



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

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

Amsterdam, 5 oktober 2018

**Betreft:            Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse  
Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan 2019 en  
wetsvoorstel implementatie ATAD 1**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het Pakket Belastingplan 2019, bestaande uit:

1. Belastingplan 2019 (35 026),
2. Overige fiscale maatregelen 2019 (35 027),
3. Wet bronbelasting 2020 (35 028),
4. Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 (35 029),
5. Wet aanpassing kansspelbelasting voor sportwedenschappen (35 031),
6. Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel (35 032),
7. Wet modernisering kleineondernemersregeling (35 033).

Tegelijkertijd met het Pakket Belastingplan 2019 is het wetsvoorstel Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (35 030) gepubliceerd (ATAD 1). In deze brief is tevens het NOB-commentaar op dit wetsvoorstel opgenomen.

Deze wetsvoorstellen geven de Orde aanleiding tot het plaatsen van een aantal algemene (samengevat in bijlage I, onder 1.) en inhoudelijke (samengevat in bijlage I, onder 2.) opmerkingen. Daarnaast gaat de Orde in op enkele onderwerpen die de Orde mist in het huidige Pakket Belastingplan 2019 (samengevat in bijlage I, onder 3.).

Als bijlage II bij deze brief vindt u de nadere uitwerking van de inhoudelijke speer- en technische kernpunten en additionele meer gedetailleerde technische vraagpunten. In het volledige overzicht zijn de vragen van de Orde genummerd en aangegeven met (*vraag 1 e.v.*).

*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

De Orde vraagt uw Kamer de staatssecretaris te verzoeken hierop in te gaan.

### **Algemene opmerkingen**

De gepresenteerde wetsvoorstellen bevatten enerzijds veel ingrijpende maatregelen. Anderzijds bevat het pakket weinig verrassingen doordat de meeste maatregelen eerder zijn geconsulteerd, voortvloeien uit EU-richtlijnen of anderszins zijn aangekondigd. De Orde vindt dat een goede ontwikkeling.

De Orde wil de volgende algemene kanttekeningen plaatsen; deels is dit een herhaling van het commentaar bij het Pakket Belastingplan 2018.

- Verschillende maatregelen in het Belastingpakket 2019 gelden alleen voor vennootschapsbelastingplichtigen en niet voor IB-ondernemers. Het gevolg daarvan is dat er grotere verschillen ontstaan tussen IB-ondernemers en – simpel gezegd – VpB-ondernemers. Het vergroot ook de complexiteit van de wetgeving.
- De afbouw van het voordeel van diverse ondernemersaftrekken, de MKB-winstvrijstelling en heffingskortingen in combinatie met het toeslagenstelsel maken dat de belastingdruk op ondernemingswinst, maar ook op loon, nauwelijks meer inzichtelijk en voorspelbaar is.
- Het versneld afbouwen van het voordeel van de eigenwoningrente, in combinatie met het afbouwen van de Hillen-aftrek en het selectief verlagen van het eigenwoningforfait (voor woningen in de hoogste categorie wordt het eigenwoningforfait niet verlaagd) leiden ertoe dat de toepassing van de eigenwoningregeling nog meer compliceert dan nu al het geval is.
- Van sommige aftrekbare uitgaven die leiden tot (latere) inkomensvorming tegen het progressieve tarief, wordt de aftrek beperkt tot het basistarief (alimentatie, giften) en voor andere aftrekbare uitgaven/reserveringen (lijfrente, fiscale oudedagsreserve) niet. Een dergelijke inperking druist in tegen het draagkrachtbeginsel.
- Het versneld afbouwen van het voordeel van de aftrek hypotheekrente eigen woning tussen nu en 2023 in plaats van 2042 is beleidsmatig begrijpelijk, maar zal niet bijdragen aan het beeld van een betrouwbare en consistente overheid, zeker nu het gaat om langlopende verplichtingen waarbij het verwachte belastingvoordeel een rol speelt voor het bepalen van de financieringsruimte.
- Het niet voorzien in overgangsrecht bij bijvoorbeeld de aanpassing van de 30%-regeling, de beperking van de afschrijving van bedrijfspanden en de verhoging van het aanmerkelijkbelangtarief (ook reeds opgebouwde reserves worden getroffen door het verhoogde tarief) staat op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel.
- De techniek die gehanteerd wordt bij het afbouwen van het voordeel van diverse aftrekposten (via de bijtellingsregeling van artikel 2.10 lid 2 Wet IB 2001) compliceert de wetgeving onnodig. Denk hierbij aan de samenloop met de middelingsregeling van artikel 3.154 Wet IB 2001 waarvoor de bijtelling van het aftrekvoordeel niet wordt gecorrigeerd.
- De dividendbelasting is recent gewijzigd en wordt nu afgeschaft. De Orde merkt op dat verschillende belastingplichtigen geïnvesteerd hebben in Nederland om zeker te stellen dat met ingang van 1 januari 2018 sprake is van een reële (niet-houdster) coöperatie. Omdat voor de Wet bronbelasting geen belang wordt gehecht aan reële aanwezigheid in Nederland, kan met ingang van 2020 alsnog bronbelasting verschuldigd zijn. De Orde

meent dat in het licht van de rechtszekerheid en het vestigingsklimaat overgangsrecht op zijn plaats is.

- De vergroeningsmaatregelen in het Coalitieakkoord en in dit Belastingplan-pakket zijn in de ogen van de Orde zeer fragmentarisch, weinig ambitieus en geven de indruk van micro-instrumentalisme zonder dat een overkoepelende visie zichtbaar is. De Orde beveelt aan om te verkennen of één robuuste en effectieve CO2-heffing niet een beter alternatief vormt. De Orde draagt graag bij aan die gedachtevorming.

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

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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

## **Bijlage I**

*Bijlage bij het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan 2019, bestaande uit:*

- *Belastingplan 2019 (35.026),*
- *Overige fiscale maatregelen 2019 (35.027),*
- *Wet bronbelasting 2020 (35.028),*
- *Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 (35.029),*
- *Wet aanpassing kansspelbelasting voor sportwedenschappen (35.031),*
- *Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel (35.032),*
- *Wet modernisering kleineondernemersregeling (35.033),*
- *Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (35.030),*
- *Aanbiedingsbrief bij Pakket Belastingplan 2019,*
- *Missende onderwerpen.*

### **Samenvatting NOB commentaar**

Op een aantal punten dringt de Orde aan op beleidsmatige heroverweging of substantiële wijziging, de speerpunten. Deze speerpunten worden hierna kort weergegeven onder 1. Op een aantal punten heeft de Orde relevante technische opmerkingen. Deze technische kernpunten zijn hierna onder 2. samengevat. Verder mist de orde een aantal maatregelen in het Pakket Belastingplan 2019. Deze zijn hierna onder 3. samengevat.

Al deze punten zijn nader in detail uitgewerkt in bijlage II. De nummering achter de titel van de speer- en kernpunten verwijst naar de paragraaf in de bijlage, de nummering achter de punten verwijst naar het concrete tekstblok in de bijlage. Ook bevat de bijlage additionele meer gedetailleerde technische vraagpunten. Onder 4. Is ten slotte de inhoudsopgave van bijlage II opgenomen.

### **1. Speerpunten**

#### Correctie box 2-tarief (3)

1. De Orde bepleit opnieuw, zoals zij al eerder heeft gedaan in haar brief van 14 maart 2018, om zowel de beperking van de MKB-winstvrijstelling als de verhoging van de ab-tariefsverlaging achterwege te laten.<sup>1</sup> (8)
2. Ook herhaalt de Orde haar in eerdergenoemde brief gedane voorstel om in elk geval een compartimentering toe te passen voor de op 1 januari 2020 aanwezige (zichtbare) winstreserves in de bv. (9)

---

<sup>1</sup> Zie <https://www.nob.net/persbericht-regeerakkoord-nadelig-voor-mkb>.

Invoeren bronbelasting op dividenden naar laag belastende jurisdicties en in misbruiksituaties (10)

3. Om recht te doen aan het voornemen om kunstmatige en misbruiksituaties te voorkomen, maar geen situaties te raken met geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen, doet de Orde de suggestie een tegenbewijsregeling op te nemen. Hierbij kan worden aangesloten bij de voorgenomen anti-misbruiktoets op verdragsniveau voor laag belastende jurisdicties waarmee een belastingverdrag is gesloten. Zodoende kan het reële bedrijfsleven in laag belastende jurisdicties worden ontzien, ongeacht of de desbetreffende jurisdictie een belastingverdrag heeft gesloten met Nederland. Van misbruik is in die situaties immers geen sprake. (38)

Fiscale beleggingsinstelling (12)

4. Met het afschaffen van de Nederlandse dividendbelasting met ingang van 2020, is het in het eerste opzicht logisch dat ook de afdrachtvermindering voor deze dividendbelasting verdwijnt. Zonder nadere maatregel veroorzaakt dit evenwel economische dubbele heffing over buitenlandse dividenden waarop bronheffing wordt ingehouden. Het kabinet kiest ervoor om buitenlandse beleggers niet langer te confronteren met dividendbelasting op Nederlandse aandelen terwijl bij Nederlandse beleggers die via Nederlandse fbi's beleggen in buitenlandse aandelen het omgekeerde wordt bereikt (van wel kunnen verrekenen naar niet kunnen verrekenen van dividendbelasting). Daardoor wordt het voor Nederlanders minder aantrekkelijk te beleggen in buitenlandse aandelen (via een Nederlandse fbi), terwijl het beleggen voor buitenlanders in Nederlandse aandelen door de afschaffing van de dividendbelasting juist wel aantrekkelijker wordt gemaakt. (56)

Afschaffen dividendbelasting (13)

5. De Orde verzoekt de staatssecretaris om de voorlopige-aanslagregeling inkomstenbelasting te vereenvoudigen en toe te staan dat de belastingplichtige door middel van aanpassing van de programmatuur op de website van de Belastingdienst dan wel een eenvoudige brief aan de belastinginspecteur om verhoging van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting kan vragen voor het uitgekeerde dividend. Nu is het zo dat op de site van de Belastingdienst een volledige (voorlopige) aangifte moet worden ingediend. Daarvoor zijn de gegevens gedurende het kalenderjaar veelal niet voorhanden en vaak neemt dit enkele uren aan tijd in beslag, terwijl zou kunnen worden volstaan met de vraag voor welk bedrag een (extra) voorlopige aanslag verzocht wordt. (70)

CFC (15)

6. In de MvT wordt opgemerkt dat een dividenduitkering van een gecontroleerd lichaam in beginsel de uitdeling van de winst *van het vorige jaar* betreft en dat er derhalve sprake is van de zogenoemde last in, first out (lifo)-methode. De Orde verzoekt aan te geven of deze opmerking betekent dat een dividend alleen wordt geacht afkomstig te zijn uit een *lopend* boekjaar van de CFC als dit met zoveel woorden in het dividendbesluit staat. Tevens verzoekt de Orde aan te geven hoe dan dient te worden omgegaan met jurisdicties die het uitkeren van een interim-dividend niet toestaan. (85)
7. De Orde stelt vast dat de invulling van het begrip 'gelieerd lichaam of gelieerde natuurlijke persoon' zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 13ab lid 8 en 10 Wet VpB 1969 in samenhang met het criterium op basis waarvan gesproken wordt over 'controle' zoals

opgenomen in het voorgesteld artikel 13ab lid 3 onderdelen a, b en c Wet VpB 1969 tot ongewenste gevolgen kan leiden. Een oplossing kan gelegen zijn het criterium van gelieerdheid (lid 10) te leggen bij een belang van meer dan 50%. (89)

8. De Orde begrijpt dat per CFC aan alle relevante substance-eisen moet worden voldaan. De Orde verzoekt de staatssecretaris om dit ‘per country’ te beoordelen, aangezien er zakelijke redenen, zoals bedrijfseconomische, juridische of organisatorische redenen, kunnen zijn de activiteiten in een land over meerdere lichamen te verdelen waarbij het kan voorkomen dat niet elk lichaam separaat aan de substance-eisen voldoet (net zoals dat ook bij Nederlandse ondernemingen het geval kan zijn). (96)

#### Earningsstrippingmaatregel (16)

9. De Orde constateert dat onder het consultatiedocument de vooruit gewentelde rente werd geconverteerd naar een rentelast in het volgende jaar, hetgeen leidde tot automatische saldering van rentebaten en rentelasten uit verschillende boekjaren. In het huidige wetsvoorstel is echter opgenomen dat het saldo aan rentelasten ten minste op nihil wordt gesteld en dat de vooruit gewentelde rente in het volgende jaar slechts kan worden afgetrokken voor zover het saldo aan rente in dat jaar lager is dan de drempel van € 1 miljoen c.q. 30% van de fiscale EBITDA. Dit leidt – bij een letterlijke lezing – tot gevolgen die naar de mening van de Orde niet bedoeld kunnen zijn indien in het volgende jaar de rentebaten groter zijn dan de rentelasten. Deze problematiek kan zich bijvoorbeeld voordoen bij valutaverliezen respectievelijk – winsten in achtereenvolgende jaren. De Orde stelt voor aan het slot van de eerste zin van artikel 15 lid 5 Wet VpB 1969 toe te voegen dat – voor de toepassing van het vijfde lid – de slotzin van het tweede lid buiten beschouwing wordt gelaten. (111).

#### Rekening-courantmaatregel (18)

10. De rekening-courantmaatregel maakt geen onderdeel uit van het Pakket Belastingplan, maar is in de begeleidende aanbiedingsbrief aangekondigd. Desalniettemin is dit een impactvolle maatregel die de Orde toch heeft verrast. Met deze maatregelen in de huidige vorm wordt een inbreuk gemaakt op de coherentie van het systeem en daardoor wordt het systeem complexer; er zullen veel anti-misbruikmaatregelen nodig zijn. Uiteindelijk zal dat het draagvlak en het rechtvaardigheidsgevoel aantasten. Graag attendeert de Orde u op de brief die zij hierover heeft gepubliceerd.<sup>2</sup> (131)

## **2. Technische kernpunten**

#### Earningsstrippingmaatregel (16)

1. In voorbeeld 4 van de artikelsgewijze toelichting, op pagina 52 van de Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking staat dat: *“Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de volledige 40 in het betreffende jaar van aftrek uitgesloten rentelasten kan worden voortgewenteld en in aftrek kan worden gebracht bij het bepalen van de winst in een volgend jaar, indien daarvoor ruimte bestaat.”* De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat deze 40 aan rentelasten in een later jaar in aftrek kan worden gebracht en dat in dat latere jaar

<sup>2</sup> Zie <https://www.nob.net/nob-reactie-op-de-door-het-kabinet-aangekondigde-rekeningcourant-maatregel>.



- niet (opnieuw) hoeft te worden vastgesteld of deze 40 rentelasten dienen te worden geactiveerd in de zin van artikel 8 Wet VpB 1969 jo artikel 3.25 en 3.29b Wet IB 2001. (114)
2. In artikel 15ba lid 2 Wet VpB 1969 wordt geregeld dat artikel 20a lid 2 tot en met 8, lid 10 onderdelen a, b en c en lid 11 Wet VpB 1969 van overeenkomstige toepassing is. De Orde mist hier een verwijzing naar artikel 20a lid 12 Wet VpB 1969 op grond waarvan de belastingplichtige de mogelijkheid wordt gegeven om een gevormde herinvesteringsreserve onmiddellijk voorafgaand aan de betreffende belangenwijziging in de winst op te nemen en de boekwaarde van zijn bezittingen te verhogen tot ten hoogste de waarde in het economisch verkeer. Als gevolg zal een belastingplichtige die bijvoorbeeld vastgoed heeft ontwikkeld dat is bestemd voor verhuur aan derden en beschikt over voortgewentelde 15b-rente, deze voortgewentelde 15b-rente zien verdampen indien het uiteindelijke belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd. De Orde acht dit een ongewenst gevolg en pleit voor een regeling waarbij voortgewentelde 15b-rente alsnog kan worden behouden tot ten hoogste 30% van de bij de belastingplichtige aanwezige fiscale stille reserves op het moment van de belangenwijziging. (122)
  3. Artikel 34h Wet VpB 1969 regelt dat niet aftrekbare overnamerente per 1 januari 2019 wordt omgezet in een voortgewenteld saldo van renten in de zin van artikel 15b Wet VpB 1969. Voor deze doorgeschoven renten geldt onder het huidige recht dat deze ineens ten laste van de belastbare winst kunnen worden gebracht in het jaar na aflossing van de betreffende overnameschuld ofwel in het jaar na ontvoeging van de overgenomen vennootschap (Brief Minister van Financiën van 3 november 2011, Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 17, p. 8.). De Orde verzoekt te bevestigen dat de doorgeschoven renten die per 1 januari 2019 worden geconverteerd in een voortgewenteld saldo van renten ineens ten laste van de belastbare winst kunnen worden gebracht in het jaar nadat de betreffende overnameschuld is afgelost ofwel in het jaar nadat de overgenomen vennootschap is ontvoegd. (126)

### **3. Onderwerpen die gemist worden**

Zoals aangegeven, mist de Orde een aantal onderwerpen die naar mening van de Orde in het Pakket Belastingplan 2019 hadden kunnen worden opgenomen. Het gaat daarbij vooral om wijzigingen die voortvloeien uit jurisprudentie. Graag verwijzen wij naar punt 17 in de bijlage voor de integrale toelichting op een aantal missende onderwerpen:

- Aanpassing van artikel 20 lid 6 onderdeel c SW 1956 met de wijzigingen in het aanmerkelijk belangtarief.
- Aanpassing regeling kwalificerende buitenlands belastingplichtige.
- De 8 juni 2018 arresten inzake verhuurderheffing en mede-eigendomsituaties

### **4. Inhoudsopgave bijlage II**

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

*Belastingplan 2019*

1. Tariefmaatregel grondslagverminderende posten (vraag 1 tot en met 5)
2. Voorwaartse verliesverrekening box 2 (vraag 6 tot en met 7)
3. Correctie box 2-tarief (vraag 9 tot en met 11)
4. Verkorten maximale looptijd 30%-regeling (vraag 12 tot en met 14)
5. Verhogen verlaagde btw-tarief (vraag 15)
6. Verruimen Nederlandse sportvrijstelling (vraag 16 tot en met 26)
7. Aanpassing belastingrente voor IB en erfbelasting (vraag 27 en 28)

