

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, 4 oktober 2019

Betreft: NOB-commentaar Pakket Belastingplan 2020

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het Pakket Belastingplan 2020, bestaande uit:

- Belastingplan 2020 (35 302)
- Overige fiscale maatregelen 2020 (35 303),
- Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord (35 304),
- Wet bronbelasting 2021 (35 305),
- Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven (35 306) en
- Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten (35 307).

Naast het Pakket Belastingplan 2020 zijn eerder de wetsvoorstellen Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (35 255) en Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (35 241) gepubliceerd en is de Kamerbrief Aanpassing box 3 (d.d. 6 september 2019; kenmerk 2019-0000148689) aangeboden aan de Tweede Kamer. Deze wetsvoorstellen en de Kamerbrief worden volgens dezelfde planning als het Pakket Belastingplan behandeld en heeft de Orde separaat van commentaar voorzien.¹

¹ Zie <https://www.nob.net/nob-reactie-op-wetsvoorstel-wet-implementatie-atad-2>, <https://www.nob.net/nob-reactie-wetsvoorstel-wet-implementatie-eu-richtlijn-meldingsplichtige-grensoverschrijdende> respectievelijk <https://www.nob.net/nob-reactie-aanpassing-box-3-kamerbrief-van-6-september-2019>.

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

Het NOB-commentaar ter zake van de Wet bronbelasting 2021 biedt de Orde aan in een separate brief, omdat het een geheel nieuwe wet introduceert en het commentaar van de Orde op dit onderdeel van het Pakket Belastingplan 2020 ook omvangrijker is dan gebruikelijk.

De wetsvoorstellen van het Pakket Belastingplan 2020 geven de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal algemene opmerkingen (paragraaf 1). Op een aantal punten dringt de Orde aan op beleidsmatige heroverweging of substantiële wijziging – de speerpunten – en op een aantal punten heeft de Orde relevante technische opmerkingen. In deze aanbiedingsbrief zijn deze speerpunten samengevat in paragraaf 2 en vindt u de technische kernpunten hierna in paragraaf 3. Verder mist de Orde maatregelen in het Pakket Belastingplan 2020; deze zijn opgenomen in paragraaf 4.

Al deze punten zijn nader in detail uitgewerkt in de bijlage. Ook bevat de bijlage additionele meer gedetailleerde technische vraagpunten. In dit volledige overzicht zijn de vragen van de Orde genummerd en aangegeven met ‘(vraag 1)’. Om de samenvatting en het integrale overzicht makkelijk te kunnen koppelen, verwijst de nummering achter de titel van de speer- en technische kernpunten in deze brief naar de paragraaf in de bijlage en de nummering achter de punten naar het concrete tekstblok in de bijlage. Gemakshalve vindt u in paragraaf 5 de inhoudsopgave van de bijlage.

De Orde vraagt uw Kamer de staatssecretaris van Financiën te verzoeken in te gaan op deze vragen.

1. Algemene opmerkingen

Het Pakket Belastingplan 2020 bevat voornamelijk veel kleinere maatregelen. Alleen het wetsvoorstel ter zake van de bronbelasting en het wetsvoorstel ter zake van de btw springen er bovenuit. Toch zijn ook deze twee onderdelen weinig verrassend doordat het ene wetsvoorstel grotendeels eerder bekend was en het andere wetsvoorstel voortvloeit uit EU-richtlijnen. De vorig jaar ingezette ontwikkeling van weinig verrassingen in het Pakket Belastingplan is daarmee doorgezet door de staatssecretaris en zijn ministerie. De Orde waardeert de continuering van deze positieve ontwikkeling.

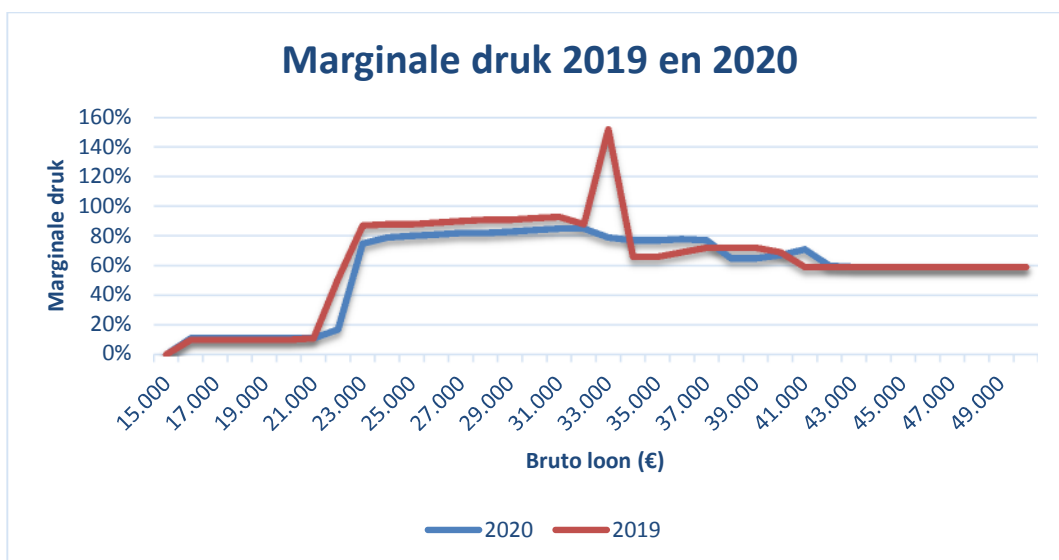
Ingrijpende maatregelen zijn eerder ingediend (MDR en ATAD 2) en worden later ingediend (aanpassing stakings- en liquidatieverliesregeling, excessief lenen DGA en aanpassing box 3). Positief is dat dit betekent dat het ministerie is geslaagd in zijn streven naar een meer gespreide indiening van wetsvoorstellen, hoewel de behandeling van de implementatiewetsvoorstellen MDR en ATAD 2 vervolgens nog wel samenloopt met het Pakket Belastingplan. Anderzijds betekent het dat grote onderwerpen worden doorgeschoven, zoals het wetsvoorstel excessief lenen DGA naar het vierde kwartaal van dit jaar, de aanpassing van box 3 naar het voorjaar van

2020 en de aanpassing van de stakings- en liquidatieverliesregeling. Zeker voor de DGA creëert dit onzekerheid, terwijl op 1 januari 2020 al wijzigingen in werking treden die direct impact hebben op de DGA, met name de verhoging van het box 2-tarief.

2. Samenvatting speerpunten

Marginale druk inkomstenbelasting en toeslagen (1)

1. De staatssecretaris heeft bij de aanbiedingsbrief een tabellenoverzicht meegestuurd met de marginale druk in 2019 en 2020, hieronder weergegeven in een grafiek. Hoewel de ‘piek’ in druk die zich in 2019 voordeed bij een brutoloon van 33.000 euro (152 procent) in 2020 is weggenomen, is de marginale druk bij een brutoloon tussen de 25.000 en 33.000 euro nog altijd fors met 80 tot 85 procent. De Orde verneemt graag hoe de staatssecretaris hier tegenaan kijkt en of er een voornemen is om de marginale druk transparanter te maken voor belastingplichtigen, bijvoorbeeld door de samenloop met afbouw van toeslagen te mitigeren. (1)



2. Daarnaast vraagt de Orde hoe deze cijfers eruitzien voor tweeverdieners en vraagt de staatssecretaris om ook die cijfers met uw Kamer te delen. (2)

Zelfstandigenaftrek (2)

3. De versoering van de zelfstandigenaftrek komt naar mening van de Orde op een ongelukkig moment, omdat de Commissie Borstlap thans bezig is met een breed onderzoek naar de positie van zzp'ers en (schijn)zelfstandigen. Deze commissie zal daarover dit najaar rapporteren. De Orde beveelt aan de staatssecretaris te verzoeken om in elk geval met wetswijziging te wachten, totdat de Commissie Borstlap haar bevindingen heeft gerapporteerd. (3 en 4)

Invoeren minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars (5)

4. De Orde meent dat de minimum kapitaal-eisen die zijn vastgelegd in de Europese Verordeningen in dit verband (kapitaalvereisten en Solvency II) voldoende waarborg vormen voor een bovenmatige financiering met vreemd vermogen en vraagt of toevoeging van een fiscaal element nodig is? (19)

Aanpassen verhuurderheffing (6)

5. De verhuurderheffing lijkt steeds selectiever te worden, omdat andere verhuurders dan woningcorporaties, na het optrekken van de heffingvrije voet naar minimaal 50 woningen enige jaren geleden, steeds minder worden getroffen door deze belasting. Daarmee komt de vraag op hoe zich dit verhoudt tot artikel 107 en 108 VWEU (verboden staatssteun). Het ontbreekt de Orde aan inzicht in (1) het aantal sociale huurwoningen dat wordt aangeboden door woningcorporaties en (2) het aantal door andere partijen. Om die reden zou de Orde graag inzicht hebben in hoeveel van de opbrengst van de verhuurderheffing wordt betaald door (1) woningcorporaties en (2) hoeveel door andere partijen. (25)

Afschaffing verlaging algemene Vpb-tarief (8)

6. De Orde kan geen begrip opbrengen voor de voorgenomen afschaffing van de verlaging van het algemene Vpb-tarief voor het jaar 2020. Het Vpb-tarief oogt zo langzamerhand als een kerkhof van gesneuvelde beloften. Het gaat de Orde niet zozeer over de vraag of het Vpb-tarief 20,5 procent of 21,7 procent moet zijn, dat is een politieke afweging, maar om de voorspelbaarheid en betrouwbaarheid van het Nederlandse overheidsbeleid, hetgeen voor ondernemingen zeer zwaar wordt meegenomen bij investeringsbeslissingen. De Orde meent in elk geval dat, nu de verlaging van het algemene Vpb-tarief niet doorgaat, althans met opnieuw een jaar is uitgesteld, ook de dekkingsmaatregelen die met ingang van 2019 zijn getroffen, nu ook moeten worden uitgesteld tot 2021. (33)
7. Nu de IB-ondernemer al per 1 januari 2020 profiteert van de algemene tariefsverlaging in box 1 (sociale vlaktaks) en het algemene Vpb-tarief ongewijzigd blijft, is er naar de mening van de Orde geen reden om het box 2-tarief te verhogen. Sterker nog, dit tarief zou juist moeten dalen teneinde het globale evenwicht tussen de IB-ondernemer en de DGA te handhaven. In dit licht dringt de Orde er met klem op aan om het box 2-tarief, in elk geval voor het jaar 2020 ongewijzigd te laten op 25 procent en de voorgenomen verhoging naar 26,25 procent niet door te laten gaan. Of het box 2-tarief in 2021 moet worden verhoogd, is afhankelijk van de besluitvorming over het algemene Vpb-tarief in 2020. (34)

Openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden (14)

8. Cliënten en de maatschappij in brede zin kunnen er baat bij hebben om vooraf te weten te komen of een adviseur betrouwbaar is dan wel of deze zich schuldig heeft gemaakt aan medewerking aan een vergrijp. Vanuit rechtstatelijk oogpunt heeft de Orde echter fundamenteel bezwaar tegen deze maatregel. In een rechtstaat past het niet (goed) om een generieke maatregel in te voeren waarmee het fundamentele krachtsverschil tussen de

heffende overheid en de individuele burger wordt vergroot. Bovendien is het publiceren van een opgelegde vergrijpboete een zware sanctie met vergaande (potentieel blijvende) impact op de privacy van de betrokkene, zeker nu dit op een website wordt gepubliceerd en het nagenoeg onmogelijk is internet-publicaties ongedaan te maken. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook met klem om van invoering van dit voorstel in deze vorm af te zien en roept op om in overleg met de beroepsorganisaties te kijken naar minder verstreckende maatregelen die wel aan de wensen van het kabinet kunnen voldoen. (46)

Afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven (16)

9. De Orde geeft uw Kamer in overweging de afschaffing van de aftrek te bezien in samenhang met de aangekondigde subsidieregeling, waarvan thans nog onzeker is hoe die eruit zal zien. Weliswaar worden enkele contouren van de nieuwe subsidieregeling geschetst maar volstrekt onduidelijk is thans wat hiervan de effecten zullen zijn voor particulieren met scholingsuitgaven. De Orde suggereert dan ook de staatssecretaris te verzoeken eerst een uitgewerkte concept-subsidieregeling aan uw Kamer te overleggen, alvorens met afschaffing van de scholingsaftrek in te stemmen. (59)

3. Samenvatting technische kernpunten

Aanpassen verhuurderheffing (6)

10. Voor de voorgestelde structurele vermindering van de verhuurderheffing voor nieuwbouw in schaarstegebieden zou de Orde graag zien dat het begrip ‘*nieuwbouw*’ nader wordt gedefinieerd. In situaties waarin een bestaand gebouw deels wordt gesloopt en vervolgens huurwoningen worden gerealiseerd, zou immers ook gesproken kunnen worden van nieuwbouw van huurwoningen. De praktijk zou dan ook gebaat zijn bij een nadere duiding van het begrip nieuwbouw. (27)

Aanpassen definitie vaste inrichting in het kader van het MLI (9)

11. De Orde stelt voor om een directe en dynamische koppeling op te nemen naar artikel 5 van het OESO-modelverdrag op te nemen in plaats van het vaste-inrichtingsbegrip over te nemen in de Nederlandse wet, op vergelijkbare wijze als wordt voorgesteld voor het vaste-inrichtingsbegrip in verdragssituaties. Daardoor wordt voorkomen dat artikel 3 lid 4 onderdeel b tot en met lid 12 Wet Vpb 1969 steeds dient te worden aangepast bij relevante aanpassingen in het OESO-modelverdrag, nu het wel steeds de bedoeling lijkt te zijn van het kabinet om het nationale vaste-inrichtingsbegrip in lijn te laten zijn met het OESO-begrip. (35)

Keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer (10)

12. De Orde verzoekt het wetsvoorstel zodanig aan te passen dat de aanwijzing bij Algemene Maatregel van Bestuur (AMvB) plaatsvindt, zodat vooraf advies dient te worden

gevraagd aan de Raad van State. Dit draagt bij aan een betere belangenafweging bij een aanwijzing van verplichte digitale communicatie, teneinde bijvoorbeeld situaties zoals beschreven in het rapport van de Nationale ombudsman van 5 april 2016 te voorkomen. (38)

13. Indien de regering wil vasthouden aan de aanwijzing bij ministeriële regeling, dringt de Orde in elk geval aan op een voorhangprocedure van de ministeriële regeling bij de Tweede Kamer. De Tweede Kamer is op die manier nauw betrokken bij de afweging van het kabinet om in voorkomende gevallen verplichte digitale communicatie voor te schrijven. (39)

Aanpassen belastingrente voor de vennootschapsbelasting en de erfbelasting (12)

14. De Orde is verheugd dat het kabinet nu ook voor de berekening van belastingrente over (voorlopige) aanslagen vennootschapsbelasting aansluiting wil zoeken bij de wettelijke aangiftetermijn, althans voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019. Voorwaarde is wel dat de (voorlopige) aanslag conform de aangifte wordt vastgesteld. De Orde meent dat het logischer is om alleen belastingrente in rekening te brengen voor zover de verschuldigde belasting hoger is dan de aangegeven belasting. Alleen in zoverre is immers sprake van een verzuim. (43)

Verhogen van het tarief van de overdrachtsbelasting voor niet-woningen (15)

15. De Orde constateert dat de stijging van het overdrachtsbelastingtarief voor niet-woningen (van 6 procent naar 7 procent) volgens de tekst van het wetsvoorstel ingaat per 1 januari 2020 (artikel IX in combinatie met artikel XXX) maar blijkens de toelichting per 1 januari 2021. Anders dan overige artikelen in het wetsvoorstel die later ingaan dan 1 januari 2020 bevat de voorgestelde tekst voor artikel IX namelijk geen verwijzing naar een latere ingangsdatum. Volgens diverse andere stukken waaronder de MvT (pagina 13) gaat de verhoging van het overdrachtsbelastingtarief in per 1 januari 2021. De Orde verzoekt de wettekst op deze latere ingangsdatum aan te passen. (58)

4. Missende onderwerpen

Zoals aangegeven, mist de Orde onderwerpen die naar mening van de Orde in het Pakket Belastingplan 2020 hadden kunnen worden opgenomen. Het gaat daarbij om een wijziging in de kwalificerende buitenlandse belastingplicht die voortvloeit uit Europese jurisprudentie uit 2017 (!) en een regeling die zou worden geïntroduceerd voor het uitstel van de heffing van loonbelasting over aandelenopties voor startende ondernemingen. Graag verwijst de Orde naar punten 21 en 22 in de bijlage voor de integrale toelichting hierop.

5. Inhoudsopgave bijlage

Als bijlage treft uw Kamer enerzijds een uitwerking van de voorgaande speerpunten en technische kernpunten, anderzijds is daar commentaar opgenomen dat geen speerpunt of technisch kernpunt bevat. Gemakshalve treft u hieronder een overzicht van alle onderwerpen die in de bijlage worden behandeld.

A. Belastingplan 2020

1. Marginale druk inkomstenbelasting en toeslagen (vraag 1 en 2)
2. Zelfstandigenaftrek (vraag 3)
3. Aanpassen van de werkkostenregeling (vraag 4 tot en met 10)
4. Aanpassen vrijstelling overheidsondernemingen (vraag 11 tot en met 16)
5. Invoeren minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars (vraag 17 tot en met 24)
6. Aanpassen verhuurderheffing (vraag 25 tot en met 31)
7. Verlaagd btw-tarief voor elektronische uitgaven (vraag 32 en 33)
8. Afschaffing verlaging algemene Vpb-tarief (vraag 34 tot en met 36)

B. Overige fiscale maatregelen 2020

9. Aanpassen definitie vaste inrichting in het kader van het MLI (vraag 37 tot en met 39)
10. Keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer (vraag 40 tot en met 43)
11. Spontane aangifte (vraag 44 tot en met 47)
12. Aanpassen belastingrente voor de vennootschapsbelasting en de erfbelasting (vraag 48 tot en met 51)
13. Aanpassen inkeerregeling (vraag 52)
14. Openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden (vraag 53 tot en met 65)

C. Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord

15. Verhogen van het tarief van de overdrachtsbelasting voor niet-woningen (vraag 66)

D. Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven

Commentaar opgenomen in separate brief

E. Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven

16. Afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven (vraag 67)

F. Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten

17. Regeling inzake voorraad op afroep (vraag 68 tot en met 76)
18. Regeling inzake ketentransacties (vraag 77 tot en met 80)

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.

19. Bewijs intracommunautaire verzending of vervoer op basis van weerlegbaar vermoeden (vraag 81 tot en met 83)
20. Nieuwe materiële voorwaarden voor toepassing btw-nultarief (vraag 84 tot en met 86)

G. Missende onderwerpen

21. Kwalificerende buitenlandse belastingplicht (vraag 87)
22. Uitstel belastingheffing over aandelenopties voor startende ondernemingen (vraag 88)

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

Bijlage bij het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan 2020, bestaande uit:

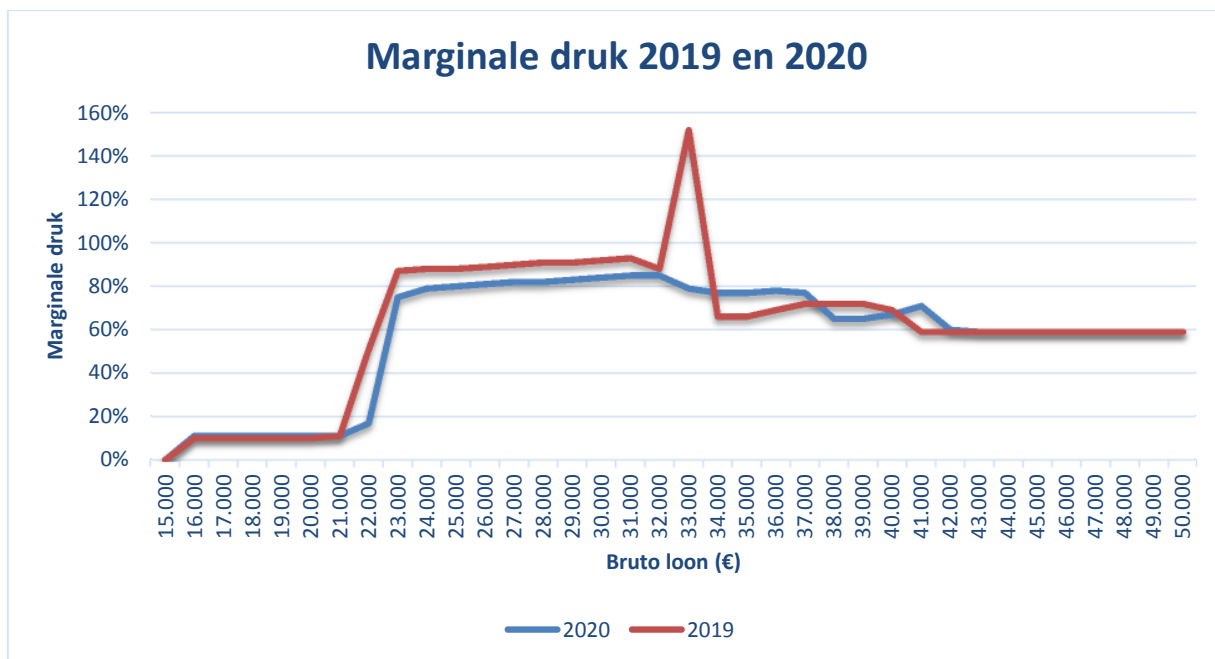
- A. Belastingplan 2020 (35 302),*
- B. Overige fiscale maatregelen 2020 (35 303),*
- C. Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord (35 304),*
- D. Wet bronbelasting 2021 (35 305),*
- E. Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven (35 306) en*
- F. Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten (35 307).*

Aangevuld met:

- G. Missende onderwerpen.*

A. Belastingplan 2020**1. Marginale druk inkomstenbelasting en toeslagen****Bijlage bij de aanbiedingsbrief Pakket Belastingplan 2020 (d.d. 17 september 2019)**

1. De staatssecretaris heeft bij de aanbiedingsbrief een tabellen overzicht meegestuurd met de marginale druk voor een eenverdienershuishouden met twee kinderen en een huurhuis in 2019 en 2020. Voor de inzichtelijkheid heeft de Orde deze omgezet in een grafiek met de marginale druk in 2019 en 2020, zie hierna. Daaruit blijkt duidelijk dat de ‘piek’ in druk die zich in 2019 voordeed bij een brutoloon van 33.000 euro (152 procent) in 2020 is weggenomen. Evenwel is de marginale druk bij een brutoloon tussen de 25.000 en 33.000 euro nog altijd 80 tot 85 procent. Naar mening van de Orde is dat fors, zeker in die inkomenscategorieën, en belastingplichtigen zullen zich de hoogte van de marginale druk niet altijd realiseren. De Orde verneemt graag hoe de staatssecretaris hier tegenaan kijkt en of er in ieder geval een voornemen is om de marginale druk transparanter te maken voor belastingplichtigen, bijvoorbeeld door de samenloop met afbouw van toeslagen te mitigeren. **(vraag 1)**



