te bevestigen dat deze uitlating ook van kracht blijft na wijziging van de verliesverrekeningsregels, namelijk dat niet van belang is of het belastingstelsel in de staat waarin de deelneming is gevestigd, een temporiseringsmaatregel kent op basis van de aldaar geldende verliesverrekeningsregels. **(vraag M)** Aangezien dit ook in het kader van de bezittingentoets relevant kan zijn voor de vraag of sprake is van een laagbelaste vrije belegging vraagt de Orde aan de staatssecretaris te bevestigen dat het ontbreken van een met de voorgestelde verliesverrekeningsbeperking overeenkomende regeling in de buitenlandse winstbelasting geen invloed heeft op de 'laagbelaste status' van vrije beleggingen. **(vraag N)**

e. Geruisloze terugkeer uit bv of nv

Artikel 14c Wet Vpb 1969 regelt de voorwaarden van de geruisloze terugkeer van een onderneming vanuit een besloten vennootschap of naamloze vennootschap naar haar aandeelhouder-natuurlijke persoon (waarbij wordt overgegaan van de vennootschapsbelasting naar de inkomstenbelasting), indien de onderneming direct wordt voortgezet door haar aandeelhouder(s). Artikel 14c lid 2 onderdeel b Wet Vpb 1969 regelt dat de in de onderneming begrepen meerwaarde slechts geruisloos kan worden doorgeschoven voor zover die meerwaarde in die onderneming uitgaat boven eventuele beschikbare voorwaarts verrekenbare verliezen. De systematiek is hierbij vergelijkbaar met de systematiek van de hiervoor beschreven kwijtscheldingswinstvrijstelling. Het afrekenen over een deel van de meerwaarde in de onderneming doet niet af aan het geruisloze karakter van de doorschuiving, aangezien de meerwaarde volledig kan worden gecompenseerd met voorwaarts verrekenbare verliezen. Zonder samenloopbepaling tussen de nieuwe verliesverrekeningsmaatregelen en artikel 14c Wet Vpb 1969, zou toepassing van de verliesverrekeningsmaatregelen ertoe kunnen leiden dat, ondanks toepassing van de faciliteit voor geruisloze doorschuiving van de onderneming, toch belasting verschuldigd is. Toepassing van de verliesverrekeningsmaatregelen leidt er namelijk toe dat het deel van de meerwaarde dat op grond van artikel 14 lid 2 onderdeel b Wet Vpb 1969 niet kan worden doorgeschoven, slechts voor 50 procent gecompenseerd kan worden met verliezen, voor zover die winst meer dan 1 miljoen euro bedraagt. Gezien het doel van artikel 14c lid 2 onderdeel b Wet Vpb 1969, namelijk het bieden van de mogelijkheid de onderneming geruisloos aan de aandeelhouder(s) door te kunnen schuiven, acht de Orde ook deze uitkomst ongewenst. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook hiervoor een samenloopbepaling in het wetsvoorstel op te nemen, op basis waarvan het niet geruisloos door te schuiven deel van

²⁴ Kamerstukken II, 2009-2010, 32 129, nr. 3, p. 61.

de meerwaarde volledig kan worden gecompenseerd met voorwaarts verrekenbare verliezen.
(*vraag O*)

(...)