*Overige fiscale maatregelen 2019*

8. Bestrijding Invorderingsconstructies (vraag 29 tot en met 34)
9. Overtredersbegrip in de fiscaliteit (vraag 35)

*Wet bronbelasting 2020*

10. Invoeren bronbelasting op dividenden naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties (vraag 36 tot en met 58)
11. Wijze van heffing en tarief bronbelasting (vraag 59 tot en met 61)
12. Fiscale beleggingsinstellingen (vraag 62 tot en met 73)
13. Afschaffen dividendbelasting (vraag 74)

*Modernisering kleineondernemersregeling*

14. Modernisering kleineondernemersregeling (vraag 75 tot en met 80)

*Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking*

15. Controlled foreign companies (vraag 81 tot en met 116)
16. Earningsstripping (vraag 117 tot en met 144)

*Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019*

17. Bijtelling fiets van de zaak (vraag 145 en 146)

*Aanbiedingsbrief bij Pakket Belastingplan 2019*

18. Het ontmoedigen van excessief lenen van de eigen vennootschap (rekening-courantmaatregel) (vraag 147)
19. Missende onderwerpen (vraag 148 tot en met 150)



## **Bijlage II**

*Bijlage bij het commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het Pakket Belastingplan 2019, bestaande uit:*

- *Belastingplan 2019 (35.026),*
- *Overige fiscale maatregelen 2019 (35.027),*
- *Wet bronbelasting 2020 (35.028),*
- *Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 (35.029),*
- *Wet aanpassing kansspelbelasting voor sportwedenschappen (35.031),*
- *Wet implementatie artikel 1 richtlijn elektronische handel (35.032),*
- *Wet modernisering kleineondernemersregeling (35.033),*
- *Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (35.030),*
- *Aanbiedingsbrief bij Pakket Belastingplan 2019,*
- *Missende onderwerpen.*

### **1. Tariefmaatregel grondslagverminderende posten**

#### **Artikel II, onderdelen A en B Belastingplan 2019 (artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001)**

1. De Orde heeft kennisgenomen van de (effectieve) beperking van de aftrekbaarheid van aftrekposten in de inkomstenbelasting tegen het laagste schijftarief van uiteindelijk 37,05%. De Orde maakt hier tegen ernstig bezwaar, want dit is in strijd met het rechtvaardigheidsbeginsel, en verzoekt deze te laten vervallen. (*vraag 1*) Als inkomsten tegen het normale progressieve tarief in box 1 worden belast, brengt een rechtvaardige belastingheffing met zich mee dat ook de aftrekposten tegen het reguliere progressieve tarief in box 1 aftrekbaar zijn. Hoewel de Orde zich realiseert dat dit niet zal veranderen, meent de Orde op deze onevenwichtigheid te moeten wijzen.
2. Voorts maakt de Orde bezwaar tegen het ook in aftrek beperken van de MKB-winst- en TBS-vrijstelling. Zoals de Orde in haar brief van 14 maart 2018<sup>1</sup> heeft uiteengezet, zijn deze twee vrijstellingen als grondslagmaatregel vermomde tariefmaatregelen en hebben derhalve een heel andere achtergrond dan de andere aftrekposten in de inkomstenbelasting en zijn daarmee niet te vergelijken. Deze vrijstellingen horen naar de mening van de Orde derhalve buiten de aftrekbeperking te blijven en verzoekt het kabinet te motiveren waarom deze vrijstellingen toch ook in aftrek moeten worden beperkt. (*vraag 2*) Want het is met name door de beperking van deze vrijstellingen dat de IB-ondernemer er met de kabinetsmaatregelen niet op vooruit gaat, zoals figuur 10 in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2019 ook duidelijk laat zien, want in die figuur ligt vanaf een inkomensniveau van 68.500 euro (afgerond) (de hoogste schijfgrens) de vette rode lijn (die de kabinetsmaatregelen representeert) boven de dunne rode stippellijn (zonder de kabinetsmaatregelen). Voorts is het ook vooral deze

<sup>1</sup> Zie <https://www.nob.net/persbericht-regeerakkoord-nadelig-voor-mkb>.

tariefmaatregel die noopt tot een verhoging van het aanmerkelijkbelangtarief in box 2 in de inkomstenbelasting. De Orde verzoekt daarom de tariefmaatregel met betrekking tot de MKB-winst- en TBS-vrijstelling achterwege te laten. (*vraag 3*) Als consequentie hiervan kan dan ook de ab-tariefsverhoging achterwege blijven, aangezien door de daling van de algemene tarieven in box 1 het globale evenwicht tussen de IB-ondernemer en de VpB-ondernemer (dga) blijft gehandhaafd.

3. Verder heeft de Orde geconstateerd dat de (fiscale) oudedagsreserve en de uitgaven voor inkomensvoorzieningen (o.m. lijfrenten en arbeidsongeschiktheidsverzekeringen) buiten de tariefmaatregel zijn gebleven. De Orde vraagt het kabinet te bevestigen of zij dit goed heeft gezien, en vraagt naar de motivering hiervan. (*vraag 4*)
4. Tot slot maakt de Orde bezwaar tegen het in aftrek beperken van de persoonsgebonden aftrek van uitgaven voor onderhoudsverplichtingen (hierna kortweg alimentatie). De Orde meent dat ook dit onterecht is, aangezien de ertegenover staande alimentatie-uitkering bij de alimentatiegerechtigde wel gewoon tegen het reguliere progressieve tarief in box 1 van (op termijn) maximaal 49,5% in de inkomstenbelasting wordt belast. Naar de mening van de Orde is dit onrechtvaardig en verzoekt het kabinet nader toe te lichten waarom ervoor is gekozen ook deze persoonsgebonden aftrekpost in aftrek te beperken en op welke wijze deze onrechtvaardigheid zal worden beëindigd. (*vraag 5*)

## **2. Voorwaartse verliesverrekening box 2**

### **Artikel I, onderdeel E, en artikel XXXVI Belastingplan 2019 (artikel 4.49 van de Wet inkomstenbelasting 2001, overgangsrecht en artikel 20 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

5. De Orde constateert dat de verkorting van de voorwaartse verliesverrekeningstermijn van thans negen jaar naar zes jaar in de VpB wordt doorgetrokken naar de ab-regeling in box 2 van de inkomstenbelasting. Hoewel de Orde de samenhang begrijpt, is dit niet per se noodzakelijk. De Orde wijst er bijvoorbeeld op dat tbs-verliezen in box 1, ook die tbs-verliezen die samenhangen met een ab (artikel 3.92 Wet IB 2001), wel gewoon negen jaar voorwaarts verrekenbaar blijven en thans reeds drie jaar achterwaarts verrekenbaar zijn waar dat in het ab en in de VpB maar één jaar is. Er is naar de mening van de Orde meer samenhang van ab-verliezen (op eigen vermogen) met tbs-verliezen, bijvoorbeeld op schuldvorderingen (vreemd vermogen), dan met VpB-verliezen. Waar het kabinet de earningsstrippingmaatregel uit de ATAD 1 mede motiveert doordat een grotere gelijkstelling tot stand wordt gebracht tussen financiering met eigen vermogen en met vreemd vermogen, constateert de Orde dat dit voor ab-houders kennelijk niet geldt, althans niet met betrekking tot de verliesverrekening. De Orde stelt daarom voor om af te zien van verkorting van de voorwaartse verliesverrekeningstermijn in box 2 tot zes jaar. (*vraag 6*)
6. De Orde spreekt haar waardering uit voor het overgangsrecht dat is getroffen met betrekking tot deze verkorting van de voorwaartse verliesverrekeningstermijn van negen naar zes jaren. Niet alleen behouden tot en met 2018 geleden ab-verliezen hun huidige negenjaarstermijn

maar zelfs treft het kabinet een bijzondere regeling die voorkomt dat een ouder verlies (van vóór 2019 met een langere verrekeningstermijn) eerder moet worden verrekend dan een jonger verlies (vanaf 2019 met een kortere verrekeningstermijn). De Orde verzoekt aan de hand van het volgende voorbeeld in te gaan op de samenloop van het overgangsrecht met de regels voor voorvoegingsverliezen bij de fiscale eenheid.

Voorbeeld

*BV M behaalt in 2017 een verlies van 1000. Met ingang van 2018 vormt BV M met BV D een fiscale eenheid. In 2018 behaalt de fiscale eenheid BV M een verlies van 500 dat geheel is toe te rekenen aan BV D. Met ingang van 2019 vormen zij een fiscale eenheid met BV KD. In 2019 behaalt de fiscale eenheid een verlies van 350, dat voor 150 is toe te rekenen aan BV M, voor 100 aan BV D en voor 100 aan BV KD. In 2020 behaalt de fiscale eenheid een winst van 400, dat bestaat uit een winst van 300 bij BV M, 180 bij BV D en -/- 80 bij BV KD.*

*Naar de mening van de Orde pakt de verliesverrekening als volgt uit: In 2020 mag eerst het verlies van 2019 worden verrekend. Dit betekent dat van de fiscale-eenheidwinst van 400 een bedrag van 350 kan worden verrekend met het verlies uit 2019. Er resteert dan nog 50 om te verrekenen. Eerst zal moeten worden verrekend met het oudste verlies. Dat is het voorvoegingsverlies van M BV uit 2017. Naar de mening van de Orde kan deze 50 geheel aan BV M worden toegerekend. Dat is immers de enige maatschappij die in 2017 voorvoegingsverlies heeft. Een bedrag van 50 kan worden verrekend. Er resteert dan nog 950 voorvoegingsverlies uit 2017 bij BV M en nog 500 voorvoegingsverlies uit 2018 bij BV D. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat dit inderdaad de juiste uitwerking is. (vraag 7)*

7. Mocht de verkorting van de voorwaartse verliesverrekeningstermijn in box 2 gehandhaafd blijven, dan is het de Orde opgevallen dat kennelijk is verzuimd de termijn in de belastingkortingsregeling van artikel 4.53 Wet IB 2001 hiermee te synchroniseren. Thans noemt artikel 4.53 een termijn van zeven jaar, wat tezamen met de wachttijd in artikel 4.53 Wet IB 2001 uitkomt op de voorwaartse verrekeningstermijn van de huidige negen jaar. Nu laatstgenoemde termijn met drie jaren wordt verkort tot zes jaren, ligt het naar de mening van de Orde voor de hand om zulks ook te doen in artikel 4.53 Wet (lid 4) IB 2001, dus zeven jaren met drie jaren te verkorten tot vier jaren. Is de staatssecretaris dit eens met de Orde? (vraag 8)

Overigens meent de Orde dat hierdoor de mogelijkheid om de belastingkorting daadwerkelijk met de belasting in box 1 te kunnen verrekenen, onaanvaardbaar kort wordt, en beveelt derhalve tevens aan om de wachttijd in artikel 4.53 Wet IB 2001 van thans (ongeveer) twee jaren te schrappen en toe te staan dat het ab-verlies reeds in het eerstvolgende kalenderjaar kan worden omgezet in de belastingkorting en kan worden verrekend met de box 1-belasting. (vraag 9)

### **3. Correctie box 2-tarief**

#### **Artikel II, onderdeel C Belastingplan 2019 (artikel 2.12 Wet inkomstenbelasting 2001)**

8. De Orde begrijpt dat de verhoging van het ab-tarief in box 2 in de inkomstenbelasting een tegenmaatregel is voor de VpB-tariefsverlaging teneinde het globale evenwicht tussen de IB-ondernemer en de VpB-ondernemer (dga) te handhaven. De Orde wijst er daarbij op dat verstoring van dit globale evenwicht op zich niet wordt veroorzaakt door de VpB-tariefsverlaging maar vooral door de beperking van de aftrek van de MKB-winstvrijstelling voor IB-ondernemers. Door de algemene tariefsverlaging in box 1 in de inkomstenbelasting blijft het globale evenwicht immers gehandhaafd als de aftrek van MKB-winstvrijstelling niet zou worden verlaagd. Verhoging van het ab-tarief in box 2 is dan niet nodig om het globale evenwicht te handhaven. Ook vindt er grondslagverbreding plaats in de vennootschapsbelasting om de daling van het VpB tarief te financieren. De grondslag in de vennootschapsbelasting wordt daardoor verbreed en bepaalt daarmee dus mede de belastingdruk voor ‘box 2-ondernemers’. Een eenvoudige vergelijking van de (top)tarieven levert daarom evident een onjuist resultaat op voor het bepalen van het globale evenwicht. De Orde bepleit daarom opnieuw, zoals zij al eerder heeft gedaan in haar brief van 14 maart 2018, om zowel de beperking van de MKB-winstvrijstelling als de verhoging van de ab-tariefsverlaging achterwege te laten.<sup>2</sup> (*vraag 10*) De Orde verwijst verder naar genoemde brief voor een nadere onderbouwing.
  
9. Ook herhaalt de Orde haar in eerdergenoemde brief gedane voorstel om in elk geval een compartimentering toe te passen voor de op 1 januari 2020 aanwezige (zichtbare) winstreserves in de bv. (*vraag 11*) Deze winstreserves zijn immers met het huidige hoge VpB-tarief belast, zodat deze winstreserves ook tegen het huidige ab-tarief van 25% belast moeten blijven. Het rechtszekerheidsbeginsel brengt dit naar de mening van de Orde met zich.

### **4. Verkorten maximale looptijd 30%-regeling**

#### **Artikel XIII, onderdeel F Belastingplan 2019 (artikel 31a Wet op de loonbelasting 1964)**

10. Gezien de discussies die zijn gevoerd over de houdbaarheid van de 30%-regeling in de toekomst, kan de Orde zich vinden in de door het kabinet gemaakte keuze om de looptijd van de regeling te verkorten naar 5 jaar.
  
11. De Orde is echter van mening dat deze inkorting van de looptijd niet voor bestaande gevallen zou moeten gelden (in ieder geval voor de werknemers die voor de datum van publicatie van het regeerakkoord zijn aangekomen in Nederland). Bij een eerdere inkorting van de looptijd van 10 naar 8 jaar was dit immers ook niet het geval. Door het niet opnemen van een overgangsregeling in het huidige wetsvoorstel wordt deze eerder toegekende overgangsregeling overigens ook ongedaan gemaakt.

---

<sup>2</sup> Zie <https://www.nob.net/persbericht-regeerakkoord-nadelig-voor-mkb>.

12. De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat er geen juridische noodzaak is voor een overgangsregeling. Dit neemt niet weg dat Nederland door het niet opnemen van een dergelijke overgangsregeling imagoschade oploopt. Een belastingplichtige zou moeten kunnen vertrouwen op een met de Nederlandse staat gemaakte afspraak. Nu dit niet het geval blijkt te zijn, heeft dit negatieve gevolgen voor het vestigingsklimaat in Nederland. Dit geldt niet alleen voor werknemers met de 30%-regeling, maar dit straalt ook uit naar andere rechtsgebieden. De Orde acht dit niet gewenst en verzoekt het kabinet derhalve een overgangsregeling voor deze gevallen te heroverwegen. (*vraag 12*)
  
13. Werknemers die reeds vijf jaar of langer gebruik maken van de bestaande 30%-regeling, worden met ingang van 1 januari 2019 van rechtswege binnenlands belastingplichtig. De partiële buitenlandse belastingplicht vervalt voor hen per die datum. Dit betekent onder andere dat zij inkomstenbelasting verschuldigd zijn over een forfaitair rendement ter zake van hun vermogen (box 3). Ook worden zij binnenlands belastingplichtig met betrekking tot een buitenlandse vennootschap waarin zij een aanmerkelijk belang hebben. Er bestaat onduidelijkheid over de vraag of zij op het moment dat zij binnenlands belastingplichtig worden, een step-up voor deze aanmerkelijkbelangaandelen krijgen. In artikel 4.25 Wet IB 2001 staat namelijk dat de verkrijgingsprijs van de aandelen wordt gesteld op de waarde van die aandelen op het tijdstip waarop de belastingplichtige in Nederland *gaat wonen* (en niet het tijdstip waarop hij *binnenlands belastingplichtige* wordt). De Orde verzoekt dit te verduidelijken en bepleit voor zover nodig een aanpassing, zodat in de geschetste gevallen een step up wordt verleend. (*vraag 13*)
  
14. Tevens blijkt uit de toelichting op het wetsvoorstel dat de beperking van het vergoeden van extraterritoriale kosten tot vijf jaar ook gaat gelden voor de werkelijke kosten die aan een buitenlandse werknemer worden vergoed. Ten eerste betwijfelt de Orde of dit wel op een juiste wijze in de wettekst is verwerkt. Het voorgestelde artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1965 noemt in elk geval niet een dergelijke termijn van vijf jaar. Die staat wel in het voorgestelde nieuwe zevende en achtste lid van deze bepaling maar dat betreft steeds de toepassing van de 30%-regeling voor ingekomen respectievelijk uitgezonden werknemers. Ten tweede leidt dit naar de mening van de Orde met name tot ongewenste gevolgen voor werknemers die buiten Nederland wonen. Deze maatregel leidt er namelijk toe dat in Nederland gevestigde werkgevers die in het buitenland wonende werknemers in dienst hebben die (af en toe) in Nederland werken, na vijf jaar hun werkelijke reis- en verblijfskosten niet meer onbelast kunnen vergoeden. Dergelijke kosten blijven immers na afloop van deze periode nog steeds kwalificeren als extraterritoriale kosten en kunnen derhalve niet als reiskosten of kosten van tijdelijk verblijf onder artikel 31a lid 2 onderdeel a en b Wet LB 1964 worden gebracht. In de omgekeerde situatie waarbij het gaat om in Nederland woonachtige werknemers die in het buitenland werkzaam zijn, geldt deze beperking na vijf jaar niet. De Orde vraagt de staatssecretaris hoe dit zich verhoudt tot het recht op gelijke behandeling. (*vraag 14*) De Orde stelt voor deze ongelijke behandeling op te lossen door voor werknemers die buiten Nederland wonen en die in Nederland niet (meer) beschikken over een 30%-regeling, de beperking tot vijf jaar niet te laten gelden.