- Daarnaast is de Orde benieuwd hoe deze cijfers eruitzien voor tweeverdieners en vraagt de staatssecretaris om ook die cijfers met uw Kamer te delen. (*vraag 2*)

2. Zelfstandigenaftrek

Artikel I, onderdeel C, en artikelen II tot en met IX Belastingplan 2020 (artikel 3.76 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

- De Orde heeft met verbazing kennisgenomen van de versoering van de zelfstandigenaftrek die het kabinet voorstelt. Hoewel de Orde inhoudelijk begrip kan opbrengen voor deze versoering, komt het voorstel naar mening van de Orde op een ongelukkig moment. Op dit moment is de Commissie Borstlap namelijk bezig met een breed onderzoek naar de positie van zzp'ers en (schijn)zelfstandigen en zij zal daarover dit najaar rapporteren. Onderdeel van dit onderzoek zal ongetwijfeld de zelfstandigenaftrek zijn. Het is derhalve naar de mening van de Orde prematuur om nu reeds een versoering van de zelfstandigenaftrek voor te stellen. Het kabinet loopt daarmee deze Commissie voor de voeten.
- Voorts wijst de Orde erop dat de zelfstandigenaftrek een van de aftrekposten in de IB is die vanaf 2020 nog maar aftrekbaar zal zijn tegen het tarief van 46 procent (verder aflopend tot het 1^e box 1-tarief per 2023). Er is met betrekking tot de zelfstandigenaftrek derhalve sprake van een naar de mening van de Orde ongewenste cumulatie van belastingmaatregelen. De

Orde verzoekt de staatssecretaris om in elk geval met wetswijziging te wachten, totdat de Commissie Borstlap haar bevindingen heeft gerapporteerd. (*vraag 3*)

3. Aanpassen van de werkkostenregeling

Artikel XI, onderdeel D Belastingplan 2020 (artikel 31a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Toegezegde lastenverlichting van 100 miljoen aan het MKB

5. In de Kamerbrief van 1 februari 2019 (kenmerk 2019-0000016886) heeft het kabinet aan het MKB een additionele lastenverlichting toegezegd van 100 miljoen euro aan de hand van een verruiming van de vrije ruimte binnen de WKR (verhoging van het percentage voor de berekening van de vrije ruimte van 1,2 procent naar 1,7 procent over een loonsom van maximaal 400.000 euro). De Orde vraagt de staatssecretaris of met de nu voorgestelde maatregel (voldoende) gestalte is gegeven aan deze toezegging. In de MvT (pagina 48) wordt de verwachte afname van de afdracht begroot op slechts 13 miljoen euro,¹ welk bedrag zich ook nog verdeelt over MKB en bedrijfsklassen.² Daar komt bij dat gebruik van de mogelijkheid om meer loon onbelast toe te kennen voor werknemers inderdaad een lastenverlichting betekent, maar niet voor de (MKB-)werkgevers. Voor werkgevers leidt meer loon tot hogere kosten en bij 96,8 procent daarvan treedt er blijkens de genoemde cijfers overigens geen besparing op. Het is de Orde dan ook niet duidelijk hoe de voorgestelde verruiming van de vrije ruimte moet leiden tot een structurele lastenverlichting van 100 miljoen euro voor het gehele MKB. De Orde zou het op prijs stellen als dit zou worden toegelicht. (*vraag 4*) Niet alleen door aan te geven hoe in dit licht de begrotingscijfers tot stand zijn gekomen, maar ook aan de hand van concrete voor het MKB relevante voorbeelden.

6. De Orde is van mening dat de verhoging van de vrije ruimte vanuit een oogpunt van gelijkheid en van eenvoud zou moeten doorwerken naar de concernregeling binnen de WKR. De bedoeling van de concernregeling was nu juist om het mogelijk te maken dat de vrije ruimte die niet werd benut door de ene concernvennootschap kon worden gecompenseerd met een tekort aan ruimte bij een andere concernvennootschap. Door de verruiming van de vrije ruimte nu niet per concernvennootschap, maar per concern toe te passen, is de concernregeling een moeilijk uitvoerbare regeling geworden die vooral binnen kleinere (MKB-)concerns zal leiden tot een lastenverzwaring in de uitvoering. Er zullen alsdan

¹ Daarentegen staat in tabel 4 op pagina 39 van de MvT de toegezegde 100 miljoen euro lastenverlichting als structurele post vermeld.

² Uit dit overzicht blijkt tevens dat van de totale WKR-afdracht in 2017 van 181 miljoen euro, slechts 73 miljoen euro afkomstig is van het MKB.

immers meerdere berekeningen moeten worden gemaakt van de vrije ruimte. Zowel op het niveau van de individuele inhoudingsplichtige (met en zonder toepassing van de verhoging van de vrije ruimte) als op concernniveau. De Orde vraagt of het de bedoeling is dat de voorgestelde financiële lastenverlichting gepaard gaat met een zodanige administratieve lastenverzwaring, dat het financiële voordeel hierdoor voor een groot gedeelte zal verdampen. *(vraag 5)* Als dat niet het geval is, dan vraagt de Orde of de staatssecretaris de voorgestelde regeling op dit punt aanpast. *(vraag 6)*

Balans tussen de tabelbelastingtarieven en de eindheffing WKR

7. De Orde is van mening dat de generieke tariefsverlaging die is opgenomen in het Belastingplan een verlaging van het eindheffingspercentage – van thans 80 procent – rechtvaardigt. Dit laatste percentage berust op een gemiddeld enkelvoudig tarief van 44,4 procent dat bij de invoering is afgestemd op de toen ter tijd geldende belastingtarieven. Naar de mening van de Orde staat dit percentage thans niet meer in verhouding tot de tarieven zoals die in 2020 in de wet zullen worden opgenomen. De Orde stelt dan ook voor om het gemiddelde belastingpercentage zoals dat in 2020 zal gelden als uitgangspunt te nemen voor een herijking van het tarief van de WKR. *(vraag 7)* Naar de mening van de Orde is een eindheffingstarief van 75 procent consistent en meer in balans met de voorgestelde tabeltarieven voor 2020 en volgende jaren.

Aanwijzen van gerichte vrijstellingen onder de WKR

8. Uit de evaluatie van de WKR (pagina 40) komt naar voren dat zowel de inhoudingsplichtigen als de Belastingdienst het ‘aanwijzen’ van gericht vrijgesteld loon overbodig vinden. Toegezegd is dat dit nader zou worden bekeken en hiervoor een oplossing zou worden geboden. De Orde had de verwachting dat dit in het onderhavige wetsvoorstel zou worden opgenomen, maar dit is niet het geval. Naar de mening van de Orde is dit ook niet strikt noodzakelijk, omdat een dergelijke vereenvoudiging ook via een goedkeuring in een beleidsbesluit zou kunnen worden geregeld. Tot op heden is er echter nog geen beleidsbesluit met een dergelijke inhoud gepubliceerd. De Orde vraagt of, en zo ja wanneer een dergelijk besluit kan worden verwacht, of dat dit wellicht in het Handboek Loonheffingen zal worden opgenomen. *(vraag 8)*

Normrente personeelsleningen

9. Uit de evaluatie van de WKR blijkt dat er sterke behoefte bestaat aan een normrente voor personeelsleningen, zoals deze voorheen ook in de wetgeving was opgenomen. De Orde

verneemt graag of de normrente wordt opgenomen in het uitvoeringsbesluit. (*vraag 9*) Als dat niet het geval is, verneemt de Orde graag of er bepaalde overwegingen zijn om het (nog) niet in het Belastingplan of het uitvoeringsbesluit op te nemen. (*vraag 10*) Voor de praktijk zou dit immers leiden tot duidelijkheid en minder aanleiding vormen voor discussies met, en verzoeken aan de Belastingdienst over de te hanteren rente op dergelijke leningen.

4. Aanpassen vrijstelling overheidsondernemingen

Artikel XII, onderdelen A, C en D Belastingplan 2020 (artikelen 6b, 8e en 8f van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Verruiming bekostigingseis onderwijsvrijstelling

10. De Orde heeft met instemming kennisgenomen van de voorgestelde uitbreiding van de bekostigingseis tot de verplichte ouderbijdragen die zijn verschuldigd voor:
- 1) het volgen van onderwijs op een afdeling voor internationaal georiënteerd basisonderwijs, dan wel
 - 2) specifieke cursussen internationaal georiënteerd voortgezet onderwijs.
- Vanuit het perspectief van duidelijke en begrijpelijke wetgeving beveelt de Orde aan om de bekostigingseis te verruimen tot alle verplichte ouderbijdragen. (*vraag 11*) Voor een te ruime (uit)werking hoeft naar de mening van de Orde niet te worden gevreesd, omdat de relevante onderwijswetgeving vanuit het perspectief van de toegankelijkheid van onderwijs slechts in zeer bijzondere omstandigheden het heffen van een verplichte ouderbijdrage toestaat. Voorts vraagt de Orde zich af of de voorgestelde aanpassing voldoende rekening houdt met de (actuele) ontwikkelingen in het onderwijs. Het ontstaan van bijvoorbeeld het tweetalig onderwijs en de technasia nopen scholen ertoe van de ouders een vrijwillige bijdrage te vragen, omdat de Rijksbijdrage niet alle kosten dekt van deze nieuwe onderwijsvormen. Het risico bestaat dat door het vragen van vrijwillige ouderbijdragen, en het daarmee niet kunnen voldoen aan de bekostigingseis, scholen geconfronteerd worden met belastingplicht, hetgeen wellicht opnieuw zal leiden tot een heroverweging van de bekostigingseis in de onderwijsvrijstelling. De Orde beveelt dan ook aan om de bekostigingseis verruimen tot alle al dan niet verplichte ouderbijdragen die strekken ter dekking van kosten van extra onderdelen/cursussen die als onderdeel van en ingebed in het reguliere curriculum van het bekostigde onderwijs worden aangeboden. (*vraag 12*)

Verruiming overheidswinstvrijstellingen

11. De Orde heeft eveneens met instemming kennisgenomen van de voorgestelde verruiming van de overheidswinstvrijstellingen die ertoe leidt dat privaatrechtelijke overheidslichamen en publiekrechtelijke rechtspersonen voor de toepassing van de vrijstelling voor interne activiteiten en de quasi-inbestedingsvrijstelling gelijk worden behandeld. Dit draagt bij aan de rechtsvormneutraliteit. Het is de Orde evenwel opgevallen dat dit uitgangspunt van rechtsvormneutraliteit niet ten volle is doorgevoerd. De Staat zelf en een publiekrechtelijke rechtspersoon van de Staat kunnen namelijk géén overheidswinstvrijstelling toepassen op het resultaat uit activiteiten voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van een (andere) *publiekrechtelijke* rechtspersoon van de Staat. Privaatrechtelijke overheidslichamen kunnen in dergelijke 100%-zustersituaties wel een overheidswinstvrijstelling toepassen. Dit komt doordat een privaatrechtelijk overheidslichaam van een *publiekrechtelijke* rechtspersoon van de Staat niet kwalificeert als een (indirect) privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat zelf. Immers, de Staat of een privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat moet dan 100%-aandeelhouder zijn. Om de regelingen wel volledig rechtsvormneutraal te maken, zou een aanvulling op artikel 8e lid 6 Wet Vpb 1969 nodig zijn. Die aanvulling zou dan inhouden dat een privaatrechtelijk overheidslichaam van een publiekrechtelijke rechtspersoon van de Staat tevens privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat is. Is de staatssecretaris bereid deze aanvulling over te nemen? (*vraag 13*)