g. Eindafrekeningsbepalingen

Voorts vraagt de Orde aandacht voor de samenloop met de eindafrekeningsbepalingen van artikel 15c Wet Vpb 1969 en artikel 15d Wet Vpb 1969, aangezien de toepassing van deze bepalingen in samenhang met de voorgestelde limitering van de jaarlijkse verliesverrekening kan resulteren in een eindheffing, ondanks het feit dat er nog verrekenbare verliezen beschikbaar zijn. In het algemeen geldt dat verliezen ondanks de onbeperkte voorwaartse verliesverrekeningstermijn ook in de nieuwe regeling kunnen verdampen als de belastingplichtige zijn onderneming en/of zijn andere activiteiten staakt zonder vooruitzicht op winst. De temporiseringsmaatregel zorgt ervoor dat de kans groter wordt dat zich dat voordoet. De Orde verzoekt de staatssecretaris om voor dergelijke gevallen in een uitzonderingssituatie te voorzien. (*vraag P*) Een alternatieve mogelijkheid is om een parallel te trekken met de belastingkorting voor een verlies uit aanmerkelijk belang bij einde aanmerkelijk belang (artikel 4.53 Wet IB 2001). Een vergelijkbare regeling voor vennootschapsbelastingplichtige lichamen zou naar de mening van de Orde de regeling inzake verliesverrekening in de vennootschapsbelasting beter in lijn brengen met het totaalwinstbeginsel.

h. Houdsterverliezen

Zoals blijkt uit het wetsvoorstel inzake de verliesverrekeningsmaatregelen is het kabinet voornemens om de verrekening van bestaande houdsterverliezen aan dezelfde maatregelen te onderwerpen als reguliere verliezen. Zodoende zullen houdsterverliezen, die zijn geleden vóór 2019, vanaf 1 januari 2022 slechts verrekenbaar zijn met 50 procent van de houdsterwinst in een jaar, voor zover deze uitgaat boven 1 miljoen euro. De Orde merkt op dat de verrekening van houdsterverliezen, die zijn geleden vóór 2019, al aan beperkingen zijn onderworpen. Dergelijke verliezen kunnen namelijk slechts met houdsterwinsten uit een later jaar worden verrekend. Om deze reden stelt de Orde voor de mogelijkheid tot voorwaartse verrekening van houdsterverliezen niet te beperken tot 50 procent van de houdsterwinst, voor zover deze uitgaat boven 1 miljoen euro. (*vraag Q*) Meer fundamenteel vraagt de Orde zich af of de overgangmaatregel van artikel 34i Wet Vpb 1969 nu niet zou kunnen vervallen, nu na verliesverrekening altijd over 50 procent van de winst (afgezien van de franchise van 1 miljoen euro) belasting moet worden betaald? Hoeveel bezwaar bestaat er dan nog tegen om deze overgangmaatregel geheel te laten vervallen? Kan de staatssecretaris aangeven om hoeveel houdsterverliezen het nu nog gaat, twee jaren na de afschaffing van artikel 20 lid 4 (oud) Wet Vpb 1969? (*vraag R*)

Verder vraagt de Orde zich af hoe de huidige systematiek omtrent het verrekenen van houdsterverliezen onder de nieuwe verliesverrekeningsmaatregelen in de praktijk zal

uitwerken. In het wetsvoorstel omtrent de verliesverrekeningsmaatregelen wordt het volgende opgemerkt in de onderdeelsgewijze toelichting: *“Indien een belastingplichtige zowel verrekenbare houdster- of financieringsverliezen van vóór 2019 als andere verliezen heeft, dan geldt voor elk van deze soort verliezen afzonderlijk dat zij tot een bedrag van € 1 miljoen volledig en boven dit bedrag slechts tot een bedrag van 50% van de belastbare houdster- of financieringswinst, onderscheidenlijk de andere winst, worden verrekend.”* Stel een belastingplichtige beschikt zowel over verrekenbare reguliere verliezen als houdsterverliezen en wil deze verrekenen met behaalde houdsterwinsten. Daarbij kan worden uitgegaan van de volgende gegevens:

Jaar 1: regulier verlies € 4 miljoen

Jaar 2: houdsterverlies € 6 miljoen

Jaar 3: houdsterwinst € 10 miljoen

De Orde vraagt de staatssecretaris aan de hand van de hiervoor geciteerde passage toe te lichten hoe de verliesverrekening in jaar 3 van dit getallenvoorbeeld uitwerkt. (*vraag S*)