## **5. Verhogen verlaagde btw-tarief**

### **Artikel XXIV, onderdelen B en D Belastingplan 2019 (artikelen 9 en 20 van de Wet op de omzetbelasting 1968)**

15. De Orde is verheugd met de toezegging van het kabinet om geen aanvullende wetgeving op te nemen voor de overgangssituaties rondom de verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6% naar 9%. Volgens het kabinet kunnen ondernemers voor de vaststelling van welk btw-tarief van toepassing is, aansluiten bij het reguliere moment van verschuldigdheid. Dit betekent dat ter zake van vooruitbetalingen die in 2018 worden gedaan, maar waarbij het belastbare feit (de goederenlevering of dienst) pas plaatsvindt in 2019 of later, het tarief van 6% toepassing vindt. Om onduidelijkheid in de praktijk te voorkomen vraagt de Orde de staatssecretaris te bevestigen dat in het geval de verschuldigdheid ontstaat vanwege het uitreiken van een factuur met het oog op een vooruitbetaling (vooruitfacturering) (artikel 34g juncto artikel 13 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968) het 6%-tarief van toepassing is wanneer de factuur in 2018 wordt uitgereikt en de feitelijke betaling van de factuur (de vooruitbetaling) en het belastbare feit in 2019 of later plaatsvinden. (*vraag 15*)

## **6. Verruimen Nederlandse sportvrijstelling**

### **Artikel XXIV, onderdeel C Belastingplan 2019 (artikel 11 Wet op de omzetbelasting 1968)**

#### Definitie sport en lichamelijke opvoeding

16. Gelet op de jurisprudentie van het Hof van Justitie EU ziet de sportvrijstelling alleen op activiteiten die worden gekenmerkt door een niet te verwaarlozen lichamelijke component. De Orde vraagt de staatssecretaris hoe in dit kader wordt aangekeken tegen bewegingsvormen waarbij onmiskenbaar ook (of met name) een recreatief element een rol speelt. (*vraag 16*) Als voorbeeld kan een zwembad worden aangehaald, waarbij onderscheid moet worden gemaakt tussen sporten (bijvoorbeeld waterpolo of wedstrijdzwemmen) en recreatief gebruik (bijvoorbeeld gebruik wedstrijdbad met glijbaan, gebruik subtropisch zwembad). Valt dit recreatief gebruik ook onder de reikwijdte van het begrip sport? (*vraag 17*) De uitspraak van het Hof van Justitie EU in de zaak van 21 februari 2013 (C-18/12 “Mesto Zamberk”), waar het de exploitatie van een aquapark betrof, is in dit kader relevant maar wordt in de artikelsgewijze toelichting met betrekking tot de definitie van het begrip ‘sport’ niet aangehaald.
17. Tevens vraagt de Orde zich af hoe het vorenstaande zich verhoudt tot de Toelichting op Tabel I Wet OB 1968 (post b3, onderdeel 2.6), waarin wordt toegelicht wat onder ‘actieve sportbeoefening’ wordt verstaan. Het komt de Orde voor dat bij de uitleg van de begrippen sport en lichamelijke opvoeding voor de btw een consistente lijn moet worden aangehouden die in de praktijk niet tot onduidelijkheid leidt. De Orde verzoekt de staatssecretaris om nadere toelichting op deze begrippen. (*vraag 18*)

#### Winstcriterium

18. In artikel XXIV, onderdeel C is het nieuwe artikel 11 lid 3 Wet OB 1968 opgenomen. Hierbij wordt het begrip ‘winst beogen’ niet alleen voor de sportvrijstelling (artikel 11 lid 1

onderdeel e Wet OB 1968) maar ook voor de vrijstellingen van artikel 11 lid 1 onderdeel c en t Wet OB 1968 aangepast. Deze aanpassing heeft als gevolg dat niet meer per activiteit wordt beoordeeld of winst wordt beoogd, maar op het niveau van de instelling. Hierbij wordt aansluiting gezocht bij artikel 133 onderdeel a van de BTW-richtlijn (Richtlijn 2006/112/EG). De Orde vraagt het kabinet of is onderzocht wat deze wijziging van de wet voor gevolgen heeft in de betreffende sectoren. *(vraag 19)*

19. Artikel 131 van de BTW-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om voorwaarden te stellen aan de sportvrijstelling om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. In de artikelsgewijze toelichting stelt het kabinet dat het voorgestelde artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 hiertoe bijdraagt. De Orde vraagt zich af welke overwegingen van het kabinet hieraan ten grondslag liggen en ziet op dit punt graag een nadere toelichting. *(vraag 20)*
20. Naar het oordeel van de Orde leidt het voorgestelde artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 tot een voor de praktijk onuitvoerbare situatie. De Orde wenst graag te vernemen waarom het kabinet aansluiting zoekt bij de Mededingingswet, terwijl artikel 80 van de BTW-richtlijn de mogelijkheid biedt om voor dit soort situaties aan te sluiten bij het normale waardebegrip. *(vraag 21)*

Overgangsregeling artikel XXV

21. De Orde verzoekt het kabinet te bevestigen dat de overgangsregeling ook van toepassing is op afgeleide ‘btw-schade’, zoals het geval is bij de verhuurder die – vanwege het causale verband met de uitbreiding van de sportvrijstelling – niet langer gebruik kan maken van de optie tot btw-belaste verhuur. *(vraag 22)*

Overgangsregeling artikel XXV, lid 1

22. In artikel XXV is voorzien in een overgangsregeling voor de aftrek en/of herziening van btw indien de bouw van de sportaccommodatie vóór 1 januari 2019 is aangevangen. Kan het kabinet toelichten wat wordt bedoeld met de ‘aanvang van de bouw’ en bevestigen dat daaronder ook de situatie valt dat vóór 1 januari 2019 grond is verworven met het oog op de realisatie van een sportaccommodatie (na 1 januari 2019)? *(vraag 23)*
23. Graag zou de Orde in meer algemene zin een nadere toelichting zien op het begrip koop- (en/of) aannemingsovereenkomst ter zake van een sportaccommodatie, zodat de praktijk hier geen afbakeningsproblemen ondervindt. *(vraag 24)*

Overgangsregeling artikel XXV, lid 2 en lid 3

24. De Orde concludeert dat voor onroerende en roerende zaken die in gebruik zijn genomen voor of na 1 januari 2019 nooit herziening volgt, ondanks het gegeven dat deze zaken vanaf 1 januari 2019 feitelijk voor vrijgestelde prestaties in de zin van artikel 11 Wet OB 1968 worden gebruikt. De enige voorwaarde daarbij is dat dit vrijgestelde gebruik een gevolg is van de verruiming van de sportvrijstelling. De Orde concludeert dat deze bepaling geldt voor onroerende en roerende zaken die in 2018 en eerder in gebruik worden genomen. De Orde



vraagt het kabinet te bevestigen dat deze onroerende en roerende zaken volgens het voorstel wettelijk geacht worden altijd btw-belast te worden gebruikt. (*vraag 25*)

25. Hiermee vraagt de Orde ook te bevestigen dat herziening op grond van artikel 15 lid 6 Wet OB 1968 achterwege blijft in een situatie als bedoeld in lid 2. (*vraag 26*) Dat wil zeggen dat herziening op roerende en onroerende zaken die na 1 januari 2019 in gebruik zijn genomen niet alleen op grond van artikel 15 lid 4 tweede volzin Wet OB 1968 achterwege blijft maar ook op grond van artikel 15 lid 6 Wet OB 1968.

### **7. Aanpassing belastingrente voor IB en erfbelasting**

#### **Artikel XXVI, onderdelen A, B en C Belastingplan 2019 (artikelen 30f en 30fc van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)**

26. De Orde is verheugd dat het kabinet voor wat betreft het in rekening brengen van belastingrente ter zake van (voorlopige) aanslagen inkomstenbelasting en erfbelasting aansluiting wil zoeken bij het al dan niet tijdig en correct doen van aangifte door de belastingplichtige. Tegelijkertijd constateert de Orde dat deze maatregel (vooralsnog) niet wordt doorgetrokken naar de vennootschapsbelasting, hoewel uit de eerder dit jaar gepubliceerde resultaten van het onderzoek naar het functioneren van de belastingrenteregeling naar voren kwam dat in de vennootschapsbelasting een vergelijkbare problematiek speelt.<sup>3</sup> Daarbij is aangegeven dat dit ongewenst is en dat de inzet zou zijn om dit te veranderen. De Orde verzoekt daarom deze regeling ook te laten gelden voor de VpB. (*vraag 27*)
27. Ten aanzien van de aanpassing van de belastingrenteregeling voor wat betreft de erfbelasting merkt de Orde op dat deze aanpassing alleen ziet op het indienen van de reguliere aangifte erfbelasting ex artikel 45 lid 1 Successiewet 1956. De Orde constateert dat in het wetsvoorstel geen aanpassing van de belastingrenteregeling is opgenomen ten aanzien van het indienen van een aangifte erfbelasting in de bijzondere situaties ex artikel 45 lid 3 SW 1956. De Orde verzoekt de wet aan te passen zodat ook in deze situaties geen belastingrente wordt berekend. (*vraag 28*)

### **8. Bestrijding Invorderingsconstructies**

#### **Artikel XII, onderdelen A en C Overige fiscale maatregelen 2019 (artikelen 8 en 33a van de Invorderingswet 1990)**

##### Alternatieve wijze van bekendmaking aanslag

28. Het valt de Orde op dat de voorgestelde alternatieve wijze van bekendmaking van aanslagen is vormgegeven als een discretionaire bevoegdheid ('kan de ontvanger'; artikel 8 lid 2 IW

<sup>3</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2018, 2018-0000115754.

1990). In het algemene deel van de MvT bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2019 wordt echter opgemerkt dat heropening van de vereffening de invordering frustreert en vertraagt en dat deze voorwaarde tot formeelrechtelijke discussies leidt die de heffingsrechten van de Belastingdienst in gevaar kunnen brengen.<sup>4</sup> Mag de Orde hieruit afleiden dat de voorgestelde alternatieve wijze van bekendmaking van aanslagen de hoofdregel wordt ingeval sprake is van (vermoedelijk) niet meer bestaande rechtspersonen? (*vraag 29*) Indien naar de bedoeling van de wetgever wel sprake is van een vrije keuze van de ontvanger, verzoekt de Orde om ter bevordering van de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid een beleidsmatig kader te scheppen waaruit blijkt welke factoren een rol spelen bij de door de ontvanger te maken afweging. (*vraag 30*)

29. De Orde leidt uit de tekst en de toelichting op artikel 8 lid 2 IW 1990 af dat de bekendmaking op de voorgeschreven wijze heeft plaatsgevonden met de verzending of uitreiking van de aanslag aan het parket van het OM bij de bevoegde rechtbank, waardoor onder andere de bezwaartermijn aanvangt. De aanslag wordt echter pas kenbaar voor de betrokkenen nadat de in het voorgestelde artikel 8 lid 3 IW 1990 genoemde gegevens in de Staatscourant zijn gepubliceerd. De Orde bepleit dan ook om de bezwaartermijn pas te doen aanvangen op de dag na die waarop publicatie in de Staatscourant heeft plaatsgevonden. (*vraag 31*)

Hoofdelijke aansprakelijkheid begunstigen

30. In het voorgestelde artikel 33a lid 2 IW 1990 is een bewijsvermoeden van wetenschap van benadeling opgenomen ingeval de handeling:
- (I) onderdeel is van een verhaalsconstructie,
  - (II) verricht is in een tijdvak waarin of nadat de belastingschuld materieel is ontstaan, en
  - (III) verricht is door of namens een gelieerde natuurlijke personen of een gelieerd lichaam.
- Uit het algemene deel van de MvT bij de Overige fiscale maatregelen 2019 blijkt dat dit bewijsvermoeden is opgenomen vanwege de lastige bewijspositie van de ontvanger.<sup>5</sup> Daarmee wordt de nadruk verlegd van een subjectieve wetenschap van benadeling naar een meer geobjectiveerde wetenschap van benadeling bij de belastingschuldige en de begunstigde, aldus de wetgever. De Orde merkt naar aanleiding hiervan op dat het blijkens het voorgestelde artikel 33a lid 1 IW 1990 voldoende is dat de belastingschuldige en de begunstigde *behoorden te weten* dat benadeling van de ontvanger het gevolg zou zijn. Daarmee vindt al een objectivering plaats van de vereiste wetenschap van benadeling. De Orde vraagt zich dan ook af hoe het criterium ‘behoorden te weten’ in artikel 33a lid 1 IW 1990 zich verhoudt tot het in artikel 33a lid 2 IW 1990 geformuleerde bewijsvermoeden. (*vraag 32*)
31. Verder valt het de Orde op dat de combinaties van omstandigheden waaronder een verhaalsconstructie wordt aangenomen blijkens het voorgestelde artikel 33 lid 6 IW 1990 als uitgangspunt bij algemene maatregel van bestuur worden vastgesteld. Gezien het ingrijpende karakter van de aansprakelijkstelling en het daaraan gekoppelde bewijsvermoeden, zou de

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2018-2019, 35 027, nr. 3, p. 17

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2018-2019, 35 027, nr. 3, p. 15

Orde ervoor willen pleiten om in elk geval de basiskenmerken van een verhaalsconstructie in de wet zelf vast te leggen en uitsluitend de gedetailleerde uitwerking in lagere regelgeving op te nemen. (*vraag 33*)

32. Ten slotte is in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 33a IW 1990 een aantal (combinaties van) omstandigheden genoemd die een verhaalsconstructie aannemelijk zouden maken. Het gaat dan bijvoorbeeld om:
- een belastingaanslag die in afwijking van de aangifte wordt vastgesteld;
  - het ten onrechte niet doen van aangifte;
  - de omvang van de materiële belastingschuld;
  - het niet voldoen aan informatieverplichtingen;
  - het opgelegd zijn van een vergrijpboete in de afgelopen vijf jaar, en
  - de overdracht van vermogensbestanddelen aan (buitenlandse) personen of lichamen.<sup>6</sup>
- Het valt de Orde op dat deze omstandigheden voor het overgrote deel in de heffings sfeer liggen. Op het eerste gezicht lijkt alleen de overdracht van vermogensbestanddelen rechtstreeks te kunnen worden gerelateerd aan het uithollen van de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger. De Orde verzoekt dan ook om een nadere toelichting in hoeverre bovengenoemde omstandigheden inderdaad bijdragen aan de aannemelijkheid van een verhaalsconstructie in de invorderings sfeer. (*vraag 34*)

## **9. Overtredersbegrip in de fiscaliteit**

### **Artikel XV Overige fiscale maatregelen 2019**

33. Voorgesteld wordt de horizonbepaling ten aanzien van artikel 67o AWR en artikel 41bis Awir met vijf jaar te verlengen tot 1 januari 2024. Dit behelst de uitbreiding van het overtredersbegrip in het fiscale recht – in tegenstelling tot de rest van het bestuursrecht – met de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige. Bij invoering van artikel 41bis Awir per 1 januari 2014 was de Raad van State zeer kritisch. Als tegemoetkoming zou de bepaling uiterlijk vijf jaar na inwerkingtreding geëvalueerd worden. Artikel 67o AWR is nimmer beoordeeld door de Raad van State. In de MvT wordt opgemerkt dat de Belastingdienst op dit moment nog te weinig gebruikt heeft gemaakt van het uitgebreide overtredersbegrip om de effectiviteit ervan te bepalen en te evalueren. Vervolgens lijkt de staatssecretaris toch in staat om de effectiviteit als preventieve maatregel te kunnen beoordelen, wat de Orde ten zeerste bevreemdt. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven op grond waarvan hij meent dat er van de uitbreiding van het overtredersbegrip een belangrijke preventieve werking uitgaat alsmede wanneer een daadwerkelijke evaluatie van de regeling plaats zal vinden. (*vraag 35*)

---

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2018-2019, 35 027, nr. 3, p. 38

## **10. Invoeren bronbelasting op dividenden naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties**

### **Hoofdstuk 1 tot en met 6 Wet bronbelasting 2020**

#### Algemeen

34. De Orde ondersteunt het streven van het kabinet naar een concurrerend vestigingsklimaat, waarbij wordt voorkomen dat onbedoeld gebruik wordt gemaakt van Nederland als toegangspoort naar laag belastende jurisdicties door middel van vennootschappen zonder reële aanwezigheid in Nederland.

#### Subject

35. De Orde vraagt zich af wat een lichaam is in de zin van artikel 1.2 lid 1 onderdeel a. Kan de staatssecretaris bevestigen dat dit begrip dezelfde betekenis heeft als in artikel 2 lid 1 onderdeel b juncto artikel 1 lid 1 AWR? (*vraag 36*)

Het kabinet wil voorkomen dat Nederland wordt gebruikt als toegangspoort tot laag belastende jurisdicties. Het komt echter vaak voor dat investeringsfondsen worden opgezet in laag belastende jurisdicties (om juridische redenen of om dubbele heffing te voorkomen), maar dat de fondsen hun inkomsten kort nadat ze worden genoten aan de achterliggende investeerders uitkeren, alwaar ze worden belast volgens de in de landen van de investeerders geldende belastingwetgeving. Aangezien er dan geen sprake is van het ‘oppotten’ van gelden in laag belastende jurisdicties stelt de Orde voor om een tegemoetkoming te formuleren waarbij indien de gelden vanuit de laag belastende jurisdicties worden door-uitgedeeld naar achterliggende investeerders (bijvoorbeeld binnen 12 maanden na afloop van het boekjaar) die achterliggende investeerders als opbrengstgerechtigden kunnen worden beschouwd. (*vraag 37*) Alsdan is er namelijk geen sprake van misbruik en wordt bronbelasting voorkomen op uitkeringen aan investeerders die, indien zij rechtstreeks Nederlandse aandelen zouden houden, niet onderworpen zouden zijn geweest aan bronbelasting.