12. Hetzelfde geldt voor de privaatrechtelijke overheidslichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen van de Staat. Die privaatrechtelijke overheidslichamen kunnen ook geen overheidswinstvrijstelling toepassen op het resultaat uit activiteiten voor de Staat, privaatrechtelijke overheidslichamen van de Staat of publiekrechtelijke rechtspersonen van de Staat anders dan de eigen enig aandeelhouder. Tot slot kan een privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat geen overheidswinstvrijstelling toepassen op het resultaat uit activiteiten voor privaatrechtelijke overheidslichamen van publiekrechtelijke rechtspersonen van de Staat. Is de staatssecretaris bereid ook hiervoor aanvullingen op te nemen? (*vraag 14*)

13. In onderdeel 8.2 van de MvT wordt de verruiming van de overheidswinstvrijstelling toegelicht aan de hand van het begrip ‘*eigen kring*’. Als de Orde de voorbeelden goed interpreteert, behoort een ZBO in de vorm van een publiekrechtelijke rechtspersoon waarvan de bestuurders uitsluitend worden benoemd en ontslagen door de Staat tot de eigen kring van de Staat. Daarnaast behoort de 100%-dochtervennootschap van deze publiekrechtelijke ZBO tot de eigen kring van de ZBO. Hieruit trekt de Orde de conclusie dat de 100%-dochtervennootschap van deze ZBO na de verruiming van de overheidswinstvrijstelling tot de eigen kring van de Staat behoort. Dit betekent dat, gelet op de MvT, op het resultaat dat

de Staat behaalt met activiteiten voor deze 100%-dochtervennootschap de vrijstelling voor interne activiteiten van toepassing zou moeten zijn. Omgekeerd zou deze 100%-dochtervennootschap op het resultaat dat zij behaalt met activiteiten voor de Staat de quasi-inbestedingsvrijstelling toe moeten kunnen passen. Zoals reeds opgemerkt voorziet het wetsvoorstel zelf hier thans niet in, omdat artikel 8e lid 6 Wet Vpb 1969 niet is aangevuld. Omdat op dit punt de MvT aanzienlijk ruimer is gesteld dan de uitwerking in de wettekst, zou de Orde gaarne van de staatssecretaris vernemen of de MvT bewust ruimer is geformuleerd dan uit de wet voortvloeit. (*vraag 15*)

14. Voorts is het de Orde opgevallen dat de introductie van het begrip ‘*publiekrechtelijke rechtspersoon van de Staat*’ niet wordt doorgetrokken naar de samenwerkingsvrijstelling van artikel 8e lid 1 letter c Wet Vpb 1969 (voor publiekrechtelijke rechtspersonen) dan wel artikel 8f lid 1 letter c Wet Vpb 1969 (voor privaatrechtelijke overheidslichamen). Daardoor kan een samenwerkingsverband waarin de Staat participeert op basis van de voorgestelde wettekst nog steeds niet onder toepassing van de samenwerkingsvrijstelling werkzaamheden verrichten voor een publiekrechtelijke rechtspersoon van de Staat. Deze samenwerkingsvrijstelling kan wèl worden toegepast op het resultaat uit activiteiten voor een privaatrechtelijk overheidslichaam van de Staat. De Orde verzoekt de staatssecretaris toe te lichten waarom een volledige rechtsvormneutraliteit tussen een privaatrechtelijk overheidslichaam en een publiekrechtelijke rechtspersoon nog niet tot stand is gebracht en daarbij zo mogelijk in te gaan op de hiervoor genoemde voorbeelden. (*vraag 16*)

5. Invoeren minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars

Artikel XII, onderdelen E, F en G Belastingplan 2020 (artikel 15b, afdeling 2.9b en artikel 18 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Vestigingsklimaat

15. De maatregel heeft als doel om de fiscale prikkel voor de financiering met vreemd vermogen te beperken en tevens om banken en verzekeraars eveneens een bijdrage te laten leveren aan de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief nu zij, anders dan het overige bedrijfsleven, niet bijdragen via de earningsstrippingsmaatregel. Deze fiscale prikkel komt nog bovenop de afschaffing van de aftrekbaarheid ten aanzien van het aanvullend tier-1 vermogen (CoCo's) met ingang van 2019.
16. De Orde merkt hierbij op dat de bijdrage van banken en verzekeraars ten opzichte van het regeerakkoord (‘Vertrouwen in de toekomst’) substantieel en structureel hoger is geworden.

Dit terwijl ook het vennootschapsbelastingtarief pas later en ook minder zal dalen. In onderstaande tabel is een en ander inzichtelijk gemaakt.

(€ mln.)	2020	2021	2022	Structureel
Regeerakkoord	291	291	291	291
Belastingplan 2020	392	356	295	295
Vershil	101	65	4	4

17. Banken en verzekeraars hebben ook een fors aandeel in de financiering van de (later ingaande) tariefsverlaging in de vennootschapsbelasting.

	2020	2021	2022	Structureel
Kosten Vpb-verlaging	1.791	919	919	919
Bijdrage banken en verzekeraars	392	356	295	295
Procentueel aandeel	22%	39%	32%	32%

18. De Orde heeft geen oordeel over de mate waarin banken en verzekeraars moeten bijdragen aan de financiering van de staatskas. Dit is aan de politiek. Het feit dat deze groep, goed voor circa 10 procent opbrengst van de vennootschapsbelasting, voor 32 procent bijdraagt aan de financiering van de tariefsverlaging, onderstreept naar de mening van de Orde echter wel de relevantie van de maatregel voor het vestigingsklimaat voor banken en verzekeraars. Tevens wijst de Orde op het 'level playing field' voor de Nederlandse financiële sector ten opzichte van andere ons omringende landen, die voor zover de Orde bekend een dergelijke maatregel niet invoeren. Indien opportuun, kan uw Kamer de staatssecretaris vragen naar zijn mening hierover. *(vraag 17)*

19. De Orde meent dat de minimum kapitaaleisen die zijn vastgelegd in de Europese Verordeningen in dit verband (kapitaalvereisten en Solvency II) voldoende waarborg vormen voor een bovenmatige financiering met vreemd vermogen. Graag de visie van de staatssecretaris. *(vraag 18)* Dit zou eventueel ook de mogelijke strijdigheid met het EU-recht voorkomen, zoals beschreven in één van de reacties op het consultatiedocument. Dit risico bestaat uit het – via een fiscaal voorschrift – de facto afdwingen van een strengere prudentiële norm dan de Europese Capital Requirements Regulations. Dit in strijd met die regulations

(Volgens HvJ 7 augustus 2018, C-52/17 (VTB Bank (Austria) AG)). De Orde verzoekt expliciet nog in te gaan op de EU-aspecten verbonden aan de minimumkapitaalregeling. **(vraag 19)**

20. Tevens zou een eventuele budgettaire ruimte kunnen worden benut om de regeling voor banken en verzekeraars aan te passen als de marktrente in de toekomst zou stijgen, zonder dat de marge stijgt. De minimumkapitaalregeling geeft immers een grotere aftrekbeperking bij een ontvangen rente van 10 procent en een betaalde rente van 9 procent, dan in de situatie waarin 1 procent wordt ontvangen en 0 procent wordt betaald. In beide gevallen wordt een winst gemaakt van 1 procent. Waarom zou de renteaftrek dan sterker moeten worden beknot? **(vraag 20)** De Orde zou het redelijk achten als thans reeds de toezegging wordt gedaan dat de regeling dan zal worden aangepast.

Artikel 15bd

21. Onder verwijzing naar HR 24 februari 2012³ vraagt de Orde te bevestigen dat negatieve rente op een geldlening eveneens valt onder het begrip ‘renten ter zake van geldleningen’ als bedoeld in het voorgestelde artikel 15bd lid 1 onderdeel b Wet Vpb 1969. **(vraag 21)**
22. De Orde verzoekt om aan te geven welke ratio’s gebruikt zouden moeten worden voor een startende bank of verzekeraar. **(vraag 22)** Dergelijke banken of verzekeraars hebben immers nog geen ratio in een voorafgaand jaar.
23. De Orde constateert met genoegen dat valutahedges (anders dan in de internetconsultatie) niet meer als kosten van geldlening kwalificeren. Door de aanpassing zijn echter ook interest swaps buiten de regeling gevallen. Dit kan mogelijk vreemd uitpakken omdat de minimumkapitaalregel op meer rente van toepassing kan worden, dan redelijk is. Indien een vaste rente van stel 5 procent is geswapt naar een variabele rente van stel 3 procent, dan zou de minimumkapitaalsregel slechts moeten worden toegepast op de 3 procent. Dat is immers de werkelijke last die wordt gedragen. De Orde pleit voor aanpassing van de definities op dit punt. **(vraag 23)**

Artikel 15bg en artikel 15bh

24. De Orde vindt het niet logisch dat bij ‘gemengde activiteiten’ ofwel de regeling voor banken, ofwel voor verzekeraars geldt. Het is naar de mening van de Orde goed mogelijk om de

³ ECLI:NL:HR:2012:BQ1248

regeling voor banken slechts op de bancaire activiteiten toe te passen en de regeling voor verzekeraars slechts te laten gelden voor de verzekeringsactiviteiten. Hetzelfde geldt voor niet-bancaire, of niet-verzekeringsactiviteiten die binnen een bank, respectievelijk verzekeraar aanwezig zijn (de huidige fiscale regelgeving inzake winstbepaling en reserves verzekeraars hanteert in samenhang met het Besluit fiscale eenheid 2003 ook al een dergelijk onderscheid). Deze regeling voor banken, respectievelijk verzekeraars zou geen invloed moeten hebben op de rentekosten van deze niet-bancaire of niet-verzekeringsactiviteiten. Dit voorkomt marktverstoring en tevens het onnodig opknippen van fiscale eenheden van de diverse concerns met administratieve lastenverzwaring voor de belastingplichtige én de Belastingdienst tot gevolg. De Orde verzoekt deze verfijning alsnog aan te brengen. *(vraag 24)*

6. Aanpassen verhuurderheffing

Artikel XIV Belastingplan 2020 (artikelen 1.6 en 1.11 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II)

25. De Orde gaat in op een aantal wetstechnische aandachtspunten en heeft hier een aantal vragen bij geformuleerd. De Orde merkt in zijn algemeenheid op dat de complexiteit en de fijnmazigheid van de verhuurderheffing toeneemt en effectief woningcorporaties treft, terwijl het tekort aan sociale woningbouw hier niet mee wordt opgelost. Daarmee lijkt de historische doelstelling (het belasten van reserves) van deze heffing achterhaald. De regeling lijkt steeds selectiever te worden omdat andere verhuurders dan woningcorporaties, na het optrekken van de heffingvrije voet naar minimaal 50 woningen enige jaren geleden, steeds minder worden getroffen door deze belasting. Daarmee komt de vraag op hoe zich dit verhoudt tot artikel 107 en 108 VWEU (verboden staatssteun). Het ontbreekt de Orde aan inzicht in (1) het aantal sociale huurwoningen dat wordt aangeboden door woningcorporaties en (2) het aantal door andere partijen. Om die reden zou de Orde graag inzicht hebben in hoeveel van de opbrengst van de verhuurderheffing wordt betaald door (1) woningcorporaties en (2) hoeveel door andere partijen. *(vraag 25)* Het gaat hierbij dus om slechts twee bedragen en geen opsplitsing per categorie. De Orde zou graag zien dat deze twee vragen worden beantwoord, zodat beter kan worden ingeschat hoe deze heffing zich verhoudt tot artikel 107 en 108 VWEU.
26. Voor zowel de voorgestelde structurele vermindering van de verhuurderheffing voor nieuwbouw in schaarstegebieden als de tijdelijke vrijstelling voor woningen met een tijdelijk karakter is de praktijk gebaat bij meer duidelijkheid over de invulling van de toets of de bouw van de huurwoningen is gestart op of na 1 januari 2020 (het voorgestelde artikel 1.6 lid 4 en

artikel 1.11 lid 2 letter j). De Orde stelt voor om deze toets voor iedere huurwoning afzonderlijk aan te leggen. (*vraag 26*)

27. Voor de voorgestelde structurele vermindering van de verhuurderheffing voor nieuwbouw in schaarstegebieden zou de Orde graag zien dat het begrip ‘*nieuwbouw*’ nader wordt gedefinieerd. (*vraag 27*) In situaties waarin een bestaand gebouw deels wordt gesloopt en vervolgens huurwoningen worden gerealiseerd, zou immers ook gesproken kunnen worden van nieuwbouw van huurwoningen. De praktijk zou dan ook gebaat zijn bij een nadere duiding van het begrip nieuwbouw.