Voorts vraagt de Orde aandacht voor de volgorde van verliesverrekening, thans opgenomen in artikel 20 lid 4 Wet Vpb 1969. De Orde is van mening dat, nu het temporele effect van verliezen zal komen te vervallen door het invoeren van een onbeperkt voorwaartse verliesverrekening, het overgangsrecht inzake de houdsterverliesregeling (artikel 34i Wet Vpb 1969) zuiverder zou uitwerken indien de vaste volgorde van verliesverrekening zou worden losgelaten, en belastingplichtigen de keuze hebben met welk verlies de winst in een bepaald jaar kan worden verrekend. Op deze manier wordt voorkomen dat houdsterverliezen, ondanks voldoende houdsterwinstcapaciteit, onverrekend blijven, doordat (oudere) reguliere verliezen met voorrang worden verrekend met houdsterwinsten. (*vraag T*)

i. Handel in verlieslichamen

De Orde meent dat het van belang is de samenloop tussen de verliesverrekeningsmaatregelen en artikel 20a Wet Vpb 1969 te behandelen. Ten eerste constateert de Orde dat de verliesverrekeningsmaatregelen het effect van artikel 20a Wet Vpb 1969 kunnen versterken. Toepassing van de beperking van de mogelijkheid tot verrekening van het verlies tot 50 procent van de belastbare winst boven 1 miljoen euro kan namelijk leiden tot een hoger bedrag aan verliezen dat op grond van artikel 20a Wet Vpb 1969 komt te vervallen, dan zonder toepassing van deze beperking. Verder stelt de Orde voor om de terugkijk in de tijd naar het oudste verliesjaar te beperken tot bijvoorbeeld zes jaar²⁵, om te voorkomen dat, vanwege de in de tijd onbeperkte voorwaartse verrekening, onbeperkt teruggekeken dient te worden naar het oudste

²⁵ In lijn met de huidige voorwaartse verliesverrekeningstermijn. Daarnaast sluit deze termijn van zes jaar nagenoeg aan bij andere bepalingen met een terugkijkperiode, zoals de liquidatieverliesregeling en de bepalingen omtrent schuiftransacties binnen fiscale eenheid.

verliesjaar. Met name voor de inkrimpingstoets uit artikel 20a lid 4 onderdeel a Wet Vpb 1969, die een koppeling maakt met de verrichte werkzaamheden uit het verleden, kan dit onevenredige administratieve lasten met zich brengen. (*vraag U*)

Voorts vraagt de Orde aandacht voor de samenloop tussen de nieuwe verliesverrekeningsmaatregelen en het twaalfde lid van artikel 20a Wet Vpb 1969.²⁶ Op basis van dit artikellid kunnen belastingplichtigen voorafgaande aan het op grond van (eerste lid van) artikel 20a Wet Vpb 1969 vervallen van de openstaande verliezen, eventuele goodwill en stille reserves realiseren teneinde (een deel van) de openstaande verliezen toch te kunnen gebruiken. Toepassing van de nieuwe verliesverrekeningsmaatregelen kan leiden tot de situatie dat een deel van de vrijval van goodwill en/of stille reserves leidt tot belastbare winst, aangezien zonder samenloopbepaling de openstaande verliezen slechts met 50 procent van de belaste vrijval van de goodwill en/of stille reserves, voor zover deze uitgaan boven 1 miljoen euro, verrekend kunnen worden. Aangezien dit in strijd lijkt met het doel van het twaalfde lid van artikel 20a Wet Vpb 1969, verzoekt de Orde de staatssecretaris hiervoor een samenloopbepaling in het wetsvoorstel op te nemen, op basis waarvan een dergelijke herwaardering volledig kan worden gecompenseerd met voorwaarts verrekenbare verliezen. (*vraag V*)

5. Aanloopverliezen en incidentele winsten

Ondanks de invoering van een onbeperkte voorwaartse verliesverrekening kunnen de verliesverrekeningsmaatregelen negatief uitpakken voor belastingplichtigen, waarbij bepaalde bedrijfsmodellen en sectoren extra en onevenredig hard geraakt kunnen worden. De Orde denkt hierbij onder andere aan startups en projectvennootschappen.