36. De Orde doet de suggestie om kritisch te kijken naar de huidige criteria voor fiscale transparantie. (*vraag 38*) De huidige wettelijke criteria voor fiscale transparantie welke zijn gebaseerd op een unaniem toestemmingsvereiste in geval van toetreding en vervanging van vennoten wijken sterk af van hetgeen internationaal gebruikelijk is. Als gevolg hiervan zullen veel buitenlandse rechtsvormen, zoals een of een limited partnership (LP) voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparant worden aangemerkt en – indien gevestigd in een laag belastende jurisdictie – tevens als opbrengstgerechtigde voor de heffing van bronbelasting. Veelal zal voor toepassing van de fiscale wetgeving in het land van vestiging van de LP almede de fiscale wetgeving waaraan de vennoten zijn onderworpen, de LP als fiscaal transparant worden aangemerkt. Omdat in dat geval het inkomen van de hybride LP voor fiscale doeleinden rechtstreeks aan de vennoten wordt toegerekend is er geen sprake van belastingontwijking in de vorm van onbelast oppotten en leidt de voorgestelde wet tot overkill. De Orde pleit ervoor in de Wet bronbelasting 2020 te voorzien in een faciliteit op grond waarvan de vennoten van een hybride entiteit als opbrengstgerechtigden kunnen worden aangemerkt indien de vennoten onder de fiscale wetgeving waaraan zij zijn onderworpen als opbrengstgerechtigden worden aangemerkt voor het door de hybride entiteit

ontvangen dividend. (**vraag 39**) Overigens zal dit ook onder het nog in te dienen wetsvoorstel ter implementatie van de tweede EU-richtlijn inzake anti-belastingontwijking (ATAD 2) voorkomen dat veel buitenlandse rechtsvormen als hybride worden aangemerkt terwijl er geen sprake is van belastingontwijking.

37. Heeft de Orde goed gezien dat er bronbelasting wordt geheven als de belastingplichtige een materiële onderneming drijft? De Orde verzoekt het kabinet deze maatregel te heroverwegen. (**vraag 40**) Naar de mening van de Orde is hier namelijk geen sprake van misbruik. De Orde ziet hierin een inconsistentie met de gekozen lijn bij de CFC-maatregel, omdat winsten van een dochter die een materiële onderneming drijft niet wordt ‘opgepikt’ onder de voorgestelde CFC-bepaling, zie ook ons commentaar ter zake van de implementatiewet ATAD 1.
38. Om recht te doen aan het voornemen om kunstmatige en misbruiksituaties te voorkomen, maar geen situaties te raken met geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen, doet de Orde de suggestie een tegenbewijsregeling op te nemen in artikel 1.2 lid 1 onderdeel a. (**vraag 41**) Hierbij kan worden aangesloten bij de voorgenomen anti-misbruiktoets op verdragsniveau voor laag belastende jurisdicties waarmee een belastingverdrag is gesloten. Zodoende kan het reële bedrijfsleven in laag belastende jurisdicties worden ontzien, ongeacht of de desbetreffende jurisdictie een belastingverdrag heeft gesloten met Nederland. Van misbruik in die situaties immers geen sprake. Voor de CFC-regeling geldt immers ook een uitzondering voor wezenlijke economische activiteiten en de Orde verzoekt dit ook te laten gelden voor de bronbelasting.
39. Uit de memorie van toelichting blijkt de Orde onvoldoende of de tussenhoudster als bedoeld in artikel 1.2 lid 1 onderdeel c naast de relevante substance-eisen ook nog steeds een schakelfunctie moet hebben, in de betekenis dat de tussenhoudster twee ondernemingen (boven en onder haar) moet schakelen, zoals thans het geval is met betrekking tot de inhoudingsvrijstelling van artikel 4 Wet DB 1965 en het technisch ab van artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet VpB 1969. Als de schakelfunctie niet meer is vereist, vraagt de Orde te bevestigen dat dit ook geldt voor de technisch ab-regeling van artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet VpB 1969. (**vraag 42**)
40. De Orde constateert dat wanneer de opbrengstgerechtigde een hybride entiteit is, die niet is gevestigd in een laagbelastende jurisdictie als bedoeld in artikel 2.1 lid 1 onderdeel a Wet bronbelasting 2020, deze opbrengstgerechtigde ook niet belastingplichtig is op basis van 2.1 lid 1 onderdeel c indien deze entiteit op basis van de fiscale regelgeving van geen enkele staat aldaar gevestigd is. Als voorbeeld noemt de Orde een Engelse Limited Partnership die in het VK wel, maar naar Nederlandse maatstaven niet als fiscaal transparant wordt aangemerkt. De Orde verzoekt het kabinet dit te bevestigen. (**vraag 43**)
41. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat – conform het arrest van het EVA-Hof in de zaak Fred Olsen (zaaknummers E-3/13 en E-20/13) – het voor doeleinden van de fundamentele vrijheden binnen de EU/EER niet uitmaakt of de relevante substance aanwezig is in het land van vestiging van de tussenhoudster of daarbuiten (mits binnen de EU/EER). (**vraag 44**)

42. De Orde signaleert dat wanneer een *reverse hybrid* (een vanuit Nederlands perspectief transparant lichaam en voor het betrokken andere land niet) in de zin van artikel 2.1 lid 1 onderdeel d, nergens gevestigd is, alleen het pro rata deel van de opbrengst belast is (namelijk voor zover toekomend aan een opbrengstgerechtigde in een laagbelastende jurisdictie), terwijl die opbrengst volledig is belast als de hybride entiteit in een laagbelastende jurisdictie als gerechtigde tot de voordelen wordt beschouwd. Is dit verschil bewust gecreëerd? (**vraag 45**)
43. De Orde vraagt zich af of een hybride entiteit welke op basis van artikel 2.1 lid 1 onderdeel a als belastingplichtige wordt aangemerkt, wordt verplaatst van een laagbelastende jurisdictie naar een niet-laagbelastende jurisdictie waar deze entiteit wordt gezien als transparant, de entiteit niet langer kwalificeert als belastingplichtige op grond van artikel 2.1 lid 1 onderdeel a. Dit gezien de in de MvT genoemde ruime toepassing van het vestigingsbegrip in deze bepaling waarbij onder andere wordt aangesloten bij het recht waarnaar het lichaam is opgericht. De Orde zou graag bevestigd zien dat, als na de hiervoor genoemde zetelverplaatsing – afgezien van het recht en plaats van oprichting van de hybride entiteit – er geen nexus meer is met de laagbelastende jurisdictie, er niet langer sprake is van belastingplicht op grond van artikel 2.1 lid 1 onderdeel a. (**vraag 46**) De Orde wijst er op dat artikel 2.1 lid 2 in dit geval geen soelaas biedt omdat de verplaatste entiteit in de nieuwe staat van vestiging als fiscaal transparant wordt aangemerkt en om die reden aldaar niet is gevestigd volgens de fiscale wetgeving van die staat hetgeen een voorwaarde is voor de toepassing van Artikel 2.1 lid 2. Zou dit niet kunnen worden bevestigd, dan is dat een belemmering voor bestaande structuren om zich te ontdoen van entiteiten gevestigd in laagbelastende jurisdicties hetgeen de wetgever nu juist beoogt te bereiken.
44. De Orde verzoekt aan te geven vanaf wanneer de driejaarstermijn gaat lopen indien nieuwe verdragslanden op de lijst worden geplaatst. Wat is ‘dat moment’ zoals aangegeven in artikel 1.2 lid 2? Is dat het moment dat een land op de lijst wordt geplaatst of 1 januari van het jaar daaropvolgend? (**vraag 47**)

Object

45. Op grond van artikel 3.3 lid 2 onderdeel c is ook teruggaaf van hetgeen op aandelen is gestort belast voor zover er zuivere winst is. De Orde verzoekt een toelichting op het volgende voorbeeld. (**vraag 48**) In een BV is 100 aan aandelenkapitaal gestort. De BV heeft 100 aan zuivere winst gerealiseerd. Er wordt besloten tot het terugbetalen van het oorspronkelijk gestorte kapitaal met een bedrag van 99. Deze terugbetaling van 99 is volledig belast op grond van artikel 3.3 lid 2 onderdeel c. Op een later moment wordt 50 dividend uitgekeerd uit de winstreserve. Kan worden bevestigd dat deze dividenuitkering van 50 niet in de heffing wordt betrokken? (**vraag 49**) Indien dit niet kan worden bevestigd zou dit er toe leiden dat bronbelasting is verschuldigd over een groter bedrag dan de (zuivere) winst van de vennootschap, hetgeen naar de mening van de Orde niet in overeenstemming is met het doel van de wet.



46. In artikel 3.3 lid 3 wordt verwezen naar het “*eerste lid, onderdeel a*” en het “*eerste lid, onderdeel d*”. In beide gevallen lijkt het “*tweede lid*” bedoeld. (*vraag 50*)
47. In de MvT wordt op p. 16 opgemerkt dat “*ook vervreemdingswinsten tot de grondslag behoren, voor zover het bedrag dat bij de vervreemding wordt genoten verband houdt met de zuivere winst van de in Nederland gevestigde vennootschap*”. De Orde begrijpt dat ondanks het gebruik van het begrip “vervreemdingswinsten” in de MvT de grondslag van de bronbelasting gerelateerd is aan de bruto-opbrengst van de vervreemde aandelen en niet aan het door de vervreemder met de vervreemding behaalde resultaat (overdrachtprijs minus verkrijgingsprijs). De Orde ziet graag een bevestiging van zijn begrip. (*vraag 51*)
48. Op grond van artikel 3.3 lid 4 behoort tot de opbrengst mede het bedrag dat wordt genoten bij een directe vervreemding, en onder omstandigheden een indirecte vervreemding, van aandelen in een Nederlandse entiteit voor zover die koopsom verband houdt met de zuivere winst van de Nederlandse entiteit. Deze bepaling is naar mening van de Orde zeer nadelig voor het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat en praktisch waarschijnlijk moeilijk uitvoerbaar. Hoe wordt deze regeling bijgehouden, met name in gevallen waarbij een indirecte verkoop moet worden belast met Nederlandse bronbelasting, bijvoorbeeld ingeval de aandeelhouder een beursgenoteerde onderneming houdt via een tussenhoudster in een laagbelastende jurisdictie? (*vraag 52*) Dit zal praktisch lastig zijn en in voorkomende gevallen wellicht onmogelijk, bijvoorbeeld bij successieve overdrachten bovenin, waarbij aannemelijk moet worden gemaakt dat de zuivere winst (inclusief geanticipeerde winst) al een keer belast was (conform lid 7).
49. Naar de mening van de Orde is artikel 3.3 lid 3 in strijd met de basisconceptie van de wet. Deze inbreuk wordt in de toelichting gerechtvaardigd met de wens om misbruik (verschuiving van de ene naar de andere aandeelhouder) te voorkomen. De Orde vraagt deze bepaling gezien de doelstelling van de wet (het belasten van uitkeringen van winst aan een laagbelaste opbrengstgerechtigde) noodzakelijk is. (*vraag 53*) Immers de inkoop van aandelen om niet of tegen een lagere waarde leidt er juist niet toe dat winst (dan wel een vergoeding ter grootte van de zuivere winst) van een inhoudingsplichtige bij een laagbelaste opbrengstgerechtigde terecht komt. Dat de waarde van de aandelen van de andere aandeelhouders tegelijkertijd toeneemt doet daar niet aan af. De Orde vraagt om een nadere toelichting op het misbruik dat het derde lid beoogt te voorkomen. (*vraag 54*) Daarnaast merkt de Orde op dat hier sprake is van overkill omdat ook wordt geheven indien geen sprake is van een waardeverschuiving naar een andere aandeelhouder, namelijk wanneer er maar één aandeelhouder is of wanneer van alle aandeelhouders naar verhoudingen van hun respectievelijke belangen wordt ingekocht. Om dezelfde redenen betwijfelt de Orde de noodzaak van artikel 3.3, vijfde lid. De Orde ziet hier overkill en vraagt deze bepalingen te heroverwegen. (*vraag 55*)

#### Overige opmerkingen

50. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of ingehouden bronbelasting in aftrek van de winst kan worden gebracht indien de opbrengstgerechtigde op grond van artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet VpB 1969 in de heffing wordt betrokken. (*vraag 56*)



51. Uit de toelichting op de anti-misbruikbepaling in artikel 2.1 lid 1 onderdeel c blijkt dat een opbrengstgerechtigde gevestigd in de EU/EER naast de voorwaarden zoals deze thans zijn opgenomen in artikel 1bis van de Uitvoeringsbeschikking dividendbelasting 1965 tevens de mogelijkheid heeft op andere wijze aannemelijk te maken dat sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Dit is het gevolg van de jurisprudentie van het arrest van het Hof van Justitie van 20 december 2017 met betrekking tot de Duitse wetgeving. Kan worden bevestigd dat gegeven deze jurisprudentie een in de EU/EER gevestigde opbrengstgerechtigde ook onder de huidige wetgeving (zoals artikel 4 lid 3 Wet Dividendbelasting 1965) aannemelijk kan maken dat sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. (*vraag 57*)
52. De Orde verzoekt de staatssecretaris ten aanzien van de volgende situaties betreffende een in het buitenland woonachtige dga aan te geven in hoeverre bronbelasting ingehouden dient te worden én er sprake is van belastingplicht op grond van artikel 17 lid 3 onderdeel b Wet VpB 1969:
1. Een dga woonachtig in het buitenland houdt via een holding in een niet laag-belastende jurisdictie een bv in Nederland.
  2. Een dga woonachtig in het buitenland houdt via een holding in een laagbelastende jurisdictie een bv in NL.
  3. Een dga woonachtig in het buitenland houdt via een topholding in een niet-laagbelastende jurisdictie een tussenholding in een niet-laagbelastende jurisdictie die een bv in NL houdt.
  4. Een dga woonachtig in het buitenland houdt via een topholding in een niet-laagbelastende jurisdictie een tussenholding in een laagbelastende jurisdictie die een bv in NL houdt
  5. Een dga woonachtig in het buitenland houdt via een topholding in een laagbelastende jurisdictie een tussenholding in een niet-laagbelastend jurisdictie die een bv in NL houdt.
  6. Een dga woonachtig in het buitenland houdt via een topholding in een laagbelastende jurisdictie een tussenholding in een laagbelastende jurisdictie die een bv in NL houdt. (*vraag 58*)

## **11. Wijze van heffing en tarief bronbelasting**

### **Artikel 6.1 tot en met 6.4 Wet bronbelasting 2020**

53. De Orde vraagt de staatssecretaris toe te lichten waarom de onderhavige formele bepalingen betreffende de bevoegdheid tot het opleggen van een naheffingsaanslag, een informatie- en inlichtingenverplichting en de bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete, worden opgenomen in de Wet bronbelasting 2020 en niet in de AWR? (*vraag 59*) Deze onderwerpen zijn immers voor alle rijksbelastingen en bestuurlijke boeten geregeld in de AWR. Zo zou het voorgestelde artikel 6.1 Wet bronbelasting 2020 kunnen worden toegevoegd aan artikel 20 AWR, het voorgestelde artikel 6.2 Wet bronbelasting 2020 aan artikel 47a AWR en het voorgestelde artikel 6.3 Wet bronbelasting 2020 aan artikel 10a AWR. Het voorgestelde artikel 6.4 Wet bronbelasting 2020 kan worden opgenomen in hoofdstuk VIIIA, afdeling 1, §2, AWR. Het is naar de mening van de Orde overzichtelijker en daarmee duidelijker om

gelijksoortige verplichtingen zo veel mogelijk bij elkaar te houden. Er zijn naar de mening van de Orde ook geen goede argumenten om de onderhavige bepalingen niet in de AWR op te nemen. De Orde verzoekt daarom de onderhavige bepalingen over te brengen naar de AWR. (*vraag 60*) Wat betreft de rangorde tussen de Wet bronbelasting 2020 en de AWR, zijn de waarborgen uit de AWR ook van toepassing op deze wet? (*vraag 61*)

## **12. Fiscale beleggingsinstellingen**

### **Artikel 7.4, onderdeel K Wet bronbelasting 2020 (artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

54. Het afschaffen van de dividendbelasting in zijn huidige vorm heeft naar de mening van de Orde nadelige gevolgen voor fiscale beleggingsinstellingen (fbi's). Ten eerste omdat met het gelijktijdig vervallen van de afdrachtvermindering dividendbelasting niet meer wordt voorzien in een voorkoming van economische dubbele belastingheffing op buitenlandse dividenden.<sup>7</sup> Ten tweede creëert de afschaffing van de dividendbelasting nog meer onzekerheid over de verdragstoepassing van fbi's. Ten derde bepaalt het wetsvoorstel dat fbi's vanaf 2020 niet meer direct in Nederlands vastgoed mogen beleggen (vastgoedmaatregel). Hierna licht de Orde deze drie punten nader toe.

#### Vervallen afdrachtvermindering

55. Het huidige systeem van fbi's heeft als doelstelling de beleggers die indirect beleggen via een (collectief) beleggingsfonds niet zwaarder te belasten dan beleggers die direct beleggen. Met het nultarief in combinatie met de uitdelingsverplichting wordt fiscale neutraliteit bereikt tussen de situatie van direct beleggen en indirect beleggen via een collectief beleggingsfonds. Dit systeem is eind jaren zestig van de vorige eeuw ontworpen en werkt in grote lijnen nog steeds op dezelfde wijze. Het elimineren van dubbele belastingheffing – indien indirect wordt belegd via een beleggingsfonds – is niet beperkt tot Nederlandse aandelen/dividenden. Ook indien belegd wordt in buitenlandse aandelen waarbij al dan niet buitenlandse dividendbelasting wordt betaald, voorkomt Nederland op deze wijze economische dubbele belastingheffing.
56. Als in Nederland de dividendbelasting met ingang van 2020 komt te vervallen, is het in eerste opzicht logisch dat ook de afdrachtvermindering voor deze dividendbelasting verdwijnt. Zonder nadere maatregel veroorzaakt dit evenwel economische dubbele heffing over buitenlandse dividenden waarop bronheffing wordt ingehouden. De buitenlandse bronheffing kan dan immers niet meer worden verrekend op het niveau van de fbi, maar ook niet op aandeelhoudersniveau. Daardoor wordt het beleggen in buitenlandse aandelen via een Nederlandse fbi minder aantrekkelijk ten opzichte van direct beleggen in buitenlandse aandelen. De Orde signaleert dat om een 'niet kunnen verrekenen' door buitenlandse aandeelhouders te voorkomen (door middel van de afschaffing van de dividendbelasting) een 'niet kunnen verrekenen' door Nederlandse aandeelhouders wordt geïntroduceerd.