Voorwaarden voor heffingsvermindering nieuwbouw en voor vrijstelling tijdelijke huurwoningen

Start bouw

28. Een van de voorwaarden voor toekenning van de voorgestelde heffingsvermindering is dat de huurwoningen worden gerealiseerd op of na 1 januari 2020 (het voorgestelde artikel 1.11 lid 2 letter j). Uit de MvT volgt dat de bouw dient te zijn gestart op of na 1 januari 2020. De vraag komt op welke toets hierbij moet worden aangelegd. In de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II is niet bepaald op welk moment de bouw wordt geacht te zijn aangevangen.⁴ Naar de mening van de Orde zou voor de heffingsvermindering nieuwbouw voor de ‘*start van de bouw*’ kunnen worden aangesloten bij bijvoorbeeld het storten van de (verdiepings)vloer, of het optrekken van de eerste wand voor een unit / huurwoning of bijvoorbeeld het verlenen van de bouwvergunning. (*vraag 28*)

Termijn omgevingsvergunning voor vrijstelling tijdelijke huurwoningen

29. Voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling is onder andere dat een omgevingsvergunning als bedoeld in artikel 2.23a lid 1 van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht met een termijn van maximaal vijftien jaren is verleend voor het tijdelijke bouwwerk (het voorgestelde artikel 1.6 lid 4 letter a). De vrijstelling geldt voor vijftien jaar nadat de tijdelijke huurwoning is gerealiseerd (het voorgestelde artikel 1.6 lid 5). Het voorgaande roept de vraag op of het verlengen van de termijn van de omgevingsvergunning, dan wel afgifte van een nieuwe vergunning, als gevolg waarvan de tijdelijke huurwoningen langer dan vijftien jaar worden verhuurd, gevolgen heeft voor de toepassing van de vrijstelling in eerdere jaren (waarin op dat moment aan alle voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling werd voldaan). (*vraag 29*) Daarnaast is de vraag of verlenging van de termijn tot een periode langer dan vijftien jaar direct gevolgen heeft vanaf het moment van

⁴ Er is wel (intern) beleid van de RVO op dit punt, dat niet is gebaseerd op wet- of regelgeving, zie ook <https://www.rvo.nl/sites/default/files/2017/02/Wijzigingen%20RVV.pdf>.

verlenging (bijvoorbeeld in jaar dertien wordt de termijn met nog eens vijf jaar verlengd), of dat de vrijstelling niet langer van toepassing na verloop van vijftien jaar nadat de tijdelijke huurwoning is gerealiseerd. (*vraag 30*) Dat laatste lijkt de Orde de meest redelijke en goed uitvoerbare benadering.

De 8 juni 2018 arresten inzake verhuurderheffing en mede-eigendomsituaties

30. Op 8 juni 2018 heeft de Hoge Raad twee arresten (ECLI:NL:HR:2018:846 en ECLI:NL:HR:2018:847) gewezen inzake de mede-eigendomsituaties en de onverenigbaarheid daarvan met het discriminatieverbod in de mensenrechtenverdragen. De Orde adviseert om het door de Hoge Raad verlangde rechtsherstel (zie r.o. 2.5.3 van arrest ECLI:NL:HR:2018:846) op korte termijn te realiseren door aanpassing van de wettelijke regeling. Indien op korte termijn geen wetwijziging te verwachten valt, verzoekt de Orde aan te geven wanneer een wetwijziging te verwachten is, alsmede wat er met de verhuurderheffing moet gebeuren in situaties van mede-eigendom inzake het jaar 2018 (en eventuele volgende jaren waarvoor de wet op dit punt ongewijzigd blijft). (*vraag 31*)

7. Verlaagd btw-tarief voor elektronische uitgaven

Artikel XV, onder 2 Belastingplan 2020 (tabel I, onderdeel b, post 21, van de Wet op de omzetbelasting 1968)

31. De Orde heeft met instemming geconstateerd dat ten opzichte van de eerdere consultatieversie de afbakening voor toepassing van het verlaagd tarief is verduidelijkt en verruimd. Wel is het volgens de Orde wenselijk dat in het wetgevingsproces expliciet aandacht wordt besteed aan (het ontbreken van) overgangsrecht. (*vraag 32*) De Orde meent dat in dit geval overgangsrecht wenselijk is om te voorkomen dat het reguliere btw-tarief blijft drukken op de looptijd in 2020 van jaarabbonnementen op e-publicaties die in 2019 zijn afgesloten en betaald. Het komt de Orde wenselijk voor dat over de periode van jaarabbonnementen op e-publicaties gelegen in 2020 het verlaagde tarief van toepassing is.
32. Graag ontvangt de Orde een bevestiging dat het verlaagde tarief ook geldt voor het verlenen van toegang tot websites van uitgevers waar tekstuele informatie (content) vooropstaat, zoals die van uitgevers van vakinformatie, ook als deze websites functionaliteiten bezitten zoals uitgebreide zoekfuncties en hyperlinks naar vindplaatsen van de aangehaalde uitgaven en tekstuele bronnen. (*vraag 33*)

8. Afschaffing verlaging algemene Vpb-tarief

Artikel XXI, onderdelen A en B Belastingplan 2020 (artikelen 7.4 en 7.5 van de Wet bedrijfsleven 2019)

33. De Orde kan geen begrip opbrengen voor de voorgenomen afschaffing van de verlaging van het algemene Vpb-tarief voor het jaar 2020. Het Vpb-tarief oogt zo langzamerhand als een kerkhof van gesneuvelde beloften. Het gaat de Orde niet zozeer over de vraag of het Vpb-tarief 20,5 procent of 21,7 procent moet zijn, dat is een politieke afweging, maar om de voorspelbaarheid en betrouwbaarheid van het Nederlandse overheidsbeleid, hetgeen voor ondernemingen zeer zwaar wordt meegenomen bij investeringsbeslissingen. Het wederom draaien aan de knop van het tarief van de innovatiebox plaatst de Orde in hetzelfde perspectief. Ten eerste roept de Orde in herinnering dat een eerder voorgestelde verlenging van de eerste VPB-tariefschijf in drie fasen naar 350.000 euro al niet is doorgegaan. Voorts is een verlaging van het algemene Vpb-tarief per 1 januari 2019 niet doorgegaan. En nu wordt voorgesteld ook de verlaging van het algemene Vpb-tarief per 1 januari 2020 niet door te laten gaan. Daar staat tegenover dat het bedrijfsleven de budgettaire dekking voor deze Vpb-tariefsverlagingen deels zelf al per 1 januari 2019 (!) heeft geleverd, doordat 1. de afschrijvingen op gebouwen in eigen gebruik is beperkt tot 100 procent van de WOZ-waarde en 2. de voorwaartse verliesverrekeningstermijn is verkort tot zes jaar. Deze dekkingsmaatregelen blijven blijkens het pakket Belastingplan 2020 ongewijzigd in stand. De Orde meent in elk geval dat, nu de verlaging van het algemene Vpb-tarief niet doorgaat, althans met opnieuw een jaar is uitgesteld, ook deze dekkingsmaatregelen die met ingang van 2019 zijn getroffen, nu ook moeten uitgesteld tot 2021. **(vraag 34)**
34. Voorts is het de Orde opgevallen dat de voorgestelde verhoging van het aanmerkelijkbelangtarief in box 2 per 1 januari 2020 ongewijzigd doorgang zal vinden. Dit is onterecht, aangezien dit tarief is verhoogd vanwege de verlaging van het Vpb-tarief teneinde het globale evenwicht met de IB-ondernemer te handhaven. Nu de IB-ondernemer al per 1 januari 2020 profiteert van de algemene tariefsverlaging in box 1 (sociale vlaktaks) en het algemene Vpb-tarief ongewijzigd blijft, is er naar de mening van de Orde geen reden om het box 2-tarief te verhogen. Sterker nog, dit tarief zou juist moeten dalen teneinde het globale evenwicht tussen de IB-ondernemer en de DGA te handhaven. In dit licht dringt de Orde er met klem op aan om het box 2-tarief in elk geval voor het jaar 2020 ongewijzigd te laten op 25 procent en de voorgenomen verhoging naar 26,25 procent niet door te laten gaan. **(vraag 35)** Of het box 2-tarief in 2021 moet worden verhoogd, is afhankelijk van de besluitvorming over het algemene Vpb-tarief in 2020. **(vraag 36)**

B. Overige fiscale maatregelen 2020

9. Aanpassen definitie vaste inrichting in het kader van het MLI

Artikelen I, III en V, onderdeel A Overige fiscale maatregelen 2020 (artikel 1.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001 respectievelijk artikel 6 van de Wet op de loonbelasting 1964 respectievelijk artikel 3 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Koppeling met OESO-commentaar

35. Door de koppeling met belastingverdragen in artikel 3 lid 4 onderdeel a Wet Vpb 1969 en incorporatie van (meest recente) OESO conforme bepalingen in artikel 3 lid 4 onderdeel b Wet Vpb 1969 (en verder in lid 5 tot en met lid 12) komt het vaste-inrichtingsbegrip voor niet-verdragssituaties overeen met het Nederlandse verdragsbeleid⁵ op basis van de voorgestelde tekst. Een directe en dynamische koppeling naar artikel 5 van het OESO-modelverdrag ontbreekt echter in artikel 3 lid 4 onderdeel b tot en met lid 12 Wet Vpb 1969 waar die directe en dynamische koppeling naar belastingverdragen wel geldt voor verdragssituaties in artikel 3 lid 4 onderdeel a Wet Vpb 1969. De Orde vraagt of deze directe en dynamische koppeling naar artikel 5 van het OESO-modelverdrag kan worden aangebracht. (*vraag 37*) Daardoor zou de situatie worden voorkomen dat artikel 3 lid 4 onderdeel b tot en met lid 12 Wet Vpb 1969 steeds dient te worden bij relevante aanpassingen in het OESO-modelverdrag, nu het wel steeds de bedoeling lijkt te zijn van het kabinet om het nationale vaste-inrichtingsbegrip in lijn te laten zijn met het OESO-begrip. Verder vraagt de Orde te bevestigen dat het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-modelverdrag gebruikt kan worden bij de interpretatie van artikel 3 lid 4 onderdeel b tot en met lid 12 Wet Vpb 1969. (*vraag 38*)

Plaats in de Wet

36. De voorgestelde aanpassingen op het begrip vaste inrichting worden opgenomen in artikel 3 Wet Vpb 1969 (Buitenlandse belastingplichtigen). Voor binnenlands belastingplichtigen en voor toepassing van de objectvrijstelling zijn de voorgestelde bepalingen ook relevant, reden waarom voor de binnenlandse belastingplichtigen de vaste inrichting bepalingen nu zijn opgenomen in het huidige artikel 15f Wet Vpb 1969. Voor buitenlandse belastingplichtigen in artikel 17 lid 3 onderdeel a Wet Vpb 1969. Terwijl artikel 3 Wet Vpb 1969 het begrip vaste inrichting niet noemt. De Orde geeft in overweging om de definitie van het begrip vaste

⁵ Voor iedere verdragssituatie geldt het van toepassing zijnde belastingverdrag.

inrichting op te nemen in de AWR. (*vraag 39*) Hiermee wordt voor alle rijksbelasting bewerkstelligd dat het vaste-inrichtingsbegrip gelijk is. Indien nodig kan het algemene begrip uit de AWR voor specifieke wetten worden aangevuld of beperkt. Vergelijk het partnerbegrip in de AWR.