Bij startups is de financiële prognose veelal dat deze (in elk geval) gedurende de eerste jaren van hun bestaan (aanloop)verliezen leiden, waarna (het de bedoeling is dat) er winsten gegenereerd worden. Als gevolg van de voorgestelde temporisering van de verliesverrekeningsregels kunnen startups slechts deels hun aanloopverliezen compenseren met de eerste winstjaren. Dit zal een belemmerend effect hebben op de groei en het concurrentievermogen van die startup. De Orde is van mening dat dit afbreuk doet aan de innovatiekracht van Nederland.

Daarnaast zijn er bepaalde sectoren die zich kenmerken door het feit dat er een aantal jaren forse investeringen gedaan worden, waarna de onderneming verwacht in één jaar een grote winst te maken. Het komt regelmatig voor dat in deze sectoren een projectvennootschap wordt gebruikt, bijvoorbeeld als gevolg van joint ventures of zogenoemde private publieke samenwerkingen. Dit kan leiden tot de situatie dat in het jaar waarin de (incidentele) winst wordt behaald, deze winst slecht deels verrekend kan worden met de aanloopverliezen,

²⁶ Zie ook *WFR 2020/172*, F.J. Elswier, “*Verliesverrekeningstemporisering*”, p. 6.

aangezien de belastbare winst op basis van de verliesverrekeningsmaatregelen slechts voor 50 procent mag worden gecompenseerd met voorwaarts verrekenbare verliezen, voor zover de winst boven 1 miljoen euro uitgaat. De projectvennootschap wordt na het behalen van de incidentele winst vaak ontmanteld en de openstaande verliezen gaan dan dikwijls verloren. Ook deze situaties doen naar de mening van de Orde afbreuk aan de concurrentiekracht en het vestigingsklimaat van Nederland. Om deze reden is de Orde van mening dat ten aanzien van de nieuwe verliesverrekeningsmaatregelen een uitzondering gemaakt dient te worden voor aanloopverliezen. In dat kader stelt de Orde voor om volledige verrekening van de belastbare winst van een lichaam in een jaar toe te staan, voor zover de verliezen die verrekend worden met deze belastbare winst, zijn ontstaan gedurende de eerste zes jaren na de aanvang van het starten van de desbetreffende activiteit door het betreffende lichaam. (*vraag W*) Hierbij wordt aansluiting gezocht bij het regime met betrekking tot aanloopverliezen, zoals dat tot 1995 werd gehanteerd.²⁷ Verliezen die gedurende de eerste zes jaren van het bestaan van de onderneming werden geleden waren toen namelijk onbeperkt in de tijd voorwaarts verrekenbaar, terwijl de reguliere verliezen slechts met winsten uit de volgende acht jaren verrekend konden worden.

6. Formeelrechtelijk aspect - procesbelang

Als gevolg van de voorgestelde temporisering in combinatie met een franchise van 1 miljoen euro zal in bepaalde situaties het van belang zijn om binnen de franchisedrempel te blijven. Hierdoor zullen er naar verwachting meer discussies ontstaan met de Belastingdienst over het tijdstip waarop kosten genomen kunnen worden op basis van goed koopmansgebruik. Onderstaand voorbeeld maakt dit inzichtelijk.

Voorbeeld:

De inspecteur stelt een verliesbeschikking vast waarbij 15 miljoen euro aan verlies in jaar 1 (“het verliesjaar”) wordt vastgesteld. Belastingplichtige meent dat goed koopmansgebruik toestaat om 3 miljoen euro van de kosten uit jaar 1 in jaar 2 (“het winstjaar”) in aanmerking te nemen.

Situatie I (conform inspecteur):

Resultaat jaar 1: -/- € 15 miljoen

Resultaat jaar 2: + € 14 miljoen

Resultaat jaar 2 na verrekening verliezen: + € 6,5 miljoen (franchise € 1 miljoen + 50% van € 13 miljoen)

²⁷ Stb. 1969, 445.

