

Reactie pakket Belastingplan 2024

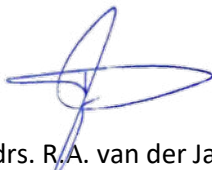
Amsterdam, 11 november 2023

Geacht Kamerlid,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van het pakket Belastingplan 2024 zoals dat door de Tweede Kamer is aangenomen en deelt graag haar reactie hierop.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van kwalitatieve wetgeving ten behoeve van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers en tevens bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudigere, uitvoerbare wetgeving. Dat doet zij vanuit haar expertise en ervaring. Wij hebben daarbij aandacht voor de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



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



Inhoudsopgave

1. Algemeen	3
Globaal evenwicht in belastingtarieven	3
2. Wetsvoorstel Belastingplan 2024	4
Versobering 30% -regeling.....	4
Aandeleninkoop faciliteit (artikel 4c, Wet op de dividendbelasting 1965)	10
3. Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen	10
Versterking aanpak dividendstripping.....	10
4. Wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen	12
Artikel I.....	12
Artikel XIII A	13
5. Wetsvoorstel Wet aanpassing fgr en vbi	16
6. Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling	18
Nota naar aanleiding van verslag, onderdeel II, artikelsgewijs	19
7. Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024	19
Rechtsvormneutraliteit.....	20
Oogmerktoets bij verhuurd vastgoed.....	20
Afschaffing doelmatigheidsmarge	21
Amendement over aanpassingen van de BOR	22
8. Tot slot	23





1. Algemeen

Globaal evenwicht in belastingtarieven

In zijn algemeenheid merkt de NOB op dat het aanpassen van tarieven in de inkomstenbelasting (box 2 en 3) een direct effect heeft op enerzijds het globaal evenwicht¹ en anderzijds het draagkrachtbeginsel. Om te voorkomen dat belastingen leidend zijn bij de keuze door belastingplichtigen, is een mate van evenwicht in de heffing van belastingen tussen werknemers, ondernemers die over de winst van hun onderneming inkomstenbelasting betalen, en ondernemers die dat doen vanuit een bv en directeur-grotaandeelhouder (dga) zijn van die vennootschap wenselijk. Als dit onvoldoende zorgvuldig wordt vormgegeven, kan dit potentieel leiden tot druk op het (boxen)systeem van de inkomstenbelasting en verstorend uitwerken.

Via het aangenomen amendement (36418, nr. 11) werd besloten om het hoge tarief in box 2 extra te verhogen naar 33% (31% was het plan en bedraagt nu 26,9%). Daarnaast werd het effectieve belastingtarief voor IB-ondernemers verhoogd naar 42,91% door de MKB-winstvrijstelling te verlagen van 14% naar 13,31%. Oorspronkelijk was dit 12,70% maar dit is bij amendement (36418, nr. 43) gewijzigd naar 13,31%. Ook is in deze vergelijking van belang dat een DGA-ondernemer een gebruikelijk loon heeft dat in box 1 wordt belast, terwijl een IB-ondernemer geen gebruikelijk loon heeft en over zijn gehele winst de MKB-winstvrijstelling geniet.

Het effectieve toptarief voor een IB-ondernemer (box 1) wordt daarmee als volgt:

Box 1			
Items	2022	2023	2024
Toptarief IB	49,50%	49,50%	49,50%
MKB winstvrijstelling	14%	14%	13,31%
Effectief tarief	42,57%	42,57%	42,91%

¹ Denk hierbij aan het gecombineerd Vpb- en IB-tarief voor aanmerkelijkbelanghouders vs. IB-ondernemers en beleggingen in box 3.





Voor de dga-ondernemer (box 2) is dit als volgt (uitgaande van het hoge Vpb-tarief dat van toepassing is vanaf EUR 200.000):

BOX 2			
Jaar	Tarief Box 2	Vpb hoog	Gecombineerd
2019	25%	25,00%	43,75%
2020	26,30%	25,00%	44,73%
2023	26,90%	25,80%	45,76%
2024 (Belastingplan 2023)	31%	25,80%	48,80%
2024 (Amendement)	33%	25,80%	50,29%

Het verschil in het effectieve toptarief voor DGA-ondernemers en IB-ondernemers neemt door deze aangenomen amendementen nog verder toe. Dat maakt het volgens de NOB van groot belang om aanpassingen zorgvuldig af te wegen en de gedragseffecten te onderzoeken. De NOB geeft in overweging de Staatssecretaris te vragen om de gedragseffecten te onderzoeken.

2. Wetsvoorstel Belastingplan 2024

Versoering 30% -regeling

Algemeen

In 2016 en 2017 is in opdracht van het toenmalige kabinet onderzoek gedaan naar de doelmatigheid en de effectiviteit van de 30%-regeling. Dit heeft geresulteerd in het rapport 'Evaluatie 30%-regeling'² dat op 1 juni 2017 is verschenen. Uit dat onderzoek blijkt dat het universitair hoger onderwijs het grootste aandeel van gebruikers heeft met 7,5% (waar slechts 0,7% van de Nederlandse beroepsbevolking werkzaam is) en ook de universitair medische centra in de top tien staan (goed voor 2,1% van de gebruikers (tegenover 0,8% van de beroepsbevolking die hier werkt).³ Zie daartoe de volgende tabel uit het evaluatierapport.