---

<sup>7</sup> Omwille van eenvoud wordt gesproken over dividenden. Het kan ook gaan om buitenlandse rente waarop bronbelasting rust.

De met het fbi regime beoogde fiscale neutraliteit wordt met de voorgestelde maatregel overboord gegooid. Tevens wordt de doelstelling van de fbi niet meer gehaald; indirect beleggen wordt slechter behandeld dan direct beleggen. De Orde verzoekt de staatssecretaris daarvoor met een oplossing te komen. (**vraag 62**) Het fbi-systeem zou zodanig kunnen worden aangepast, dat er nog steeds economische dubbele belastingheffing wordt voorkomen. De Orde denkt graag mee over de invulling van een dergelijk systeem. Daarbij kan gedacht worden aan de volgende maatregelen, die in de visie van de Orde niet strijdig met het EU-recht zijn:

1. Teruggave van de buitenlandse dividendbelasting aan de fbi. Dit systeem werd tot 2008 ook gehanteerd, maar werd verlaten uit angst voor mogelijke strijdigheid met het EU-recht. De Orde meent dat dit risico niet meer aanwezig is als de Nederlandse dividendbelasting is afgeschaft.
  2. Nederland kan in artikel 9.2 Wet IB 2001 en in artikel 25 Wet VpB 1969 bepalen dat mede als voorheffing in aanmerking komt de bronbelasting die door een fbi is betaald. Hieraan kunnen diverse voorwaarden worden verbonden die gekoppeld kunnen worden aan het verkrijgen van de fbi-status. Dit betekent dat slechts bronbelasting die wordt betaald door fbi's mede in aanmerking kunnen komen voor verrekening. Een vergelijkbare regeling bestaat al voor het bank- en lijfrentesparen in artikel 25 Wet VpB 1969. Van strijdigheid met het Unierecht is geen sprake indien buitenlandse beleggingsfondsen - waarin wordt belegd door inwoners van Nederland – voldoende vergelijkbaar zijn met Nederlandse fbi's. Hiermee wordt de fiscale neutraliteit bij indirect beleggen via een in het buitenland gevestigd fonds ook gerealiseerd hetgeen vanuit een interne marktgedachte een stap vooruit is.
57. De Orde mist een overgangsmaatregel waardoor dividendbelasting die drukt op de beleggingsopbrengsten behaald in 2019 en door de fbi's in 2020 worden doorbetaald aan de beleggers, niet meer in aanmerking komt voor afdrachtvermindering. Hierdoor dreigt niet alleen de afdrachtvermindering voor dividendbelasting op buitenlandse dividenden maar ook de afdrachtvermindering voor dividendbelasting op binnenlandse dividenden verloren te gaan. De Orde pleit voor een overgangsregeling waarbij voor dividenden uit fbi's in 2020 (over 2019) de huidige regeling integraal blijft gelden (wel dividendbelasting, inclusief afdrachtvermindering). (**vraag 63**)
58. Voorts mist de Orde een overgangsmaatregel voor de op 1 januari 2020 gestalde afdrachtvermindering en verzoekt de staatssecretaris deze toe te voegen. (**vraag 64**) Het huidige artikel 11a Wet DB 1965 voorziet in een onbeperkte vermindering van nog niet in aanmerking genomen dividendbelasting en buitenlandse bronbelasting. Met de intrekking van de Wet op de dividendbelasting vervalt deze mogelijkheid. Een overgangsmaatregel kan bestaan uit het uitbreiden van artikel 25 Wet VpB 1969 met de gestalde afdrachtvermindering.
59. De Orde verneemt graag waarom het kabinet ervoor kiest om buitenlandse beleggers niet langer te confronteren met dividendbelasting op Nederlandse aandelen terwijl bij Nederlandse beleggers die via Nederlandse fbi's beleggen in buitenlandse aandelen het omgekeerde wordt bereikt. (**vraag 65**) De dividendbelasting is in die situatie immers niet

meer verrekenbaar. Dit staat haaks op het OESO-modelverdrag en de beginselen van internationaal belastingrecht die juist voorschrijven dat de woonstaat voorkoming van dubbele belasting moet verlenen en niet de bronstaat.

Onzekerheid toegang belastingverdragen door fbi's die in financiële instrumenten beleggen

60. De heffing van dividendbelasting op de verplicht uit te keren winst van een fbi is door de overheid verdedigd met het argument dat daarmee verdragsmisbruik door buitenlandse investeerders wordt tegengegaan. De Orde vreest dat dit argument zich nu tegen de verdragstoepassing door een fbi zal keren. Het is goed te horen dat het kabinet zich zal blijven inzetten om de verdragstoepassing van de fbi te waarborgen. Echter, het is niet Nederland maar het zijn de bronlanden die de verdragsvoordelen zullen moeten honoreren en de instellingen die deze verdragsvoordelen moeten mogelijk maken.
61. Het Nederlandse standpunt dat de fbi verdragstoepassing heeft, omdat deze belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, hoewel het tarief 0% is, wordt onder meer verdedigd met een verwijzing naar de combinatie met de uitdelingsverplichting en bijgevolg de heffing (van dividendbelasting) bij de genietter van het dividend. Desalniettemin zijn er nu al enkele landen, waaronder Taiwan, Zwitserland en Oostenrijk, die de verdragstoepassing door de fbi zelf niet honoreren. Met de afschaffing van de dividendbelasting kalft de technische onderbouwing voor verdragstoepassing door een fbi af. Verdragstoepassing dreigt afhankelijk te worden van de formele belastingplicht (tegen 0%) in de vennootschapsbelasting, met een verwijzing naar de heffing over de verplicht doorgestoten winst bij de rechthebbende. Bronlanden kunnen zich hierdoor genoodzaakt voelen om de fbi verdragsvoordelen te onthouden. De intermediairs, die door de fbi zijn aangesteld om in de bronlanden, waar een vermindering aan de bron (relief at source) geldt, het juiste verdragstarief toe te passen, zijn doorgaans aansprakelijk indien een onjuist bronbelastingpercentage is gehanteerd. Om deze aansprakelijkheid voor te zijn, zullen zij bij gereede twijfel niet meer bereid zijn de verdragstoepassing in te roepen waardoor de fbi's in eerste instantie niet de verdragsvoordelen zullen krijgen die het kabinet ze wel toedicht. Het is zeer de vraag of vervolgens een teruggaafprocedure – los van de kosten en daarmee gemoeide tijd – tot het gewenste resultaat zal leiden. De Orde is benieuwd naar de zienswijze van het kabinet. **(vraag 66)**

Fbi mag niet meer direct in Nederlands vastgoed beleggen

62. Tegen de achtergrond van het fbi-regime om geen fiscale barrière op te werpen tegen collectief beleggen, is het huidige wetsvoorstel een stap terug in de tijd. Juist voor het beleggen in vastgoed is de (particuliere) belegger aangewezen op bundeling van collectief bijeengebracht vermogen in een professioneel beheerde beleggingsinstelling. De wetgever heeft zich de afgelopen tien jaar dan ook ingespannen om het fbi-regime voor vastgoedbeleggingen modern en concurrerend te houden ten opzichte van de inmiddels in het buitenland ontwikkelde REIT-regimes.<sup>8</sup> De Orde doet een dringende oproep aan de wetgever om die lijn te continueren en een onderzoek in te stellen naar de wenselijkheid en de haalbaarheid van een eigentijds REIT regime waarin – zonder de belangen van de

<sup>8</sup> 'REIT' staat voor de internationaal gehanteerde aanduiding 'Real Estate Investment Trust'.

schatkist te schaden – het collectief beleggen in vastgoed niet zwaarder wordt belast dan rechtstreeks beleggen in vastgoed. (*vraag 67*) Het afschaffen van de mogelijkheid voor fbi's om direct in Nederlands vastgoed te beleggen zonder daarvoor een REIT-regime in de plaats te stellen ziet de Orde als een ongerechtvaardigde aanslag op de fiscale positie van de getroffen beleggers en beleggingsinstellingen. Daarnaast is het een gemiste kans om in de pas te blijven lopen met de internationale ontwikkeling rondom REIT-regimes. Het economisch dubbel belasten van beleggingsopbrengsten van vastgoed is niet van deze tijd en zou een te simpel antwoord zijn op de vraag hoe een ongewenste uitholling van het situs-beginsel kan worden voorkomen.

63. De Orde is bereid haar expertise in te brengen in een onderzoek naar de mogelijkheid om een REIT-regime te introduceren dat recht doet aan het situs-beginsel voor inkomen uit vastgoed maar daarnaast ook Unierechtelijk houdbaar is. Het belang van een functionerend fiscaal neutraal vastgoedregime is groot omdat nu juist vastgoed een beleggingscategorie is waar de meerderheid van de beleggers is aangewezen op collectief bijeengebracht vermogen. De mogelijkheid direct te investeren in vastgoed is slechts voor weinigen weggelegd.
64. In onderdeel 5.4 van de MvT wordt ingegaan op de gevolgen van de voorgestelde maatregel. Het valt de Orde op dat vrij luchtig wordt gedaan over de mogelijkheid voor de niet-beursgenoteerde sector om 'fiscaal neutraal' te beleggen in vastgoed, bijvoorbeeld door middel van een besloten fonds voor gemene rekening. Het kabinet gaat kennelijk voorbij aan de afweging die beleggers al hebben gemaakt voorafgaand aan het structureren van hun beleggingen. Niet zonder reden wordt vaak gekozen om de (vastgoed)beleggingen onder te brengen in een structuur met rechtspersoonlijkheid. Dat kan te maken hebben met de overdraagbaarheid, compliance en jaarrekening-technische aangelegenheden of met aansprakelijkheid, om enkele aspecten te noemen. Ook de financiering kan daarbij een rol hebben gespeeld. Dit benadrukt het belang van een REIT-regime op de markt voor vastgoedbeleggingen. Bovendien vraagt de Orde zich af of de invoering van dit onderdeel van het wetsvoorstel met ingang van 1 januari 2020 niet te vroeg is. (*vraag 68*) Een heroverweging kost tijd maar ook de te nemen maatregelen vergen de nodige voorbereiding en de toestemming van de beleggers.
65. Een ander belangrijk aspect is de mogelijke belastingplicht van buitenlandse vrijgestelde institutionele beleggers voor inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen. Bijvoorbeeld bij buitenlandse pensioeninstellingen zal van geval tot geval aan de hand van zeer stringente criteria<sup>9</sup> moeten worden beoordeeld of deze in aanmerking komen voor een subjectieve vrijstelling van Nederlandse vennootschapsbelasting. Voldoet het pensioenfonds niet aan de strenge criteria dan zal het aan de reguliere vennootschapsbelasting onderworpen zijn over zowel netto huurinkomsten als vermogenswinsten, hetgeen een aanzienlijke verslechtering is ten opzichte van de situatie waarin het pensioenfonds middels een fbi in Nederlands vastgoed belegt. Over de interpretatie van de voorwaarden voor vrijstelling van buitenlandse pensioenfonds bestaat nog veel onduidelijkheid. De Orde dringt er op aan dat deze onduidelijkheid wordt

<sup>9</sup> Besluit van 14 december 2017, nr. 2017-224004, *Stcrt.* 2018, 163, onderdeel 4.1.



weggenomen voor pensioenfondsen die in hun woonland gebruikelijke pensioenregelingen uitvoeren zonder de eis te stellen dat de uitgevoerde regeling voldoet aan de strikte criteria van de Nederlandse fiscale- en pensioenwetgeving. (**vraag 69**) Een te strikte benadering van buitenlandse pensioenfondsen zal ongetwijfeld tot nieuwe Unierechtelijke procedures leiden.

66. In onderdeel 5.4 van de MvT wordt ingegaan op de overdrachtsbelasting bij eventuele herstructurering om de nadelige gevolgen van de wetwijziging te pareren. De Orde vraagt echter ook aandacht voor de fiscale gevolgen die dergelijke herstructureringen buiten de overdrachtsbelasting zullen hebben. (**vraag 70**) Hierbij denkt de Orde met name aan de fiscale afrekening over de latente meerwaarde van aandelenbelangen in fbi's voor vennootschapsbelastingplichtige beleggers en ondernemers of resultaatgenieters zonder dat hier een doorschuiffaciliteit voor beschikbaar is. Ook zal een herstructurering niet per definitie leiden tot de constatering van een uitdeling door de (voormalige) fbi, wat vragen oproept over de mogelijkheid te voldoen aan de uitdelingsverplichting ten aanzien van het laatste jaar waarin de fbi status werd gevoerd. De Orde vraagt ook voor deze fiscale gevolgen flankerende maatregelen te nemen en vraagt de staatssecretaris om concrete maatregelen, zoals een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting. (**vraag 71**)
67. De Orde vraagt graag aandacht voor de grondslag voor de fiscale winstberekening. De Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD 1) bevat zoals het desbetreffende wetsvoorstel thans voorligt geen bijzondere regeling voor fbi's. De Orde merkt op dat na invoering van de zogeheten earningstrippingmaatregel van artikel 15b Wet VpB 1969 deze generieke maatregel kan resulteren in een hogere uitdelingsverplichting dan feitelijk voor uitdeling beschikbaar is. De Orde meent dat deze discrepantie moet worden voorkomen en pleit voor het toevoegen van artikel 15b Wet VpB 1969 aan de opsomming in artikel 2 lid 2 onderdeel d van het Besluit beleggingsinstellingen. (**vraag 72**)
68. De Orde mist een overgangsmaatregel voor fbi's die als gevolg van de wetwijziging hun fiscale status verliezen en eindigen met een uitdelingstekort. Volgens artikel 20 lid 3 Wet VpB 1969 zijn de verliezen geleden in de statusperiode (in het Besluit beleggingsinstellingen aangeduid als uitdelingstekorten) niet verrekenbaar met belastbare winsten buiten de statusperiode. Naar het oordeel van de Orde is een overgangsmaatregel in dit geval passend en vraagt de staatssecretaris om die in te voeren. (**vraag 73**) Bepaald kan worden dat voor belastingplichtigen die als gevolg van deze wetwijziging hun fbi status zijn verloren, artikel 20 lid 3 Wet VpB 1969 toepassing mist op de verrekening van verliezen geleden in de statusperiode met de verrekening van belastbare winsten die buiten de statusperiode zijn genoten.
69. In onderdelen 9 en 10 van de MvT worden de gevolgen voor het bedrijfsleven en burger in kaart gebracht, evenals de gevolgen op de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. De Orde wijst erop dat de herstructurering van niet-beursgenoteerde fbi's naar een fiscaal transparante rechtsvorm ertoe zal leiden dat de beleggers voortaan direct in de heffing zullen worden betrokken ten aanzien van hun belang in de voorheen door de fbi's gehouden vastgoedportefeuilles. Hierdoor zullen de administratieve lasten voor bedrijfsleven, burger en Belastingdienst toenemen. Immers, de aangiften vennootschapsbelasting en

inkomstenbelasting zullen talrijker (namens buitenlandse beleggers) en complexer (voor binnenlands belastingplichtigen) worden.

### **13. Afschaffen dividendbelasting**

#### **Artikel 9.1 Wet bronbelasting 2020 (Intrekking van de Wet op de dividendbelasting 1965)**

70. De Orde verzoekt de staatssecretaris om de voorlopige-aanslagregeling inkomstenbelasting te vereenvoudigen en toe te staan dat de belastingplichtige door middel van aanpassing van de programmatuur op de website van de Belastingdienst dan wel een eenvoudige brief aan de belastinginspecteur om verhoging van de voorlopige aanslag inkomstenbelasting kan vragen voor het uitgekeerde dividend. (*vraag 74*) Nu is het zo dat op de site van de Belastingdienst een volledige voorlopige aangifte moet worden ingediend. Daarvoor zijn de gegevens gedurende het kalenderjaar veelal niet voorhanden en vaak neemt dit enkele uren aan tijd in beslag, terwijl volstaan zou kunnen worden met het eenvoudig aanbieden van de mogelijkheid van het invullen van het bedrag waarvoor de belastingplichtige een (extra) voorlopige aanslag wenst.

### **14. Modernisering kleineondernemersregeling**

#### **Wet modernisering kleineondernemersregeling (artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968)**

##### *Het nieuwe artikel 25 lid 6*

71. De vrijstelling wordt verleend op voorafgaand verzoek van de ondernemer, uiterlijk vier weken voorafgaand aan het belastingtijdvak waarin de vrijstelling toepassing vindt. De vrijstelling kan niet met terugwerkende kracht worden toegekend. De Orde voorziet in dit opzicht problemen voor startende ondernemers. Zij moeten vier weken voorafgaande aan de start van hun activiteit aangeven dat zij gebruik willen maken van de vrijstelling. De Orde gaat er hierbij overigens vanuit dat de inspecteur bij startende ondernemers de aangiftetermijn laat aanvangen vanaf de start van de activiteiten en er dus sprake kan zijn van een eerste afwijkend belastingtijdvak. Zou worden aangesloten bij de reguliere aangiftetijdvakken dan zou de startende ondernemer mogelijk al ruim voorafgaande aan de start van de activiteit een verzoek moeten doen voor toepassing van de vrijstelling.
72. Wellicht dat de effecten van het niet kunnen toekennen van terugwerkende kracht meevallen, omdat ondernemers over het algemeen in de opstartfase van hun activiteit veel kosten hebben en toepassing van de vrijstelling niet interessant is. De Orde vraagt de staatssecretaris of en zo ja hoe deze gaat monitoren of sprake is van problemen bij startende ondernemers. (*vraag 75*) De Orde vraagt ook af of er veel bezwaren zijn om de vrijstelling met terugwerkende kracht toe te kennen wanneer de startende ondernemer vanaf de start van zijn onderneming heeft gehandeld als ware de vrijstelling van toepassing. (*vraag 76*) Hooguit zou dan naheffing moeten volgen omdat de ondernemer niet voldoet aan de voorwaarden, maar dat zal slechts bij enkele uitzonderingen het geval zijn. De Orde is nog niet overtuigd dat omwille van rechtszekerheid en uitvoerbaarheid terugwerkende kracht niet mogelijk is.