Situatie II (conform belastingplichtige):

Resultaat jaar 1: -/- € 12 miljoen

Resultaat jaar 2: + € 11 miljoen

Resultaat jaar 2 na verrekening verliezen: + € 5 miljoen (franchise € 1 miljoen + 50% van € 10 miljoen)

Belastingplichtige heeft belang bij het nemen van 3 miljoen euro aan kosten in het winstjaar, zodat het effect van de voorgestelde temporiseringsmaatregel beperkt wordt. Op dit moment kunnen belastingplichtigen op basis van de rechtspraak van de Hoge Raad geen rechtsmiddelen aanwenden tegen een te hoge verliesvaststellingsbeschikking, omdat het de belastingplichtige niet in een betere positie kan brengen met betrekking tot het bestreden besluit. Uit het arrest *BNB 2017/203* volgt dat de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep slechts kunnen strekken tot een verhoging van het bij een verliesvaststellingsbeschikking vastgestelde bedrag. De Orde acht het wenselijk dat wettelijk wordt geregeld dat er ook rechtsmiddelen kunnen worden aangewend tegen een te hoog vastgestelde verliesbeschikking. (*vraag X*) Zoals bovenstaand voorbeeld laat zien, kunnen belastingplichtigen wel degelijk belang hebben bij het aanvechten van een te hoog vastgestelde verliesvaststellingsbeschikking. Als belastingplichtigen in het verliesjaar al beschikken over een rechtsmiddel, hoeven belastingplichtigen niet te wachten tot zij een aanslag hebben ontvangen over een winstjaar om hun standpunt over het tijdstip van de aftrekbaarheid van kosten in bezwaar en beroep aan de orde te kunnen stellen. Daarmee kan ook dubbele aftrek van kosten worden voorkomen, die zich zou voordoen als belastingplichtigen alsnog kosten aftrekken in het winstjaar, terwijl diezelfde kosten ook al onderdeel vormen van een onherroepelijk geworden verliesvaststellingsbeschikking.

7. Overige opmerkingen

De Orde vraagt of de thans voorgestelde aanpassing van de verliesverrekeningsregels ook doorwerkt naar het zogenoemde ‘technisch ab’ van artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet Vpb 1969. Enerzijds bepaalt artikel 17 lid 3 aanhef Wet Vpb 1969 dat het “belastbare Nederlandse bedrag” is “het Nederlandse inkomen verminderd met de (...) te verrekenen verliezen”. Het “Nederlandse inkomen” is gedefinieerd in lid 3 van genoemde bepaling als het gezamenlijke bedrag van onder meer het “belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang” (onderdeel b). (*vraag Y*) Zo bezien, lijken de nieuwe verliesverrekeningsregels ook te gelden voor dit “belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang” als onderdeel van het “belastbare Nederlandse bedrag”. Het “belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang” wordt op grond van artikel 18 lid 5 Wet Vpb 1969 echter opgevat en berekend volgens de regels van hoofdstuk 4 Wet IB 2001. Blijkens artikel 4.1 Wet IB 2001 is het “belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang” het “inkomen uit aanmerkelijk belang” verminderd met “de te verrekenen verliezen uit aanmerkelijk belang”. De “te verrekenen verliezen uit aanmerkelijk belang” is geregeld in afdeling 4.10 Wet IB 2001 en bevat de huidige verliesverrekeningsregels in box 2 van één jaar achterwaarts en zes jaren

voorwaarts zonder verdere kwantitatieve beperking. Zo bezien, werken de thans voorgestelde verliesverrekeningsregels niet door naar het ‘technisch ab’ van artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet Vpb 1969. De Orde vraagt derhalve wat nu is beoogd en verzoekt de wettekst hierop aan te passen. (*vraag Z*)

Bijlage 4: Integraal overzicht van het NOB-commentaar van 9 november 2020 op de Wet aanpassing box 3 (35 577)²⁸

Naar aanleiding van de voortgang van dit wetsvoorstel, alsook hetgeen aan de orde is gekomen in het eerste en het tweede wetgevend overleg, vult de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) haar eerder commentaar graag nader aan. Daarbij gaat de Orde met name in op de volgende zaken:

1. Verslag en Nota nav Verslag,²⁹
2. Amendement-Leijten,³⁰
3. Nota van wijziging,³¹ en
4. Beantwoording vragen wetgevingsoverleg pakket BP 2021.³²

Alle onderstaande vragen hebben betrekking op de voorgestelde wijzigingen in box 3 bij het wetsvoorstel Wet aanpassing box 3 (kamerstuknr. 35 573).