10. Keuzeregeling elektronisch berichtenverkeer

Artikel II, onderdelen A en B, Artikel XI, onderdelen A en B Overige fiscale maatregelen 2020 (artikelen 13 en 13a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, respectievelijk 3a en 3b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

37. De Orde constateert verheugd dat het kabinet het uitgangspunt dat communicatie met de Belastingdienst via de digitale weg dient plaats te vinden loslaat ten gunste van een regime waarbinnen de keuze van de burger tussen digitale of papieren communicatie het uitgangspunt is. Tegelijkertijd vraagt de Orde zich af of het mogelijk is om digitale communicatie met de Belastingdienst tweezijdig mogelijk te maken, zodat bijvoorbeeld een belastingplichtige een bezwaarschrift ook per e-mail kan indienen bij de Belastingdienst. (*vraag 40*)
38. Bij ministeriële regeling kunnen berichten, groepen van belanghebbenden of omstandigheden worden aangewezen waarvoor, voor wie, onderscheidenlijk waaronder geldt dat berichten uitsluitend langs de elektronische weg dan wel uitsluitend anders dan langs elektronische weg aan belanghebbende(n) worden gezonden. De Orde verzoekt bij deze aanwijzing zodanige waarborgen te formuleren dat niet-gedigitaliseerde groepen niet alsnog worden geconfronteerd met verplichte digitale communicatie. (*vraag 41*) De Orde verzoekt het wetsvoorstel zodanig aan te passen dat de aanwijzing bij Algemene Maatregel van Bestuur (AMvB) plaatsvindt, zodat vooraf advies dient te worden gevraagd aan de Raad van State. (*vraag 42*) Dit draagt bij aan een betere belangenafweging bij een aanwijzing van verplichte digitale communicatie, teneinde bijvoorbeeld situaties zoals beschreven in het rapport van de Nationale ombudsman van 5 april 2016 te voorkomen.
39. Indien de regering wil vasthouden aan de aanwijzing bij ministeriële regeling, dringt de Orde in elk geval aan op een voorhangprocedure van de ministeriële regeling bij de Tweede Kamer. (*vraag 43*) De Tweede Kamer is op die manier nauw betrokken bij de afweging van het kabinet om in voorkomende gevallen verplichte digitale communicatie voor te schrijven.

11. Spontane aangifte

Artikel XI, onderdelen C, D en E Overige fiscale maatregelen 2020 (artikelen 9, 11 en 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

40. De Orde juicht toe dat het kabinet spontane aangiften een wettelijke status wil geven. Dat bevordert een gelijke behandeling van belastingplichtigen en komt de rechtszekerheid ten goede. De Orde vraagt zich echter af hoe het voor een belastingplichtige kenbaar is dat hij een kwalificerende spontane aangifte heeft gedaan. Mag hij dat afleiden uit het feit dat (I) naar aanleiding van de ingediende aangifte een (voorlopige) aanslag wordt vastgesteld, of (II) niet binnen een bepaalde termijn alsnog een uitnodiging volgt tot het doen van aangifte? **(vraag 44)** Vanuit rechtszekerheidsperspectief geeft de Orde de voorkeur aan een ontvangstbevestiging waarin de belastingdienst zich uitlaat over de status van de ingediende aangifte, en verzoekt om dit in de wettekst op te nemen. **(vraag 45)**
41. Uit de voorgestelde tekst van artikel 9 lid 4 AWR blijkt dat de gelijkstelling alleen ziet op spontane aangiften die zijn ingediend voordat de aanslag is vastgesteld. Blijkens de artikelsgewijze toelichting moet hieronder ook de situatie worden begrepen waarin de aanslagtermijn inmiddels is verstreken.⁶ Die toevoeging kan de Orde niet plaatsen. De aanslagtermijn van artikel 11 AWR is niet van openbare orde.⁷ Ook kan de inspecteur na verloop van de aanslagtermijn een verliesbeschikking vaststellen die afwijkt van de aangifte.⁸ De Orde verzoekt derhalve om een nadere toelichting op dit punt. **(vraag 46)**
42. De Orde heeft begrip voor de wens van de wetgever om de inspecteur enige tijd te gunnen voor het vaststellen van een (navorderings)aanslag ingeval kort voor het verstrijken van de aanslag- of navorderingstermijn alsnog spontaan aangifte wordt gedaan of een verzoek wordt ingediend om daartoe te worden uitgenodigd. Afgaande op de voorgestelde formulering, lijken artikel 11 lid 4 en 16 lid 5 AWR (nieuw) los van elkaar te functioneren, in die zin dat verlenging van de aanslagtermijn met zes maanden niet tevens resulteert in een langere navorderingstermijn. De Orde vraagt om de juistheid van deze lezing te bevestigen. **(vraag 47)**

⁶ Kamerstukken II 2019-2020, 35 303, nr. 3, p. 60-61

⁷ HR 22 april 1998, 33 249, BNB 1998/214

⁸ HR 23 februari 2018, 17/00188, BNB 2018/195

12. Aanpassen belastingrente voor de vennootschapsbelasting en de erfbelasting

Artikel XI, onderdelen J, K en L Overige fiscale maatregelen 2020 (artikelen 30f, 30fc en 30g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

43. De voorgestelde aanpassingen in het aanvangstijdstip van de renteberekening ter zake van belastingaanslagen erfbelasting kunnen op instemming van de Orde rekenen. De Orde is eveneens verheugd dat het kabinet nu ook voor de berekening van belastingrente over (voorlopige) aanslagen vennootschapsbelasting aansluiting wil zoeken bij de wettelijke aangiftetermijn, althans voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019. Voorwaarde is wel dat de (voorlopige) aanslag conform de aangifte wordt vastgesteld. De Orde vraagt of het niet logischer zou zijn om alleen belastingrente in rekening te brengen voor zover de verschuldigde belasting hoger is dan de aangegeven belasting? (*vraag 48*) Alleen in zoverre is immers sprake van een verzuim. De Orde tekent hierbij aan dat dit resultaat effectief wordt bereikt indien eerst conform aangifte een voorlopige aanslag wordt vastgesteld en pas bij de definitieve aanslag een correctie wordt aangebracht. In dat geval wordt belastingrente in rekening gebracht over het per saldo bij te betalen bedrag. Als de inspecteur daarentegen direct afwijkt van de aangifte, wordt belastingrente berekend over het gehele bedrag aan verschuldigde belasting. De Orde meent dat voor dit onderscheid geen goede rechtvaardiging bestaat en verzoekt om de belastingrenteregeling op dit punt aan te passen. (*vraag 49*)
44. Daarnaast vraagt de Orde de staatssecretaris of het niet gepast zou zijn – gegeven de historische achtergrond van de belastingrente als besparingsmaatregel en het huidige inkomstenniveau van de overheid – om de belastingrente voor de vennootschapsbelasting gelijk te trekken met de overige belastingrentes. (*vraag 50*) Tevens vraagt de Orde zich af hoe de regeling eruit komt te zien wanneer de rente negatief wordt. (*vraag 51*)

13. Aanpassen inkeerregeling

Artikel XI, onderdeel M Overige fiscale maatregelen 2020 (artikel 67n van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

45. Op basis van de verwijzing naar de parlementaire ondervragingscommissie over de Panama papers begrijpt de Orde niet waarom de voorwaarde ‘*in het buitenland opgekomen*’ wordt verwijderd. De in de parlementaire ondervragingscommissie behandelde problematiek ziet nagenoeg bijna geheel op buitenlandse structuren. Dit onderscheid rijmt ook met de verlengde navorderingstermijn van artikel 16 lid 4 AWR, waarin afwijkende, ruimere, regels voor navordering zijn voorzien met betrekking tot structuren die door belastingplichtigen in het buitenland en daarmee buiten het zicht van de Nederlandse Belastingdienst aangehouden

worden. De Orde verneemt graag hoe de staatssecretaris hier tegenaan kijkt en pleit daarom voor het beperken van de wijziging tot enkel het toevoegen van inkomen uit aanmerkelijk belang en voor het behoud van de beperking tot ‘*in het buitenland opgekomen*’. (**vraag 52**)

14. Openbaar maken vergrijpboeten opgelegd aan medeplegers die beroeps- of bedrijfsmatig bijstand verleenden

Artikel XI, onderdeel N Overige fiscale maatregelen 2020 (artikel 67r van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

46. De Orde heeft op zichzelf beschouwd begrip voor de doelstelling van de maatregel om vergrijpboeten aan deelnemers openbaar te maken: cliënten en de maatschappij in brede zin kunnen er baat bij hebben om vooraf te weten te komen of een adviseur betrouwbaar is dan wel of deze zich schuldig heeft gemaakt aan medewerking aan een vergrijp. Vanuit rechtstatelijk oogpunt heeft de Orde echter fundamenteel bezwaar tegen de maatregel. In een rechtstaat dient zeer terughoudend omgegaan te worden met het instrument van ‘naming and shaming’. Er is een fundamenteel krachtsverschil tussen de heffende overheid en de individuele burger. Het past niet goed om een generieke maatregel in te voeren waarmee het krachtsverschil wordt vergroot. De Orde maakt zich in het licht van dit krachtsverschil ook zorgen dat het openbaar maken van vergrijpboeten in discussies tussen adviseur en Belastingdienst kan worden ingezet, waardoor het ‘level playing field’ en het beginsel van ‘fair play’ kan worden aangetast.⁹ Kan de staatssecretaris aangeven op welke wijze gewaarborgd zal worden dat dit niet gebeurt? (**vraag 53**) Bijvoorbeeld door de adviseur een mogelijkheid tot melding bij de Belastingdienst te bieden? Bovendien is het publiceren van een opgelegde vergrijpboete een zware sanctie met vergaande (potentieel blijvende) impact op de privacy van de betrokkene. De Orde vraagt de staatssecretaris hierop te reageren. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook met klem om van invoering van dit voorstel (in deze vorm) af te zien. (**vraag 54**)
47. Voorts maakt de Orde graag de volgende opmerkingen. De Orde is verheugd over de wijzigingen die zijn aangebracht ten opzichte van het ‘Concept wetsvoorstel Openbaarmaking vergrijpboeten’. Daarbij gaat het in het bijzonder om de beperking tot medeplegersboetes, de beperking tot gevallen waarin sprake is van opzet, de verduidelijking dat enkel vergrijpboeten die betrekking hebben op overtredingen die zijn begaan op of na de datum van inwerkingtreding van de voorgestelde maatregel voor

⁹ Zie ook het artikel van prof.mr. S.C.W. Douma, *Openbaarmaking bestuurlijke boeten voor belastingadviseurs: niet invoeren!*, NTFR 2019/2412.

openbaarmaking in aanmerking komen en de verduidelijking dat het beroep bij de rechter op verzoek achter gesloten deuren plaats kan vinden.