*Het nieuwe artikel 25 lid 7*

73. Wanneer de ondernemer na drie jaar de vrijstelling niet meer wil toepassen, kan hij kiezen voor wederopzegging. Er is geen termijn genoemd waarbinnen deze wederopzegging moet plaatsvinden. De Orde verzoekt de staatssecretaris om voor de praktijk duidelijk aan te geven of het inderdaad mogelijk is dat de ondernemer die tot een bepaalde datum onder de vrijstelling valt (en die al meer dan drie jaar heeft toegepast) per brief met dezelfde datum kan weder opzeggen en vanaf de daaropvolgende dag de reguliere btw-regels kan toepassen, of dient de ondernemer de reactie van de inspecteur af te wachten en geeft deze aan vanaf wanneer de reguliere btw-regels van toepassing zijn? Zo ja, binnen welke termijn zal de inspecteur dan op het verzoek beslissen? (*vraag 77*)

*Het nieuwe artikel 25 lid 8*

74. Bij overschrijding van de omzeldrempel is de ondernemer verplicht de reguliere btw-regels toe te passen op de levering of dienst waardoor de overschrijding heeft plaatsgevonden. Hij mag dan gedurende drie jaren na de overschrijding de vrijstelling niet meer toepassen. De Orde juicht het toe dat de kleine ondernemer niet verplicht is om met terugwerkende kracht de btw-behandeling van eerdere leveringen en diensten aan te passen. Wel vraagt de Orde waarom geen coulance in de regeling is aangebracht voor incidentele en eenmalige overschrijdingen en dringt erop aan hierin alsnog te voorzien. (*vraag 78*)

*Artikel III (Overgangsrecht)*

75. Een gevolg van een vrijstelling, zoals opgenomen in het voorstel, is dat de ondernemer geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Dat betekent dat ondernemers bij invoering van de regeling (maar ook als zij op een later moment onder de regeling vallen of later terugkomen op de keuze om de reguliere btw-regels toe te passen), te maken kunnen krijgen met een sfeerovergang. Dit kan leiden tot herziening van de btw op in het verleden gedane investeringen. Uit de MvT blijkt dat als de terug te betalen btw in totaal niet meer bedraagt dan 500 euro herziening achterwege kan blijven. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen en te verduidelijken dat het gaat om herzieningen na het jaar van eerste ingebruikname. (*vraag 79*) Het is van belang dat ondernemers tijdig weten hoe de regeling eruit gaat zien, zodat zij een keuze om al dan niet van de vrijstelling gebruik te maken gedegen kunnen maken. De Orde verzoekt de staatssecretaris dan ook de regeling tijdig bekend te maken. (*vraag 80*)

**15. Controlled foreign companies**

**Artikel I, onderdelen A tot en met C Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (artikelen 13, 13a en 13ab van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

76. De Orde is met de Staatssecretaris van Financiën van mening dat de huidige Nederlandse wet- en regelgeving, en specifiek artikel 8b Wet VpB 1969, al aan de verplichting voldoet die voortvloeit uit de EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 1) om een maatregel in te voeren tegen het verschuiven van winsten naar buitenlandse laagbelaste gecontroleerde lichamen of vaste inrichtingen. De in het wetsvoorstel opgenomen introductie van een

Controlled Foreign Companies (CFC) maatregel gebaseerd op Model A is daarom een aanvullende maatregel op de reeds bestaande wetgeving om dergelijke winstverschuivingen te voorkomen.

77. De Orde constateert dat een niet in Nederland gelegen vaste inrichting van een buitenlands belastingplichtige, niet als CFC aangemerkt kan worden voor de belastingplichtige. De Orde vraagt de staatssecretaris dit te bevestigen. **(vraag 81)**

Invulling van het begrip besmette voordelen

78. In de tekst van het voorgestelde artikel 13ab lid 1 Wet VpB 1969 wordt gesproken over de besmette voordelen. Hieronder wordt onder andere verstaan “(...) *rente of andere voordelen uit financiële activa (...)*” en “*royalty’s of andere voordelen uit immateriële activa*”. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of onder ‘andere voordelen’ eveneens moet worden verstaan de waardestijging of waardedaling van dergelijke activa (tot uiting komend bij een vervreemding of herwaardering van die activa). **(vraag 82)**
79. Begrijpt de Orde goed dat de besmette voordelen *per gecontroleerd* lichaam in aanmerking genomen worden? **(vraag 83)** De Orde vraagt hiermee dus of bevestigd kan worden dat indien een CFC een negatief besmet voordeel van 10 behaalt en een positief besmet voordeel van 10, er per saldo voor het desbetreffende gecontroleerde lichaam geen positief saldo aan (niet tijdig uitgekeerde) besmette voordelen resteert.
80. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of, indien het saldo van genoten besmette voordelen negatief is voor een van de gecontroleerde lichamen, terwijl dit saldo in hetzelfde jaar voor een ander gecontroleerd lichaam van dezelfde belastingplichtige positief is, het negatieve saldo aan besmette voordelen van het ene gecontroleerde lichaam verrekend kan worden met het positieve saldo aan besmette voordelen van een ander gecontroleerd lichaam. **(vraag 84)** Indien dat namelijk niet mogelijk is, schuift het negatieve voordeel door naar een volgend jaar terwijl het positieve voordeel wel meteen tot een pick up leidt.
81. Uit de MvT leidt de Orde af dat de omvang van de besmette voordelen naar Nederlandse maatstaven wordt bepaald. Voorts wordt opgemerkt dat er bij de vaststelling van de omvang rekening dient te worden gehouden met onder andere de deelnemingsvrijstelling, aftrekbepalingen en aanpassingen van de belastinggrondslag. De Orde vraagt of hierbij eveneens rekening moet worden gehouden met bijvoorbeeld de earningsstrippingmaatregel van het voorgestelde artikel 15b Wet VpB 1969. **(vraag 85)**
82. Bij het vaststellen van de omvang van de besmette voordelen moet, zo leest de Orde, rekening worden gehouden met de functionele valuta waarin de winst van een gecontroleerd lichaam in de staat van vestiging wordt berekend. De Orde vraagt zich daarom af of de omvang van het saldo aan besmette voordelen voor een gecontroleerd lichaam met een vordering in Britse ponden en het Britse pond als functionele valuta inderdaad verschilt van de omvang van het saldo aan besmette voordelen voor een gecontroleerd lichaam met een vordering in Britse pond en de Euro als functionele valuta. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of deze lezing juist is. **(vraag 86)** Zo ja, dan vraagt de Orde zich

af wat hiervan de achtergrond is en of dit in lijn is met de gedachte achter de invoering van de CFC-maatregel. (*vraag 87*)

83. Bij het vaststellen van de omvang van besmette voordelen wordt ook rekening gehouden met de Nederlandse deelnemingsvrijstelling. Als een CFC dividend ontvangt dat onder de Nederlandse deelnemingsvrijstelling vrijgesteld zou zijn geweest, is er in zoverre geen sprake van een besmet voordeel. De Orde verzoekt de staatssecretaris om aan te geven of dit ook geldt voor het voorgestelde artikel 13 lid 19 Wet VpB 1969. (*vraag 88*) Toepassing van deze bepaling zou bijvoorbeeld kunnen plaatsvinden indien CFC1 een dividend ontvangt van CFC2 dat volgens de normale regels niet, maar onder genoemd negentiende lid wel vrijgesteld zou zijn onder de deelnemingsvrijstelling. De Orde verzoekt aan te geven of daarbij van belang of er een samenhang is tussen het door CFC2 uitgekeerde dividend en al eerder toegerekende besmette voordelen van CFC2 (aan de uiteindelijke Nederlandse controlerende aandeelhouder)? (*vraag 89*) Zonder toepassing van artikel 13 lid 19 Wet VpB 1969 bij de bepaling van de omvang van besmette voordelen van CFC1 zou anders hetzelfde inkomen materieel twee keer toegerekend worden (eerst de besmette voordelen van CFC2 en daarna het daaruit voortvloeiende dividend aan CFC1). Dezelfde problematiek en vraagpunten bestaan met betrekking tot het voorgestelde artikel 13a lid 4 Wet VpB 1969. (*vraag 90*)
84. Zoals in de MvT is aangegeven, kan toepassing van de (aanvullende (model A)) CFC-regel tot een dubbele pick up aanleiding geven (bijvoorbeeld eenmaal in Nederland en eenmaal in een andere EU-Lidstaat, of zelfs tweemaal in Nederland). Hoewel in de MvT is aangegeven dat de staatssecretaris niet wil voorzien in een regeling ter voorkoming van deze dubbele heffing, verzoekt de Orde om dit standpunt te heroverwegen en toch te voorzien in een anticumulatieregeling. (*vraag 91*) Dit is mogelijk omdat Nederland via de at arm's length benadering al voldoet aan model B van de richtlijn.

(Niet tijdig) uitkeren van saldo aan besmette voordelen

85. In de MvT wordt opgemerkt dat een dividenduitkering van een gecontroleerd lichaam in beginsel de uitdeling van de winst van het vorige jaar betreft en dat er derhalve sprake is van de zogenoemde last in, first out (lifo)-methode. De Orde verzoekt aan te geven of deze opmerking betekent dat een dividend alleen wordt geacht afkomstig te zijn uit een lopend boekjaar van de CFC als dit met zoveel woorden in het dividendbesluit staat? (*vraag 92*) Tevens verzoekt de Orde aan te geven hoe dan dient te worden omgegaan met jurisdicties die het uitkeren van een interim-dividend niet toestaan? (*vraag 93*) CFC's in die landen kunnen dan nooit hun winst uitkeren vóór het einde van hun boekjaar? Vanuit de ratio van de CFC-regeling (heffen in Nederland als de CFC-inkomen niet uitkeert), is het onlogisch te heffen als de CFC het inkomen uitkeert op het eerst mogelijke moment volgens het lokale civiele recht.
86. De Orde verzoekt tevens om duidelijk(er) te maken wat wordt bedoeld met de term 'jaar' in het voorgestelde artikel 13ab lid 1 en lid 2 Wet VpB 1969. (*vraag 94*) Uit de tekst van de voorgestelde wet, de artikelsgewijze toelichting (p. 40) en ATAD 1 leidt de Orde af dat met 'jaar' in het voorgestelde artikel 13ab lid 1 Wet VpB 1969 wordt bedoeld: het boekjaar van

de belastingplichtige. Uit de tekst van het voorgestelde artikel 13ab, lid 2, Wet VpB 1969 zou (in overeenstemming met artikel 8 lid 4 ATAD 1) volgen dat ‘in een jaar’ in combinatie moet worden gelezen met ‘door een gecontroleerd lichaam genoten besmette voordelen’. Derhalve lijkt het begrip ‘jaar’ in het voorgestelde artikel 13ab lid 2 Wet VpB 1969 te verwijzen naar het boekjaar van de CFC. In het verlengde daarvan lijkt met de zinsnede ‘voor het einde van dat jaar’ eveneens bedoeld te worden op het einde van het boekjaar van de CFC. Uit de artikelsgewijze toelichting en de transponeringstabel blijkt echter dat het gaat om het boekjaar van de belastingplichtige. De Orde verzoekt om nadere toelichting. (**vraag 95**) In dat kader verzoekt de Orde om verder bij wijze van concreet voorbeeld aan te geven op welke wijze de CFC-regel moet worden toegepast indien het boekjaar van de belastingplichtige (bijvoorbeeld 1 januari - 31 december) afwijkt van dat van de CFC (bijvoorbeeld 1 mei - 30 april). (**vraag 96**)

87. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven hoe moet worden omgegaan met kosten van een CFC die naar Nederlandse maatstaven niet aftrekbaar zijn, maar wel daadwerkelijk door de CFC zijn betaald. (**vraag 97** Bijvoorbeeld: een CFC heeft 100 inkomsten en 20 kosten (die zij ook daadwerkelijk heeft betaald). Stel dat de kosten naar Nederlandse maatstaven niet aftrekbaar zouden zijn. Het positieve besmette voordeel uit de CFC is dan 100. Het is echter (met het oog op de toepassing van lid 2) niet mogelijk om 100 dividend uit te keren, want de (lokale commerciële) winst is slechts 80.
88. De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat artikel 13ab lid 2 ook op verkapte dividenden kan zien (situaties waarin de CFC haar moeder bevoordeelt door onzakelijk handelen). (**vraag 98**)

Criteria om vast te stellen of sprake is van een gecontroleerd lichaam

89. De Orde stelt vast dat de invulling van het begrip ‘gelieerd lichaam of gelieerde natuurlijke persoon’ zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 13ab lid 8 en 10 Wet VpB 1969 in samenhang met het criterium op basis waarvan gesproken wordt over ‘controle’ zoals opgenomen in het voorgesteld artikel 13ab lid 3 onderdelen a, b en c Wet VpB 1969 tot ongewenste gevolgen kan leiden. Dit kan het best worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld (vgl. voorbeeld 1 uit de MvT). De belastingplichtige heeft een 25%-belang in Lichaam A. Het resterende 75%-belang in Lichaam A wordt gehouden door een niet met de belastingplichtige gelieerd lichaam of gelieerde natuurlijke persoon. Lichaam A houdt een 51%-belang in Lichaam B, welk lichaam gevestigd is in een ‘aangewezen staat’. Het resterende 49%-belang in Lichaam B wordt gehouden door een niet met de belastingplichtige gelieerd lichaam of gelieerde natuurlijke persoon. De belastingplichtige houdt derhalve een direct 25%-belang in Lichaam A, en een 12,75% indirect belang in Lichaam B. Lichaam A is geen gecontroleerd lichaam van belastingplichtige als bedoeld in het voorgestelde artikel 13ab lid 3 Wet VpB 1969. Lichaam A is echter wel een gelieerd lichaam van belastingplichtige als omschreven in het voorgestelde artikel 13ab lid 8 en 10, Wet VpB 1969. Belastingplichtige houdt – blijkens de MvT – tezamen met het aan haar gelieerde Lichaam A, een belang in Lichaam B van meer dan 50%. Dit zorgt er naar lezing van de voorgestelde wet voor dat Lichaam B een gecontroleerd lichaam geacht wordt te zijn van belastingplichtige. Belastingplichtige zal in veel gevallen, als

minderheidsaandeelhouder van Lichaam A, echter geen (duidelijk) inzicht hebben in de (besmette) voordelen die door Lichaam B in een jaar worden genoten en hier ook geen invloed op uit kunnen oefenen. Dit maakt het volgens de Orde ook onmogelijk om een juist beeld te krijgen van de eventuele hoogte van de (pro rata) besmette voordelen die zij in aanmerking moet nemen bij het bepalen van haar winst, verband houdende met Lichaam B. In voorkomende gevallen zal een belastingplichtige daarom niet ‘stellig en zonder voorbehoud’ haar aangifte vennootschapsbelasting kunnen doen. Onder andere in aanmerking nemende dat Nederland op dit punt reeds aan haar verplichting voortvloeiend uit ATAD 1 voldoet (vanwege het feit dat Model B al deel uitmaakt van onze wet via het at arm’s length beginsel) en de geschetste gevolgen onredelijk zijn, verzoekt de Orde de staatssecretaris om de gehanteerde definities nader te beoordelen en met een oplossing te komen om voorgenoemde te voorkomen. (*vraag 99*) Een oplossing kan gelegen zijn het criterium van gelieerdheid (lid 10) te leggen bij een belang van meer dan 50%.

90. De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat de term ‘lichaam’ in het voorgestelde artikel 13ab Wet VpB 1969 wordt uitgelegd als “naar Nederlandse maatstaven niet-transparant”, conform de uitleg voor artikel 10a Wet VpB 1969 (zie NV, Kamerstukken II 1996/97, 24 696, nr. 8, p. 19)? (*vraag 100*)

Aangewezen staat

91. De Orde begrijpt dat een tweede criterium waaraan voldaan moet worden, alvorens er sprake is van een gecontroleerd lichaam zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 13ab lid 3 Wet VpB 1969, is dat het lichaam in een bij ministeriële regeling aangewezen staat is gevestigd volgens de fiscale of andere regelgeving van die staat. Voor wat betreft de omschrijving van een ‘aangewezen staat’ opgenomen in het voorgestelde artikel 13ab lid 3 onderdelen d en e Wet VpB 1969, zijn er veel overeenkomsten met de definitie van een ‘laagbelastende jurisdictie’ zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 1.2 lid 1 onderdeel e van het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020. Anders dan in voorgenoemd voorgestelde artikel 1.2 lid 2 van het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2020, voorziet artikel 13ab Wet VpB 1969 momenteel niet in een overgangsbepaling die in werking treedt wanneer een jurisdictie voor het eerst als ‘aangewezen staat’ wordt aangemerkt. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of dit een bewuste keuze is. (*vraag 101*)
92. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven wat de status is van de lijst die jaarlijks gepubliceerd zal worden indien jurisdicties die op de lijst worden opgenomen niet voldoen aan de eisen van (het voorgestelde) artikel 13ab lid 3 onderdelen d en e Wet VpB 1969, met andere woorden: als er jurisdicties ten onrechte op de lijst worden opgenomen. (*vraag 102*) Uit de wettekst lijkt te volgen dat de lijst in zoverre dan niet verbindend is.
93. De aanvullende CFC-maatregel is, ingevolge het voorgestelde artikel 13ab lid 3 laatste volzin Wet VpB 1969, niet van toepassing indien een lichaam dat gevestigd is in een ‘aangewezen staat’, op basis van de fiscale regelgeving van een andere staat aldaar als inwoner is onderworpen aan een belasting naar de winst. De Orde vraagt de staatssecretaris op welke wijze de belastingplichtige bewijs aan kan leveren dat het lichaam in een andere, niet-aangewezen, staat als inwoner is onderworpen aan een belasting naar de winst.