1. Verslag en Nota nav Verslag

De Orde merkt op dat geen aandacht is besteed aan de volgende vragen uit haar eerdere commentaar en verzoekt daaraan alsnog aandacht te besteden:

- a. Waarom zijn de schijfgrenzen teruggezet naar het niveau van 2017, in weerwil van de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever ten tijde van de invoering van de wijzigingen in box 3 die per 1 januari 2017 van kracht werden? De Orde wijst hierbij tevens op de kritiek van het CPB op box 3 in het rapport ‘Kansrijk Belastingbeleid’, waarin het CPB op bladzijde 118 oordeelt dat het heffen van belasting over de component ‘inflatie’, in strijd is met het draagkrachtbeginsel. Het CPB schrijft: “*Er is vanuit het draagkrachtbeginsel geen goede reden om bij inkomen uit vermogen ook inflatie te belasten als inkomen*”. Met het terugzetten van schijfgrenzen wordt in feite de inflatiecorrectie van de afgelopen 4 jaar teruggedraaid.
- b. Waarom is de verdeling ‘sparen’ versus ‘beleggen’ niet op dezelfde wijze bepaald als destijds bij de invoering van de gewijzigde box 3? Destijds heeft de wetgever de gegevens van het aangiftejaar 2012 als uitgangspunt gekozen. Thans is geen inzicht gegeven in de cijfers van het laatst bekende aangiftejaar (2017) maar wordt zonder nadere toelichting en overlegging van de cijfers per jaar een gemiddelde gehanteerd over de jaren 2013-2017. Tevens zijn daarbij kennelijk ook de ‘beleggingen’ afgetopt op 100 procent. De Orde betreurt het gebrek aan transparantie en beveelt aan alsnog voor alle jaren 2013 tot en met

²⁸ <https://www.nob.net/nader-nob-commentaar-op-wet-aanpassing-box-3>.

²⁹ Kamerstuk 35577, nrs. 5 en 6.

³⁰ Kamerstuk 35577, nr. 7.

³¹ Kamerstuk 35577, nr. 8.

³² Brief Ministerie van Financiën, kenmerk 2020-0000213309.

2017 een overzicht per jaar te verstrekken van de marginale verdeling over de drie schijven van de grootheden ‘spaargeld’, ‘schulden’ en ‘beleggingen’.

Voorts constateert de Orde dat het antwoord op pagina 20 van de Nota naar aanleiding van Verslag inzake het bij wijze van alternatief invoeren van een vierde schijf (die loopt van 31.340 euro tot 50.000 euro) niet inhoudelijk wordt afgewezen maar dit louter vanwege aspecten inzake (voorlopige) aanslagen, pas in 2022 zou kunnen worden ingevoerd. De Orde concludeert hieruit dat dit alternatief, waardoor gewerkt kan blijven worden met één begrip heffingvrij vermogen, ook door de staatssecretaris eigenlijk als een beter alternatief wordt gezien ten opzichte van hetgeen nu is voorgesteld. De Orde beveelt aan het systeem van een vierde schijf toch per 2021 in te voeren, zodat belangrijke vereenvoudigings- en uitvoeringswinst wordt behaald. Daarbij moeten de beperkte, negatieve gevolgen in de sfeer van (voorlopige) aanslagen inzake het jaar 2021 voor lief worden genomen.