48. De Orde komt echter ook tot de conclusie dat bepaalde onderwerpen niet of niet voldoende aan bod zijn gekomen. Zij wijst erop dat er, behoudens een opmerking dat de hoogte van de boete meegenomen kan worden in de afweging om al dan niet over te gaan tot openbaarmaking, geen richting aan de toepassing van het voorgestelde artikel 67r AWR wordt gegeven. Zij wijst er daarnaast op dat er geen verduidelijking is gegeven op de zinsnede *‘door hem beroeps- of bedrijfsmatig verleende bijstand’*. Een belastingadviseur of advocaat is altijd beroepsuitoefenaar, daarom vraagt de Orde hoe situaties gezien moeten worden waarin een adviseur een familielid of kennis zonder vergoeding bijstaat. Graag zou de Orde hier een toelichting op ontvangen. **(vraag 55)**

49. Hoewel de Orde blij is dat een vergrijpboete wegens grove schuld niet openbaar gemaakt kan worden, meent de Orde dat de mogelijkheid om in geval van opzet tot openbaarmaking over te kunnen gaan, nog steeds te ruim is. De Orde is voorstander van een verdergaande beperking en roept de Staatssecretaris ertoe op om alleen tot openbaarmaking over te gaan in gevallen van fraude (waaronder voorwaardelijk opzet in ieder geval niet kan worden begrepen). **(vraag 56)**

50. Een ander onderwerp waar de Orde vraagtekens bij plaatst, is de wijziging van de publicatie van het *‘kantoor’*, naar de *‘plaats waar de overtreder het vergrijp [...] heeft begaan’*. De bezwaren die reeds geuit zijn tegen het publiceren van het kantoor, zijnde het bestraffen van een mogelijk onschuldige omstander (het kantoor is immers niet altijd op de hoogte van individuele acties), blijven met deze wijziging bestaan.

51. Er ontstaat hierdoor mogelijk rechtsongelijkheid tussen kantoren in grote steden, waarbij het inderdaad onduidelijk zal zijn om welk kantoor het gaat, en kantoren in kleinere plaatsen, waar het in sommige gevallen immers maar één of een gering aantal kanto(o)ren zal zijn. Graag zou de Orde begrijpen hoe deze geconstateerde rechtsongelijkheid in de praktijk gezien moet worden. **(vraag 57)**

52. Verder heeft de Orde behoefte aan een nadere verduidelijking van de term *‘plaats waar de overtreder het vergrijp [...] heeft begaan’*. In de MvT wordt gesuggereerd dat het hier altijd gaat om de vestigingsplaats van het kantoor of de onderneming waaraan de overtreder verbonden is (geweest). De Orde vraagt zich af of er ook omstandigheden kunnen zijn waarbij het vergrijp op een andere plaats is begaan, bijvoorbeeld op het kantoor van de cliënt. **(vraag 58)**

53. Met betrekking tot de wijze van publicatie in het zesde lid van artikel 67r AWR vraagt de Orde welke gegevens opgenomen worden in de beschikking en of de publicatie van de beschikking uitsluitend op de website van de Belastingdienst zal plaatsvinden. (*vraag 59*) Op grond van de MvT lijkt dat zo te zijn, doch dat volgt niet zonder meer uit de wettekst. Daarin is immers het woord ‘tevens’ opgenomen, hetgeen erop wijst dat naast een overzicht op de website publicatie van de beschikking op andere wijze plaats vindt. De Orde verzoekt verduidelijking op dit onderdeel. (*vraag 60*)
54. Er is naar de mening van de Orde te weinig duidelijkheid verschaft omtrent het toetsingskader ten behoeve van de openbaarmaking. Een optie zou zijn het toevoegen van een vereiste dat toestemming moet worden verkregen van een *onafhankelijke* instantie zoals de Nationale Ombudsman. De Orde zou graag meer duidelijkheid ontvangen op dit onderwerp. (*vraag 61*)
55. Ondanks dat in de Memorie van Toelichting expliciet opgemerkt wordt dat leedtoevoeging noch preventie en een de facto beroepsverbod niet tot de doelen van de maatregel behoren, zijn dit wel de bijkomende gevolgen waaraan naar de mening van de Orde niet voldoende aandacht wordt besteed. De Staatssecretaris heeft in zijn reactie op het rapport van de Raad van State reeds aangegeven dat de realiteit nu eenmaal is dat het kabinet niet kan garanderen dat na ommekomst van de publicatietermijn alle berichtgeving dienaangaande van internet wordt verwijderd. Er wordt daarmee van tevoren al medegedeeld dat niet aan de AVG voldaan kan worden met betrekking tot het recht op vergetelheid. Er zit hierdoor de facto geen maximum op de op te leggen strafmaat, naast de boete die ook al opgelegd wordt. Een eenmaal gepubliceerde beroepsbeoefenaar heeft hierdoor de facto levenslang. De Staatssecretaris merkt weliswaar op dat het niet de bedoeling is een beroepsverbod te bewerkstelligen, maar feitelijk is dit in veel situaties toch het geval. Dit maakt de maatregel niet proportioneel.
56. De Raad van State merkt terecht op dat er vele jaren zullen zitten tussen de overtreding en de bekendmaking wegens de zorgvuldige procedure, welke zorgvuldigheid de Orde uiteraard toejuicht. De vraag die nog niet beantwoord wordt, is of de nu voorgestelde regeling daardoor haar enige doel – het voorlichten van het publiek – nog wel kan dienen. (*vraag 62*) Het lijkt er de facto op dat het gestelde doel wegens het tijdsverloop onhaalbaar is terwijl de straf voor de betrokkene, eenmaal gepubliceerd onbeperkt is. Dit terwijl, naar de Orde begrijpt, er in uitzonderingsgevallen reeds mogelijkheden bestaan om het publiek te waarschuwen via een openbaarmakingsbeslissing op basis van artikelen 8 en 10 van de Wet openbaarheid van bestuur, welke eenzelfde afwegingskader kent die nu beschreven wordt in het nieuwe artikel. De Orde roept op om in overleg met de beroepsorganisaties te kijken naar minder

verstreckende maatregelen die wel aan de wensen van het kabinet kunnen voldoen. **(vraag 63)**

57. De Orde verzoekt de staatssecretaris een nadere toetsing in dit kader aan te leggen ter zake van het proportionaliteits- en subsidiariteitsvereiste. **(vraag 64)** Op basis van het hier voorgestelde artikel 67r AWR is de Orde in ieder geval van mening dat niet aan het proportionaliteits- en subsidiariteitsvereiste voldaan worden terwijl er al andere mogelijkheden zijn om in de daartoe nodige gevallen hetzelfde doel te bereiken en roept daarom op om af te zien van de invoering van dit artikel. **(vraag 65)**

C. Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord

15. Verhogen van het tarief van de overdrachtsbelasting voor niet-woningen

Artikel IX Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

58. De Orde constateert dat de stijging van het overdrachtsbelastingtarief voor niet-woningen (van 6 procent naar 7 procent) volgens de tekst van het wetsvoorstel ingaat per 1 januari 2020 (artikel IX in combinatie met artikel XXX). Anders dan overige artikelen in het wetsvoorstel die later ingaan dan 1 januari 2020 bevat de voorgestelde tekst voor artikel IX immers geen verwijzing naar een latere ingangsdatum. Volgens diverse andere stukken waaronder de MvT (pagina 13) gaat de verhoging in per 1 januari 2021. De Orde verzoekt dit te verduidelijken en zo nodig de wettekst aan te passen. (*vraag 66*)

E. Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven

16. Afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven

Wet afschaffing fiscale aftrek scholingsuitgaven (artikelen 3.139, 6.1, 10a.16 en 10a.21 en afdeling 6.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

59. De Orde geeft uw Kamer in overweging de afschaffing van de aftrek te bezien in samenhang met de aangekondigde subsidieregeling teneinde zeker te stellen wat de effecten zijn voor particulieren met scholingsuitgaven. De Orde suggereert dan ook de staatssecretaris te verzoeken eerst een uitgewerkte concept-subsidieregeling aan uw kamer te overleggen. (*vraag 67*) Mocht dit niet tijdig mogelijk zijn dan is dit, zo meent de Orde, reden om de instemming met de afschaffing uit te stellen. Voor een gewogen oordeel of de subsidieregeling toereikend is om de fiscale aftrek te vervangen, is immers inzicht nodig in de vervangende regeling.

F. Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten

60. De Orde heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Wet implementatie richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten en de MvT daarbij. Met dit wetsvoorstel worden twee van de vier quick fixes geïmplementeerd in de Wet OB 1968. De Orde stelt het op prijs dat ook aandacht wordt besteed aan de andere twee quick fixes, waarvan er een wordt opgenomen in het Uitvoeringsbesluit OB 1968 en de andere directe werking heeft doordat deze is opgenomen in de Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 (Btw-uitvoeringsverordening).

17. Regeling inzake voorraad op afroep

Intrekking bestaand beleid en overgangsregeling

61. Met de regeling voor de voorraad op afroep wordt een vereenvoudiging gecreëerd die voorkomt dat de ondernemer die de voorraad goederen overbrengt zich voor de btw moet registreren in de lidstaat van de voorraad. De regeling sluit aan bij de reeds bestaande regeling uit Mededeling 15 (Besluit van 30 december 1993, nr. VB 93/3672), maar stelt andere en nadere voorwaarden aan toepassing van die regeling. Zal dit besluit worden ingetrokken, zoals de Europese Commissie ook aanneemt in de concept Explanatory notes on the ‘2020 Quick Fixes’?¹⁰ (*vraag 68*) De Orde vraagt of daarbij wordt voorzien in een overgangsregeling voor voorraad die voor 1 januari 2020 is overgebracht. (*vraag 69*)

Toepassing van de regeling bij meerdere afnemers

62. In de MvT wordt opgemerkt dat als een voorraad is bedoeld voor meerdere afnemers de leverancier met elk van zijn afnemers een overeenkomst moet sluiten. Deze opmerking lijkt te suggereren dat de regeling ook kan worden toegepast wanneer een voorraad goederen wordt overgebracht ten behoeve van meerdere afnemers, zoals ook wordt bevestigd door de Europese Commissie.¹¹ De Orde vraagt of meerdere afnemers in de Opgaaf intracommunautaire prestaties en het register kunnen worden opgenomen ten tijde van de overbrenging of dat slechts één afnemer kan worden vermeld en vlak voor de levering aan

¹⁰ Concept Explanatory notes on the ‘2020 Quick Fixes’, paragraaf 2.4. Te raadplegen via: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/25364e2a-ef5e-43ea-b83a-72f2189ddc77/details>.