(*vraag 103*) Eveneens constateert de Orde dat er hier wordt gesproken over de ‘fiscale regelgeving van een andere staat’, terwijl er eerder in dit lid wordt gesproken over ‘fiscale of andere regelgeving’. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of steeds het begrip ‘fiscale of andere regelgeving’ van belang is? (*vraag 104*)

*Uitzondering gecontroleerd lichaam / CFC-maatregel*

94. Uit de MvT (p. 13) kan worden afgeleid dat een CFC een wezenlijke economische activiteit uitoefent indien wordt voldaan aan de substance-eisen die per 1 april 2018 gelden voor de beoordeling in de dividendbelasting of er sprake is van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen (“relevante substance-eisen”). De Orde vraagt de staatssecretaris of een CFC louter geacht wordt een ‘wezenlijke economische activiteit’ uit te oefenen indien aan de relevante substance-eisen wordt voldaan. (*vraag 105*) Met andere woorden, moet dit als een safe harbour worden geïnterpreteerd of is dit de enige wijze waarop gebruik gemaakt kan worden van de voorgestelde uitzondering van artikel 13ab lid 5 Wet VpB 1969? Een voorbeeld is bijvoorbeeld een actieve materiële onderneming waarvan niet de helft van de directeuren in het vestigingsland woont of een actieve materiële onderneming waarvan de administratie elders wordt gedaan.
95. In dit kader vraagt de Orde aan de staatssecretaris hoe omgegaan moet worden met de situatie waarin de CFC niet gedurende het gehele jaar aan alle relevante substance-eisen voldoet. (*vraag 106*)
96. De Orde begrijpt dat per CFC aan alle relevante substance-eisen moet worden voldaan. De Orde verzoekt de staatssecretaris om dit ‘per country’ te beoordelen, aangezien er zakelijke redenen, zoals bedrijfseconomische, juridische of organisatorische redenen, kunnen zijn de activiteiten in een land over meerdere lichamen te verdelen waarbij het kan voorkomen dat niet elk lichaam separaat aan de substance-eisen voldoet (net zoals dat ook bij Nederlandse ondernemingen vaak het geval is). (*vraag 107*)
97. Indien de belastingplichtige een lichaam houdt dat een financiële onderneming, gevestigd in een laagbelastend land, als bedoeld in artikel 2 lid 5 van de Richtlijn 2016/1164/EU is, is niet sprake van een CFC. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of, indien dit lichaam zelf dochterondernemingen heeft die ondersteunende activiteiten verrichten (doch niet voldoen aan het vereiste van artikel 13ba lid 5), ten aanzien van hen dan ook de uitzondering van artikel 13ab lid 4 onderdeel b, kan worden toegepast. (*vraag 108*)
98. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven hoe bij de toets, of meer dan 30% van de voordelen bestaan uit besmette voordelen, omgegaan dient te worden met naar Nederlandse maatstaven vrijgestelde voordelen? (*vraag 109*) Bijvoorbeeld een CFC die 20 rentebaten ontvangt en 100 dividend dat naar Nederlandse maatstaven onder de deelnemingsvrijstelling zou vallen: heeft deze CFC  $20/120 = 16,6\%$  besmette voordelen of  $20/20 = 100\%$  besmette voordelen?

Samenloop met de deelnemingsvrijstelling

99. De Orde verzoekt de staatssecretaris toe te lichten (in het licht van de artikelsgewijze toelichting op de wijziging van artikel 13a Wet VpB 1969) hoe de volgende situatie uitwerkt: een belastingplichtige houdt een CFC, welke ook onder de herwaarderingsplicht van artikel 13a Wet VpB 1969 valt. (**vraag 110**) De deelneming heeft negatief CFC inkomen van 10. De waarde van de deelneming neemt (desondanks) met 30 toe. Geldt de herwaarderingsplicht dan voor een bedrag van 30 en wat dient er dan te gebeuren met het door te schuiven negatieve voordeel van 10? Of dient een herwaardering voor een bedrag van 40 plaats te vinden en kan eventueel in de toekomst het negatieve CFC voordeel worden verrekend? Het gevolg van de laatste benadering is dat de deelneming 10 hoger gewaardeerd staat dan de marktwaarde.

Voorkoming van dubbele belasting

100. Op basis van het voorgestelde artikel 23e Wet VpB 1969 wordt een vermindering van de Nederlandse belasting geboden wegens verrekening bij voordelen uit hoofde van een CFC. Bij het bepalen van de hoogte van de vermindering, moet onder andere worden gekeken naar het werkelijke bedrag aan winstbelasting dat ter zake van de in aanmerking genomen voordelen uit hoofde van een CFC door dat lichaam is betaald. Dit moet door de belastingplichtige worden aangetoond. De Orde vraagt de staatssecretaris op welke wijze de belastingplichtige dit kan aantonen. (**vraag 111**) Indien dit bijvoorbeeld door middel van een lokale aangifte dient te geschieden, vraagt de Orde hoe om moet worden gegaan met situaties waarin de aangifte van de Nederlandse belastingplichtige gedaan wordt voordat de aangifte winstbelasting door de CFC wordt gedaan. (**vraag 112**) Ook verzoekt de Orde aan te geven waarom er gesproken wordt over ‘betaalde winstbelasting’. (**vraag 113**) Dit suggereert dat indien een aangifte winstbelasting is ingediend door de CFC, maar het daaruit voortvloeiende bedrag aan belasting niet reeds is betaald, er door de Nederlandse belastingplichtige nog geen vermindering in aanmerking genomen kan worden.

101. Bij het bepalen of een lichaam is gevestigd in een staat die lichamen niet of naar een statutair tarief van minder dan 7% onderwerpt aan een belasting naar de winst is het niet noodzakelijk dat de belasting naar de winst van rijkswege wordt geheven. Een belasting geheven vanwege een lagere overheid kwalificeert eveneens (artikelsgewijze toelichting, p. 43). De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat dergelijke belastingen geheven vanwege een lagere overheid eveneens in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de hoogte van het bedrag aan vermindering in gevolge het voorgestelde artikel 23e Wet VpB 1969. (**vraag 114**)

Kwalificatie toegerekend inkomen

102. De Orde vraagt de staatssecretaris aan te geven of toegerekend CFC-inkomen zijn oorspronkelijke kwalificatie behoudt. (**vraag 115**) Dit kan bijvoorbeeld een rol spelen indien een CFC besmette rentebaten heeft. Worden de bij de belastingplichtige in aanmerking te nemen CFC-voordelen dan beschouwd als rentebate of als algemene categorie ‘CFC-voordelen’? Dit is bijvoorbeeld van belang voor de toepassing van het voorgestelde artikel 15b Wet VpB 1969 ter bepaling van het saldo aan renten (indien de voordelen van een CFC



die vorderingen houdt bij de belastingplichtige worden ‘opgepikt’ als rentebate heeft dat invloed op het saldo aan rente).

Laagbelaste beleggingsdeelneming

103. De Orde vraagt of is overwogen, nu een algemene CFC-regeling wordt ingevoerd, de huidige regeling van de laagbelaste beleggingsdeelneming van artikel 13 lid 9 e.v. juncto artikel 13a Wet VpB 1969 af te schaffen? (**vraag 116**) En zo ja, waarom ervoor is gekozen om dit niet te doen? Het komt de Orde namelijk voor dat het van tweeën één is: 1. óf een algemene CFC-regeling, 2. óf een specifieke regeling voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen. Maar niet allebei. Nu wordt de CFC-regeling bovenop de regeling van de laagbelaste beleggingsdeelneming geplaatst, terwijl beide regelingen in hoge mate hetzelfde doel beogen.

**16. Earningsstripping**

**Artikel I, onderdelen D tot en met E Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (afdeling 2.9a en artikel 15e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)**

104. De Orde constateert dat het kabinet ervoor kiest om de earningsstrippingregeling strikter in te voeren dan noodzakelijk onder ATAD 1. Als argument wordt daarvoor aangevoerd dat een meer gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen wordt beoogd. Deze striktere invoering heeft naar de mening van de Orde negatieve gevolgen voor het Nederlandse vestigingsklimaat, omdat andere landen niet kiezen voor een dergelijke strikte implementatie. Het argument van de meer gelijke behandeling van eigen en vreemd vermogen kan de Orde niet plaatsen, omdat ook de niet-aftrekbare rente belast zal zijn bij de ontvanger.

105. Voorts vraagt de Orde aan de staatssecretaris om in dit kader aan te geven af waarom voor woningcorporaties, die geen eigenvermogensverschaffers hebben en dus voor hun financiering uitsluitend zijn aangewezen op vreemd vermogen, volledig onder het bereik van de earningsstrippingregeling vallen. (**vraag 117**)

106. De earningsstrippingregeling werkt procyclisch, dat wil zeggen dat in de jaren waarin het economisch goed gaat met een onderneming (lees: een relatief hoge EBITDA heeft) er meer ruimte is om rente in aftrek te brengen. De Orde vraagt aan te geven of de 1 miljoen euro zal worden verhoogd in tijden van laagconjunctuur. (**vraag 118**)

*Artikel 15b Wet VpB 1969: saldo aan renten*

107. Op grond van het voorgestelde artikel 15b lid 2 Wet VpB 1969 dient voor het bepalen van het saldo aan renten te worden uitgegaan van de rentelasten en rentebaten die – zonder toepassing van artikel 15b Wet VpB 1969 – in aanmerking moeten worden genomen bij het bepalen van de in een jaar genoten winst. Hierbij komt de vraag op of een inkomensbestanddeel dat op grond van artikel 13ab Wet VpB 1969 in aanmerking wordt genomen, zijn kwalificatie behoudt. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of

rentebaten die op grond van artikel 13ab Wet VpB 1969 tot de Nederlandse belastbare winst worden gerekend, kunnen worden meegenomen bij het bepalen van het saldo van renten. **(vraag 119)** De Orde heeft dezelfde vraag ten aanzien van rentebaten die op grond van artikel 8b Wet VpB 1969 tot de Nederlandse winst worden gerekend als gevolg van het feit dat de betreffende functies in Nederland worden verricht. **(vraag 120)**

108. Onder IFRS 16 dient de lessee bij een operational lease – evenals bij een financial lease – het gebruiksrecht te activeren en de te betalen leasetermijnen te passiveren. Dit leidt tot een verhoging van de EBITDA en het in aanmerking nemen van een afschrijving en rentelast. De Orde vraagt de staatssecretaris aan te geven wat de toepassing van IFRS 16 betekent voor de toepassing van artikel 15b Wet VpB 1969. **(vraag 121)**
109. De Orde vraagt zich af hoe artikel 15b Wet VpB 1969 uitwerkt ten aanzien van waardemutaties van vorderingen en schulden. **(vraag 122)** Ter illustratie een voorbeeld van een securitisatie-structuur. Een Nederlandse BV heeft verschillende klassen obligaties uitgegeven aan de markt en met de opbrengst een portefeuille hypotheek tegen een discount overgenomen. Zowel de rentebaten als de rentelasten bedragen 150 mio in jaar 1. In jaar 2 gaat het slecht met de portefeuille. De rentebaten bedragen 100 mio, de rentelasten 150 mio. Op grond van een zogenaamde loss absorption clause in de obligaties behoeft op een bepaalde klasse van de obligaties een bedrag ter grootte van 50 mio niet terugbetaald te worden. In jaar 1 is er geen beperking op grond van artikel 15b, aangezien de rentebaten gelijk zijn aan de rentelasten; de belastbare winst bedraagt nihil. In jaar 2 is de belastbare winst eveneens nihil als gevolg van de loss absorption clause. In jaar 2 bedraagt het saldo aan renten 50 mio indien de loss absorption clause buiten beschouwing wordt gelaten. De gecorrigeerde winst zal dan 50 mio bedragen, zodat de rente voor 35 mio in aftrek wordt beperkt. De Orde verzoekt aan te geven of de loss absorption onder de rentebaten kan worden begrepen, zodat het saldo aan renten in jaar 2 nihil is en geen sprake is van een beperking van de renteaftrek. Tevens verzoekt de Orde aan te geven of een waardeinstijging van vorderingen die zien op de hoofdsom respectievelijk waardeinstijgingen van rentevorderingen als rentebaten zijn aan te merken.
110. De Orde vraagt te bevestigen dat indien een belastingplichtige een schuld heeft met daarop een variabele rente, maar deze rente door middel van een derivaat (swap) met de crediteur of een andere partij converteert in een vaste rente, de bepaling effectief tot gevolg heeft dat de vaste rente wordt meegenomen voort artikel 15b Wet VpB 1969. **(vraag 123)**

*Artikel 15b Wet VpB 1969: saldo aan renten bedraagt "ten minste nihil"*

111. De Orde constateert dat onder het consultatiedocument de vooruit gewentelde rente werd geconverteerd naar een rentelast in het volgende jaar, hetgeen leidde tot automatische saldering van rentebaten en rentelasten tussen verschillende boekjaren. In het huidige wetsvoorstel is echter opgenomen dat het saldo aan rentelasten ten minste op nihil wordt gesteld en dat de vooruit gewentelde rente in het volgende jaar slechts kan worden afgetrokken voor zover het saldo aan rente in dat jaar lager is dan de drempel van 1 miljoen euro c.q. 30% van de fiscale EBITDA. Dit leidt – bij een letterlijke lezing – tot gevolgen die naar de mening van de Orde niet bedoeld kunnen zijn indien in het volgende jaar de

rentebaten groter zijn dan de rentelasten. Deze problematiek kan zich bijvoorbeeld voordoen bij valutaverliezen respectievelijk – winsten in achtereenvolgende jaren. De Orde verwijst naar het cijfermatige voorbeeld hieronder. De Orde stelt voor aan het slot van de eerste zin van artikel 15 lid 5 Wet VpB 1969 moet worden toegevoegd dat – voor de toepassing van het vijfde lid – de slotzin van het tweede lid buiten beschouwing moet worden gelaten. (*vraag 124*)

Cijfermatig voorbeeld 1 valutaresultaten (in miljoenen euro's)

	Jaar 1	Jaar 2 (wetsvoorstel)	Jaar 2 (consultatie)
Bruto bedrijfsresultaat (EBITDA)	0	0	0
Valutaresultaat	-10	10	10
Belastbare winst	-10	10	10
Maximale renteaftrek 15b (30% EBITDA of 1)	1	3	3
Saldo aan renten (in het betreffende jaar)	10	<b>nihil</b>	<b>nihil (9 minus 10)</b>
Renteaftrek saldo aan renten	1	0	9
Renteaftrek voortgewentelde renten		3	n.v.t.
Vooruit te wentelen 15b-rente	9	6	0

Jaar 2 (wetsvoorstel)

- In jaar 2 dient op grond van artikel 15b, lid 2 Wet VpB 1969 eerst het saldo van renten voor jaar 2 te worden bepaald.
- Op grond van de laatste volzin in artikel 15b, lid 2 Wet VpB 1969 bedraagt het saldo van renten ten minste nihil; 0 rentelasten minus 10 rentebaten wordt derhalve nihil.
- Vervolgens dient op basis van artikel 15b, lid 5 lid te worden bekeken of er nog voortgewentelde renten zijn; dat zijn er 9 uit jaar 1.
- Van de 9 aan voortgewentelde renten kan (slechts) 3 in aftrek worden gebracht, namelijk 30% van de fiscale EBITDA van jaar 2.

Jaar 2 (consultatiedocument)

- In jaar 2 worden bij het bepalen van het saldo aan renten de voortgewentelde renten uit jaar 1 in aanmerking genomen als rentelast in jaar 2, zodat direct salderen van de rentelasten uit jaar 1 en de rentebaten uit jaar 2 plaatsvindt.
- Het saldo aan renten bedraagt ten minste nihil en is niet negatief.
- Derhalve bedraagt het saldo aan renten in jaar 2 nihil, namelijk 9 voortgewentelde rentelasten uit jaar 1 minus 10 aan rentebaten uit jaar 2.
- Het verlies van jaar 1 (van 1) kan worden verrekend met de winst van jaar 2 (van 1).