2. Amendement-Leijten

De Orde constateert dat dit amendement zich richt op de belastingplichtigen die voor 90 procent of meer in box 3 een grondslag hebben die uit ‘spaargeld’ bestaat. Ten opzichte van het wetsvoorstel wet aanpassing box 3 is dit amendement een meer gerichte tussenstap op weg naar werkelijk rendement dan het op Prinsjesdag gepubliceerde wetsvoorstel. De Orde juicht alle initiatieven op de weg naar een stelsel op basis van werkelijk rendement van harte toe. De Orde verwijst in dat verband ook naar de aanzet die de Orde deed in haar notitie van 3 juli 2020.³³

De in dit amendement gekozen oplossing levert een betere uitvoerbaarheid op dan het wetsvoorstel aangezien:

- er niet met twee, maar met één begrip heffingvrij vermogen wordt gewerkt. Daardoor zijn geen aanvullende regelingen nodig in andere wetten, geen beschikkingen rendementsgrondslag nodig, geen nieuwe werkprocessen nodig voor de Belastingdienst, geen doorwerking naar toeslagen en geen aangifteplicht voor de inkomstenbelasting uitsluitend voor het vaststellen van iemands box 3 vermogen;
- de beheersing van het risico van arbitrage afdoende is geborgd. De belastingplichtige moet actief kiezen en via een twee peildata-systeem, een binnensjaars-bepanking (30 dagenregeling) en de bestaande renseigningsstromen beschikt de Belastingdienst over meerdere, adequate indicatoren om misbruik te herkennen;
- de factor ‘inflatie’ nu wel op de juiste wijze, consistent met wet- en regelgeving en de toepassing in eerdere jaren, wordt gecorrigeerd.

³³ NOB-notitie inzake box 3: een aanzet tot een snellere aanpassing van box 3 naar een heffing op basis van werkelijk rendement, zie <https://www.nob.net/nob-bied-belastingplichtigen-de-optie-om-op-basis-van-werkelijk-rendement-te-worden-belast>.

De Orde constateert voorts dat omwille van de budgetneutraliteit in dit amendement een tariefsverhoging wordt voorgesteld. De Orde is van mening dat budgetneutraliteit nimmer een harde randvoorwaarde mag zijn om belastingheffing die voor zeer grote groepen belastingplichtigen reeds jarenlang bijzonder oneerlijk heeft uitgewerkt, naar de toekomst te corrigeren tot een systeem waarbij sprake is van eerlijker, rechtvaardiger en doelmatiger belastingheffing. Dit uitgangspunt is door de Orde in het verleden vaker gecommuniceerd en is ook in dit kader een belangrijke randvoorwaarde voor goede fiscale wetgeving.

3. Nota van wijziging

De Orde constateert dat in deze nota additionele wetgeving wordt voorgesteld. Daarmee wordt nu al duidelijk dat de gekozen oplossing in het wetsvoorstel, te weten het werken met twee versies van het begrip heffingvrij vermogen, complex is en nog meer aanvullende regelingen nodig maakt. De Orde vreest dat de uitvoering van dit wetsvoorstel lastiger zal blijken te zijn dan thans is verondersteld. De Orde geeft in overweging om alsnog af te stappen van een systeem met twee versies van het heffingvrij vermogen en het systeem van box 3 te blijven baseren op één heffingvrij vermogen.

4. Beantwoording vragen wetgevingsoverleg pakket BP 2021

De Orde constateert dat de staatssecretaris meent dat inzake de oude jaren 2013-2016 geen compensatie zal plaatsvinden. De Orde betwijfelt ten eerste of de door de staatssecretaris gebezigde uitleg van het door de Hoge Raad geformuleerde criterium zich wel verhoudt tot hetgeen diezelfde Hoge Raad heeft geoordeeld in zijn arresten d.d. 14 juni 2019 (en in het verlengde daarvan: Hof Den Haag in de uitspraak d.d. 18 december 2019). De Orde beveelt aan terzake nader juridisch advies te vragen aan bijvoorbeeld de parlementair advocaat.