¹¹ Concept Explanatory notes on the ‘2020 Quick Fixes’, paragraaf 2.5.9. Te raadplegen via: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/25364e2a-ef5e-43ea-b83a-72f2189ddc77/details>.

een ander dan de oorspronkelijk beoogde afnemer gebruik moet worden gemaakt van de regeling voor vervanging van de afnemer. (*vraag 70*)

Geen keuzemogelijkheid

63. Volgens de MvT heeft de ondernemer geen keuzemogelijkheid om de regeling al dan niet toe te passen. Naar de mening van de Orde is er feitelijk wel een keuze. De ondernemer kan ervoor kiezen om niet te voldoen aan de listingverplichting en/of de verplichting om het register bij te houden. In dat geval is de regeling niet van toepassing. De Europese Commissie heeft deze optiemogelijkheid onderschreven.¹² De Orde vraagt of het Ministerie kan bevestigen dat dat inderdaad het geval is. (*vraag 71*)

Opgaaf intracommunautaire prestaties

64. Voor het goed functioneren van de regeling voor voorraad op afroep is de praktische uitwerking in de Opgaaf intracommunautaire prestaties essentieel. Uit de uitvoeringstoets blijkt dat de Belastingdienst niet in staat is om de nodige aanpassingen in de Opgaaf intracommunautaire prestaties tijdig door te voeren. De Orde vraagt wat hiermee wordt bedoeld en of dit impliceert dat de regeling niet per 1 januari 2020 kan worden toegepast door ondernemers die gebruikmaken van de regeling voorraad op afroep. (*vraag 72*) Vervolgens hebben bedrijven voldoende tijd nodig om aanpassingen te implementeren in hun processen en systemen. De Orde spreekt haar zorgen uit over de krappe termijn en verzoekt het Ministerie om zo snel mogelijk richtlijnen te geven over de praktische uitwerking van de opgaafplicht zodat bedrijven zich kunnen voorbereiden. (*vraag 73*)

Btw-registratie buitenlandse ondernemers

65. Als niet meer aan de voorwaarden voor de regeling voorraad op afroep wordt voldaan, vindt er een btw belaste overbrenging plaats in Nederland die moet worden aangegeven in de aangifte. Daarvoor moeten buitenlandse ondernemers (snel) kunnen beschikken over een btw-registratie. De Orde merkt dat in de praktijk de btw-registratie voor buitenlandse ondernemers moeizaam verloopt en vraagt de snelheid van dit proces te verbeteren. (*vraag 74*) Daarnaast vraagt de Orde of buitenlandse ondernemers zich doorlopend dienen te registreren voor de btw op het moment dat bij een specifieke transactie niet (langer) aan de voorwaarden wordt voldaan, bijvoorbeeld bij incidenteel verlies of diefstal, en of zij zich nadien weer moeten de-registreren. (*vraag 75*)

¹² Concept Explanatory notes on the '2020 Quick Fixes', paragraaf 2.5.2. Te raadplegen via: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/25364e2a-ef5e-43ea-b83a-72f2189ddc77/details>.

Kleine verliezen

66. Bij vernietiging, verlies of diefstal van goederen volgt in principe een btw belaste overbrenging van goederen. Volgens de MvT geldt dit niet voor ‘*kleine verliezen*’. De Orde verzoekt het Ministerie om te specificeren wat wordt verstaan onder ‘*kleine verliezen*’. (*vraag 76*)

18. Regeling inzake ketentransacties

67. De regeling voor ketentransacties bepaalt aan welke schakel het vervoer moet worden toegerekend wanneer een van de partijen in de keten, niet zijnde de eerste of laatste ondernemer in de keten, het vervoer regelt (de tussenhandelaar). Volgens de artikelsgewijze toelichting is wanneer een derde partij (buiten de keten) wordt ingeschakeld om het vervoer te verzorgen de tussenhandelaar degene die zich contractueel verbindt met de vervoerder. Als er geen derde is die de goederen vervoert of verzendt, maar een van de ondernemers in de keten, dan is die ondernemer de tussenhandelaar. De Orde vraagt om verduidelijking wanneer sprake is van het regelen van het vervoer. (*vraag 77*) Omdat lidstaten de regeling op verschillende wijze kunnen interpreteren, vraagt de Orde of in dit kader overleg heeft plaatsgevonden met andere lidstaten en of zij dezelfde interpretatie kennen van het begrip tussenhandelaar. (*vraag 78*) Ook vraagt de Orde hoe het Ministerie de contractuele betrekking ziet in relatie tot de tekst die spreekt van ‘*voor rekening van*’. (*vraag 79*) Dit lijkt te suggereren dat de tussenhandelaar degene is die tijdens het vervoer het risico heeft en voor het vervoer betaalt. Dit hoeft niet noodzakelijkerwijs degene te zijn die ook het contract heeft met de vervoerder. Overigens speelt dezelfde vraag in verband met de regeling inzake voorraad op afroep, waar eveneens gesproken wordt over het laten vervoeren ‘*voor rekening van*’ de ondernemer.
68. De partij die de goederen levert, draagt het risico voor de toepassing van het nultarief. Bij ketentransacties betekent dit dat de leverancier op enige wijze moet kunnen aantonen dat zijn afnemer de tussenhandelaar is die het vervoer regelt, waarbij de vereiste wijze van aantonen onduidelijk is. Moet deze ondernemer, naast de documenten die kunnen worden gebruikt ter onderbouwing van het bewijsvermoeden (zie hierna onderdeel 4), bijvoorbeeld ook beschikken over de vervoersovereenkomst tussen zijn afnemer en een derde-vervoerder? De Orde vraagt de staatssecretaris deze bewijskwestie te verduidelijken. (*vraag 80*)

19. Bewijs intracommunautaire verzending of vervoer op basis van een weerlegbaar vermoeden

Onafhankelijke partijen

69. Volgens het nieuwe bewijsvermoeden moeten bewijsstukken afkomstig zijn van twee onafhankelijke partijen.¹³ In de MvT wordt aangegeven dat het begrip ‘*onafhankelijk*’ in de praktijk invulling moet krijgen. De Orde merkt op dat dit tot onzekerheid leidt voor ondernemers. Omdat het met enige regelmaat voorkomt dat goederen binnen concern worden verhandeld, verzoekt de Orde te verduidelijken of concernvennootschappen kunnen worden beschouwd als van elkaar onafhankelijke partijen. (*vraag 81*)

Mededeling 38

70. Uit de MvT blijkt dat de nieuwe regeling van het bewijsvermoeden een alternatief vormt voor het aantonen van het btw-nultarief. De huidige mogelijkheden blijven bestaan. De Orde neemt aan dat ook Mededeling 38¹⁴ in zijn huidige vorm gehandhaafd blijft en verzoekt het Ministerie dat te bevestigen. (*vraag 82*) Blijft de afhaalverklaring zoals genoemd in Mededeling 38 in de praktijk gehandhaafd, ondanks dat deze afhaalverklaring volgens de MvT niet kan worden gebruikt voor het bewijsvermoeden? (*vraag 83*)

20. Nieuwe materiële voorwaarden voor toepassing btw-nultarief

Btw-identificatienummer als afnemer onderdeel uitmaakt van fiscale eenheid

71. Vanaf 1 januari 2020 gelden twee nieuwe materiële voorwaarden voor toepassing van het btw-nultarief: de leverancier dient te beschikken over een geldig btw-identificatienummer van zijn afnemer en hij dient een correcte Opgaaf intracommunautaire prestaties in te dienen. De Orde vraagt om te verduidelijken over welk btw-identificatienummer de leverancier moet beschikken indien zijn afnemer onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid. (*vraag 84*) De huidige praktijk in Nederland is dat aan onderdelen van een fiscale eenheid individuele btw-identificatienummers worden toegekend en dat dus ‘deze’ nummers worden gebruikt in plaats van het btw-identificatienummer van de fiscale eenheid. Deze praktijk sluit niet aan bij de visie van de Europese Commissie.¹⁵ De Orde meent dat de praktijk op dit punt gebaat is bij eenduidig beleid door alle lidstaten van de Europese Unie.

¹³ Zie de twee laatste pagina's van de MvT.

¹⁴ Besluit van 1 oktober 2002, nr. DGB2002/4947M

¹⁵ Concept Explanatory notes on the ‘2020 Quick Fixes’, paragraaf 4.3.5. Te raadplegen via: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/25364e2a-ef5e-43ea-b83a-72f2189ddc77/details>.

Teruggaaf van btw bij niet tijdig beschikken over btw-identificatienummer

72. Als een leverancier niet tijdig over het btw-identificatienummer van zijn afnemer beschikt, kan hij het btw-nultarief niet toepassen en moet hij btw in rekening brengen. Als de afnemer ondernemer is, moet deze desalniettemin btw over een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de goederen aangeven. Om dubbele heffing te voorkomen, moet de Nederlandse Belastingdienst de door de leverancier gefactureerde btw op verzoek aan de afnemer teruggeven. De Orde verzoekt om bevestiging dat deze teruggaaf zal worden verleend aan de afnemer. (*vraag 85*)

Btw-identificatienummer wel geldig maar niet opgenomen in VIES

73. In lidstaten zoals Italië en Spanje kunnen ondernemers voor enkel binnenlandse btw-doeleinden worden geregistreerd. Het btw-identificatienummer van deze ondernemers is dan niet opgenomen in VIES. De Orde verzoekt het Ministerie te verduidelijken of ondernemers in die situatie over het juiste btw-identificatienummer van hun Italiaanse of Spaanse afnemer beschikken of dat enkel een geldige registratie in VIES doorslaggevend is. (*vraag 86*) De Europese Commissie stelt dat enkel btw-identificatienummers opgenomen in VIES onder de regeling vallen.¹⁶

¹⁶ Concept Explanatory notes on the ‘2020 Quick Fixes’, paragraaf 4.3.4. Te raadplegen via: <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/25364e2a-ef5e-43ea-b83a-72f2189ddc77/details>.

G. Missende onderwerpen

21. Kwalificerende buitenlandse belastingplicht

74. De Orde constateert dat nu voor het derde jaar op rij opnieuw niet de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen van artikel 7.8 Wet IB 2001 wordt aangepast. De Orde heeft hiervoor eerder aandacht gevraagd in haar commentaren. In haar commentaar op het pakket Belastingplan 2019 van vorig jaar schreef de Orde:
‘De Orde heeft – opnieuw net als vorig jaar bij het Belastingplan 2018 – codificatie van het zogenoemde Spaanse voetbalmakelaarsarrest Hof van Justitie EU 9 februari 2017, BNB 2017/121 in de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige van artikel 7.8 Wet IB 2001 gemist. De Orde verzoekt de staatssecretaris artikel 7.8 Wet IB 2010 op dit punt aan te passen en de daarin opgenomen 90%-norm te vervangen door een pro rata-norm.’
75. In de nota naar aanleiding van het verslag Eerste Kamer bij het pakket Belastingplan 2019 heeft de staatssecretaris toegezegd dat, vooruitlopend op wetgeving, op korte termijn een beleidsbesluit zou worden gepubliceerd, waarin materieel het arrest van het Hof van Justitie zou worden gecodificeerd, met terugwerkende kracht tot en met de datum van dit arrest. De Orde constateert dat dit besluit tot op heden nog steeds niet is gepubliceerd. Evenmin maakt de hiertoe noodzakelijke wetswijziging deel uit van het pakket Belastingplan 2020. 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, met terugwerkende kracht tot en met de datum van het arrest van het Hof van Justitie EU. *(vraag 87)*

22. Uitstel belastingheffing over aandelenopties voor startende ondernemingen

76. Er was aangekondigd¹⁷ dat in het onderhavige Belastingplan een regeling zou worden geïntroduceerd voor het uitstel van de heffing over aandelenopties voor startende ondernemingen. De Orde verneemt graag wat de overwegingen zijn geweest om deze – reeds aangekondigde regeling – niet in het onderhavige Belastingplan op te nemen. *(vraag 88)*

¹⁷ Zie de Fiscale beleidsagenda 2019 d.d. 27 mei 2019.