*Artikel 15b Wet VpB 1969: “fiscale EBITDA”*

112. Op grond van artikel 15b lid 3 sub a en sub b Wet VpB 1969 wordt de winst verhoogd met afschrijvingen en afwaarderingen ter zake van bedrijfsmiddelen. De Orde vraagt de staatssecretaris waarom ervoor is gekozen om dit te beperken tot bedrijfsmiddelen en bijvoorbeeld verhoging van de belastbare winst niet wordt toegestaan ter zake van afwaarderingen op voorraad, met name indien sprake is van voorraad met een (zeer) langlopend karakter. **(vraag 125)** Als voorbeeld denkt de Orde hierbij aan vergunningen om in een gedeelte van het continentaal plat delfstoffen te winnen waarvan de Hoge Raad heeft geoordeeld dat deze fiscaal kwalificeren als voorraad en derhalve niet als een bedrijfsmiddel. Daarnaast vraagt de Orde zich af of de staatssecretaris kan bevestigen dat de vorming van een herinvesteringsreserve geen invloed zal hebben op de EBITDA. **(vraag 126)**

*Artikel 15b, lid 6, onderdeel d en lid 7 Wet VpB 1969*

113. De Orde vraagt waarom ervoor is gekozen in geval van samenloop met geactiveerde rente, de aftreukruimte volgens EBITDA-regeling volledig aan de geactiveerde rente toe te rekenen. **(vraag 127)** In het voorbeeld op p. 52 van de MvT is er een aftreukruimte van 30 (30% \* 100). Die 30 blijkt echter volledig geactiveerde rente te zijn, terwijl er ook 'gewone' rente is van 20. Waarom is die '20' dan niet gewoon aftrekbaar? Nu is geen enkele rente aftrekbaar, wordt de aftreukruimte van 30 geactiveerd bij het bedrijfsmiddel en schuift 40, waaronder dus de 'gewone' rente van 20, door naar de toekomst. Het komt de Orde voor dat deze maatregel onnodig beperkend is. Als alle rente in dit voorbeeld van 70 'gewone' rente was geweest, had wel 30 in aftrek kunnen worden gebracht. Waarom dat nu niet kan mbt de 20 'gewone' rente, ontgaat de Orde. De Orde verzoekt de staatssecretaris om een toelichting naar het waarom hiervan. **(vraag 128)**
114. In voorbeeld 4 van de artikelsgewijze toelichting, op pagina 52 van de Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking staat dat: *“Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de volledige 40 in het betreffende jaar van aftrek uitgesloten rentelasten kan worden voortgewenteld en in aftrek kan worden gebracht bij het bepalen van de winst in een volgend jaar, indien daarvoor ruimte bestaat.”* De Orde vraagt de staatssecretaris te bevestigen dat deze 40 aan rentelasten in een later jaar in aftrek kan worden gebracht en dat in dat latere jaar niet (opnieuw) hoeft te worden vastgesteld of deze 40 rentelasten dienen te worden geactiveerd in de zin van artikel 8 Wet VpB 1969 juncto artikel 3.25 en 3.29b Wet IB 2001. **(vraag 129)**
115. Voorts vraagt de Orde de staatssecretaris te bevestigen of de cijfermatige uitwerking en toelichting in het voorbeeld hieronder een correcte uitwerking is van hetgeen in artikel 15b lid 6 onderdeel c en artikel 15b lid 7 Wet VpB 1969 is omschreven. **(vraag 130)**

Cijfermatig voorbeeld 2 uitwerking artikel 15b, lid 7 Wet VpB 1969 (in miljoenen euro's)

	jaar 1: zonder 15b	jaar 1: met 15b	jaar 2: zonder 15b	jaar 2: met 15b
Bouwkosten	100	100	300	300
Rentelasten	20	20	20	20
POC winst	30	30	90	90
Totale boekwaarde 3.29b	150	139	560	549
Fiscale winst	30	19	90	90
Aftrekbeperking 15b	0	11	0	-7
Belastbare winst	30	30	90	83

*Jaar 1*

- Er is sprake van onderhanden werk, waarbij op grond van artikel 3.29b Wet IB 2001 winst wordt genomen op grond van de percentage of completion (POC)
- In jaar 1 bedraagt de maximale renteaftrek 9 (30% van 30).
- De rente voor artikel 15b is 20.
- De niet-afrekbare rente die wordt voortgewenteld naar het volgende jaar bedraagt 11.
- Op grond van artikel 15b lid 7 Wet VpB 1969 wordt 11 van de 20 rentelasten niet geactiveerd.

*Jaar 2*

- In jaar 2 bedraagt de maximale renteaftrek 27 (30% van 90).
- De rente voor artikel 15b bedraagt 20.
- Van de 11 aan voortgewentelde rente uit jaar 1 kan 7 in jaar 2 in aftrek worden gebracht; deze rente hoeft niet alsnog te worden geactiveerd in de zin van artikel 8 Wet VpB 1969 jo artikel 3.25 en 3.29b Wet IB 2001.
- De resterende 4 aan voortgewentelde rente uit jaar 1 wordt voortgewenteld naar jaar 3.

116. De Orde verzoekt de staatssecretaris aan te geven of kosten van geldleningen, zoals afsluitprovisies, eveneens onder artikel 15b lid 6 onderdeel d Wet VpB 1969 vallen. (**vraag 131**)

117. De Orde constateert dat een belastingplichtige die gebruik maakt van de innovatiebox hierdoor kan worden geconfronteerd met een grotere aftrekbeperking op grond van de earningsstrippingmaatregel. Dit wordt veroorzaakt doordat de winst als uitgangspunt wordt genomen voor de bepaling van de gecorrigeerde winst, zonder correctie van het grondslagbeperkende effect van artikel 12b Wet VpB 1969. In de MvT leest de Orde dat dit bewust is beoogd. In de MvT wordt als voorbeeld gegeven de grondslagvermindering van de innovatiebox, voordelen waarop de deelnemingsvrijstelling en waarop de objectvrijstelling van toepassing is. De Orde vraagt of zij het goed heeft begrepen dat, als van een winst van 100 bijvoorbeeld 30 onder de grondslagvermindering van de innovatiebox

valt, de winst voor de toepassing van de earningsstripping-maatregel 100 bedraagt. (*vraag 132*) Zou dit namelijk niet zo zijn – dat wil zeggen in dit voorbeeld bedraagt de winst voor de toepassing van de earningsstripping-maatregel dan 70 – dan verlaagt dit effectief het voordeel uit de innovatiebox. Het kabinet neemt dan immers het voordeel dat hij geeft door de grondslagvermindering van de innovatiebox, deels weer terug via een beperking van de renteaftrek. De Orde vestigt er de aandacht op dat hierdoor de innovatiebox een deel van haar aantrekkelijkheid zal verliezen, in situaties waarin de belastingplichtige met relatief veel vreemd vermogen is gefinancierd. De Orde ziet daar geen reden voor en verzoekt de staatssecretaris het grondslagbeperkende effect van artikel 12b Wet VpB 1969 te corrigeren, zodat de renteaftrekruijmt wordt berekend zonder inachtneming van dit effect. (*vraag 133*)

*Artikel 15aha Wet VpB 1969*

118. De Orde vraagt de staatssecretaris zekerheidshalve te bevestigen dat artikel 15aha lid 3 alleen ziet op rechtshandelingen tussen vennootschappen in een fiscale eenheid. (*vraag 134*)
119. Bij oprichting van een nieuwe dochtermaatschappij binnen fiscale eenheid is in artikel 5 lid 4 Besluit fiscale eenheid 2003 geregeld dat ter zake van voorvoegingsverliezen de aan de dochtermaatschappij toe te rekenen winst wordt aangemerkt als winst van de maatschappijen die deze dochtermaatschappij hebben opgericht, naar rato van hun kapitaalbreng. De Orde verzoekt om een soortgelijke regeling voorvoorvoegingsrenten. (*vraag 135*)
120. In artikel 12 van het Besluit fiscale eenheid 2003 is geregeld hoe de horizontale verliesverrekening binnen een fiscale eenheid verloopt ingeval voorvoegingsverliezen aanwezig zijn. De Orde verzoekt voor de verrekening van voorvoegingsrente een soortgelijke regeling op te nemen. (*vraag 136*)

*Artikel 15ahb Wet VpB 1969*

121. Voortgewentelde saldi aan renten van een bestaande fiscale eenheid (hierna de oude fiscale eenheid) die wordt opgenomen in een nieuwe fiscale eenheid met een nieuwe moedermaatschappij gelden daarna als voorvoegingsrenten van de moedermaatschappij van de oude fiscale eenheid (hierna oude moedermaatschappij). Hierdoor kan bij strikte toepassing van artikel 15ahb lid 1 Wet VpB 1969 een dochtermaatschappij van de oude fiscale eenheid voorvoegingsrenten van de oude fiscale eenheid niet meer meekrijgen bij latere ontvoeging uit de nieuwe fiscale eenheid.

Mede onder verwijzing naar onderdeel 8.4 van het Besluit van de staatssecretaris van Financiën, van 20 augustus 2018, nr. 2018/121069 vraagt de Orde om goed te keuren:

- dat aan een dochtermaatschappij van de oude fiscale eenheid bij ontvoeging uit de nieuwe fiscale eenheid de voorvoegingsrenten kunnen worden meegegeven die aan haar zijn toe te rekenen;
- dat bij ontvoeging van de oude fiscale eenheid de voorvoegingsrenten aan de oude fiscale eenheid kunnen worden meegegeven en derhalve niet slechts per afzonderlijke maatschappij van de oude fiscale eenheid (clusterbenadering). (*vraag 137*)



*Artikel 15ba Wet VpB 1969*

122. In artikel 15ba lid 2 Wet VpB 1969 wordt geregeld dat artikel 20a lid 2 tot en met 8, lid 10 onderdelen a, b en c en lid 11 Wet VpB 1969 van overeenkomstige toepassing is. De Orde mist hier een verwijzing naar artikel 20a lid 12 Wet VpB 1969 op grond waarvan de belastingplichtige de mogelijkheid wordt gegeven om een gevormde herinvesteringsreserve onmiddellijk voorafgaand aan de betreffende belangenwijziging in de winst op te nemen en de boekwaarde van zijn bezittingen te verhogen tot ten hoogste de waarde in het economisch verkeer. Als gevolg zal een belastingplichtige die bijvoorbeeld vastgoed heeft ontwikkeld dat is bestemd voor verhuur aan derden en beschikt over voortgewentelde 15b-rente, deze voortgewentelde 15b-rente zien verdampen indien het uiteindelijke belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd. De Orde acht dit een ongewenst gevolg en verzoekt de staatssecretaris om een regeling waarbij voortgewentelde 15b-rente alsnog kan worden behouden tot ten hoogste 30% van de bij de belastingplichtige aanwezige fiscale stille reserves op het moment van de belangenwijziging. (*vraag 138*)

*Toepassing earningstrippingregeling per fiscale eenheid*

123. De Orde onderschrijft de keuze om de earningstrippingregeling per fiscale eenheid toe te passen. Veel fiscale eenheden hebben leningen aangetrokken op het niveau van de holdingvennootschap van de groep. Indien de earningstrippingregeling per vennootschap zou moeten worden toegepast, zou het in veel situaties voorkomen dat de fiscale EBITDA niet op hetzelfde niveau zit als de rentelasten. Met het toepassen van de earningstrippingregeling per fiscale eenheid is het bedrijfsleven derhalve gebaat, omdat zij hiermee niet worden gedwongen tot het (onnodig) herstructureren van de wijze waarop zij zijn gefinancierd. De Orde is van mening dat de gemaakte keuze past binnen de Richtlijn en de EU-verdragsvrijheden.

*Afschaffing huidige renteaftrekbepkeringen*

124. De Orde kan instemmen met de afschaffing van artikel 15ad en 13l Wet VpB 1969 nu met artikel 15b een generieke rente-aftrekbepkering wordt ingevoerd. De Orde verzoekt het Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid eveneens met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019 in te laten gaan. (*vraag 139*) Indien het Wetsvoorstel toch met terugwerkende kracht wordt ingevoerd, verzoekt de Orde om de afschaffing van 13l Wet VpB 1969 eveneens met terugwerkende kracht tot 25 oktober 2017, of eventueel de terugwerkende kracht van het Wetsvoorstel te beperken tot 1 januari 2018. (*vraag 140*) Dit voorkomt onnodige complexiteit voor zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst, mede gezien het feit dat een groot aantal aangiften vennootschapsbelasting 2017 reeds is ingediend zonder dat rekening is en kon worden gehouden met het Wetsvoorstel spoedreparatie fiscale eenheid nu dat nog geen kracht van wet heeft.
125. Zowel in de fiscale literatuur als in eerder commentaar van de Orde is er op gewezen dat de noodzaak tot instandhouding van artikel 20 lid 4 Wet VpB 1969 met ingang van 2013 is vervallen. De Orde kan dan ook instemmen met de afschaffing van artikel 20 lid 4 Wet VpB 1969. Het is de Orde echter onduidelijk waarom er gekozen is voor overgangsrecht waardoor

artikel 20 lid 4 Wet VpB 1969 nog 9 jaar van toepassing blijft op houdsterverliezen van voor 2019. De Orde geeft de staatssecretaris in overweging af te zien van overgangsrecht. (*vraag 141*)

*Artikel 34h: 15ad-interest ineens in aftrek brengen*

126. Artikel 34h Wet VpB 1969 regelt dat niet aftrekbare overnamerente per 1 januari 2019 wordt omgezet in een voortgewenteld saldo van renten in de zin van artikel 15b Wet VpB 1969. Voor deze doorgeschoven renten geldt onder het huidige recht dat deze ineens ten laste van de belastbare winst kunnen worden gebracht in het jaar na aflossing van de betreffende overnameschuld ofwel in het jaar na ontvoeging van de overgenomen vennootschap (Brief Minister van Financiën van 3 november 2011, Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 17, p. 8.). De Orde verzoekt te bevestigen dat de doorgeschoven renten die per 1 januari 2019 worden geconverteerd in een voortgewenteld saldo van renten ineens ten laste van de belastbare winst kunnen worden gebracht in het jaar nadat de betreffende overnameschuld is afgelost ofwel in het jaar nadat de overgenomen vennootschap is ontvoegd. (*vraag 142*)
127. Voorts vraagt de Orde of voor aftrek van de vanaf 1 januari 2019 op grond van artikel 15ad Wet VpB 1969 doorgeschoven rente de winst van de overgenomen vennootschap mede bepalend is voor de 30% EBITDA-marge. (*vraag 143*)

*Artikel 10b*

128. Het valt de Orde op dat artikel 10b Wet VpB 1969 in stand blijft. In de MvT wordt aangegeven dat de bepaling noodzakelijk wordt geacht om internationale mismatches te voorkomen. Gelet op de internationale ontwikkelingen met betrekking tot transfer pricing sinds de invoering van artikel 10b Wet VpB 1969 alsmede het feit dat voor zover de Orde bekend, de bepaling in de praktijk niet of nagenoeg niet wordt toegepast, pleit de Orde ervoor om de bepaling af te schaffen. (*vraag 144*) Te meer omdat artikel 10b Wet VpB 1969 blijkens de wet niet is beperkt tot buitenlandse mismatch-situaties en derhalve in zuiver binnenlandse situaties leidt tot dubbele belastingheffing. Dit levert ook een vereenvoudiging van de regels voor renteaftrek op.

**17. Bijtelling fiets van de zaak**

**Artikel II Fiscale vergroeningsmaatregelen 2019 (artikel 3.20a van de Wet inkomstenbelasting 2001)**

129. De Orde heeft met belangstelling kennisgenomen van het voorstel om een forfaitaire bijtelling in te voeren voor het privégebruik van een door de werkgever ter beschikking gestelde fiets. Naar de mening van de Orde zou deze regeling zo spoedig mogelijk moeten worden ingevoerd en niet pas in 2020. (*vraag 145*)
130. Wel vraagt de Orde zich af waarom nulemissie-auto's een bijtelling hebben van 4% en de fiets, toch ook een nulemissie-vervoermiddel, een bijtelling van 7%. Dit impliceert dat het privégebruik van een fiets hoger is dan die van een auto. De Orde beveelt daarom aan de bijtelling voor de fiets net als voor nulemissie-auto's vast te stellen op 4%. (*vraag 146*)

**18. Het ontmoedigen van excessief lenen van de eigen vennootschap (rekening-courantmaatregel)**

**Aanbiedingsbrief bij Pakket Belastingplan 2019**

131. De Orde heeft met verbazing kennisgenomen van de aangekondigde maatregel tegen excessief lenen door de dga van ‘zijn’ BV. De Orde verwijst daarvoor allereerst naar haar reactie op deze maatregel die zij heeft gepubliceerd.<sup>10</sup> Met name stoort de Orde dat deze maatregel, zonder enige aankondiging en aanleiding – hij stond in geen enkel verkiezingsprogramma van geen enkele politieke partij en ook niet in het regeerakkoord – één dag na Prinsjesdag is bekend gemaakt, zonder dat er tevens concept-wetteksten zijn gepubliceerd. Hierdoor is grote onzekerheid ontstaan bij dga’s met een rekening-courantschuld aan de eigen bv van meer dan 500.000 euro die een grote belastingaanslag boven het hoofd hangt, waarvan vervolgens de vraag is hoe die moet worden gefinancierd. Dat er iets wordt gedaan aan leningen door de dga van ‘zijn’ BV, acht de Orde begrijpelijk, zoals zij ook in haar reactie op deze maatregel heeft aangegeven, maar de wijze waarop dit nu gebeurt, verdient niet de schoonheidsprijs. Voor nu volstaat de Orde met een verwijzing naar haar eerdere reactie op deze maatregel. Nader commentaar op de voorgestelde maatregel zal de Orde geven als het conceptwetsvoorstel voor internetconsultatie is vrijgegeven. Wel geeft de Orde alvast in overweging om een algemene overgangsmaatregel te treffen, zodat dga’s in staat worden gesteld de aanmerkelijkbelangheffing over de verkapte dividenduitkering boven 500.000 euro schuld aan de BV daadwerkelijk te voldoen. (**vraag 147**) Het kabinet kan immers de ogen niet sluiten voor het feit dat het huidige inkomstenbelastingstelsel lenen van de BV, mits op zakelijke voorwaarden, reeds vele jaren toestaat en daarvan hebben dga’s, geheel legitiem, gebruikgemaakt. Nu het kabinet dit wil beëindigen voor zover de schuld aan de ‘eigen’ BV meer dan 500.000 euro bedraagt, meent de Orde dat het zorgvuldigheidsbeginsel met zich brengt dat op evenwichtige wijze wordt toegegroeid naar de nieuwe situatie. Zo’n overgangsmaatregel kan verschillende vormen hebben, bijvoorbeeld een tijdelijk lager box 2-tarief in de inkomstenbelasting, een korting op het in aanmerking te nemen box 2-inkomen (vergelijkbaar met de korting die ingaande 2017 wordt verleend voor de uitfasering van het dga-pensioen in eigen beheer) of een uitstelregeling in de invorderings sfeer. De Orde is gaarne bereid, gelet op haar kennis en ervaring, hierover met het kabinet van gedachten te wisselen.

**19. Missende onderwerpen**

132. De Orde constateert dat artikel 20 lid 6 onderdeel c SW 1956 niet mee verandert met de wijzigingen in het aanmerkelijkbelangtarief. De Orde meent dat ook de latentie over aanmerkelijkbelangvoordelen naar een hoger percentage dient te worden vastgesteld als het aanmerkelijkbelangtarief stijgt. De Orde verzoekt artikel 20 lid 6 onderdeel c SW 1956 aan te passen. (**vraag 148**)

---

<sup>10</sup> Zie <https://www.nob.net/nob-reactie-op-de-door-het-kabinet-aangekondigde-rekeningcourant-maatregel>.

133. 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. *(vraag 149)*

*De 8 juni 2018 arresten inzake verhuurderheffing en mede-eigendomsituaties*

134. 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 wetswijziging te verwachten valt, verzoekt de Orde aan te geven wanneer een wetswijziging 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 150)*