² <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-844cbaf9b3266ed4801810c4a2991605d4ac5bb1/pdf>

³ Tabel 7 Verdeling van de gebruikers van de 30%-regeling over de sectoren





Tabel 7 Verdeling van de gebruikers van de 30%-regeling over de sectoren

Sector	Aandeel 30%-gebruikers	Aandeel Nederlandse beroepsbevolking
Universitair hoger onderwijs	7,5%	0,7%
Ontwikkelen, produceren en uitgeven van software	6,3%	1,3%
Financiële holdings	4,3%	0,8%
Holdings (geen financiële)	3,9%	0,4%
Concerndiensten binnen eigen concern	3,5%	0,4%
Advisering op het gebied van informatietechnologie	3,1%	0,7%
Ingenieurs en overig technisch ontwerp en advies	2,9%	1,3%
Organisatieadviesbureaus	2,5%	1,5%
Uitleenbureaus	2,5%	1,0%
Universitair medische centra	2,1%	0,8%
Groothandel in computers, randapparatuur en software	1,9%	0,4%
Arbeidsbemiddeling	1,8%	0,3%
Algemene banken	1,8%	0,9%

Ook wordt in het rapport vermeld dat de gedragseffecten voor de groep inkomens onder de €100.000 zodanig sterk zijn, dat het zelfs 'geld kan kosten' indien de 30%-regeling niet zou bestaan. Er is namelijk maar een kleine groep die niet meer naar Nederland zou komen, en de opgevoerde extraterritoriale kosten vallen zelfs hoger uit dan het forfait van 30%.

Naar aanleiding van dit evaluatierapport is de looptijd beperkt tot vijf jaar (was acht jaar) en is de 30%-regeling afgetoet op de zogenoemde Balkenende-norm. Dit laatste is in het Belastingplan 2023 bekend gemaakt. Vanaf 1 januari 2024 kan de 30%-regeling niet langer kan worden toegepast op het loon boven de zogenoemde Balkenendenorm ('WNT-norm', 2023: €223.000).





De NOB vraagt zich af of er aanleiding is om de conclusies en aanbevelingen uit het Evaluatierapport 30%-regeling uit juni 2017 niet meer actueel te achten? Zo ja, op welke gronden? Uit het evaluatierapport blijkt dat de publieke sector tot de grootste gebruikers van de 30%-regeling behoort. Wat is het budgettaire effect van het amendement op de overheidsuitgaven en op de publieke sector (onderwijs en medische zorg)?

In de kamerbrief over de monitor ondernemingsklimaat van het Ministerie van Economische Zaken geeft de Minister aan dat in de interviews met vertrekkende bedrijven naar voren komt dat bedrijven de continuïteit van de 30%-regeling belangrijk vinden.⁴ De NOB vraagt zich af of de Staatssecretaris een inschatting kan geven van de versoering van de 30%-regeling op het ondernemingsklimaat in Nederland? Hoe verhoudt de 30%-regeling (na inwerkingtreding) met vergelijkbare regelingen in de ons omringende landen (België, Duitsland, Denemarken, Frankrijk, Zweden, het Verenigd Koninkrijk, Zwitserland en Italië)?

'Onderbreking'

Door het door de Tweede Kamer aangenomen amendement (36 418, nr. 63) bij het Belastingplan 2024 (hierna: amendement Omtzigt) wordt de 30%-regeling gedurende de looptijd van 5 jaar stapsgewijs afgebouwd naar een 10%-regeling. Meer specifiek kan gedurende de eerste 20 maanden van de looptijd nog 30% van het loon onbelast worden vergoed. In de volgende 20 maanden daalt dit percentage naar 20% en tijdens de laatste 20 maanden bedraagt de onbelaste vergoeding 10% van het loon. Bij het amendement van de 30-20-10 regel wordt in de voorgestelde wettekst dezelfde bewoordingen gebruikt als vorig jaar bij de aftopping tot de WNT-norm. In de toelichting bij het amendement wordt 'onderbreking' niet verder verduidelijkt.

"Het overgangsrecht is niet langer van toepassing op een werknemer die na 31 december 2022 enige tijd niet meer als ingekomen werknemer wordt aangemerkt, bijvoorbeeld omdat de tewerkstelling in Nederland eindigt, en op enig moment vóór 1 januari 2026 weer wel als zodanig wordt aangemerkt. Wanneer deze werknemer op het latere tijdstip weer als ingekomen werknemer wordt aangemerkt geldt de aftopping vanaf dat moment en niet pas vanaf 1 januari 2026. Voor deze werknemer staat immers vanaf de aanvraag van een nieuwe beschikking voor de 30%-regeling en hernieuwde kwalificatie als ingekomen werknemer na 31 december 2022 vast dat aftopping aan de orde zal zijn."

⁴ Kamerbrief over Monitor Ondernemingsklimaat en onderzoek naar motieven bedrijven om bedrijfsonderdelen te verplaatsen naar buitenland, <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-economische-zaken-en-klimaat/documenten/kamerstukken/2023/10/24/monitor-ondernemingsklimaat-en-onderzoek-redenen-waarom-bedrijven-uit-nederland-vertrekken>





De NOB constateert dat voor het antwoord op de vraag of het overgangsrecht van toepassing blijft niet relevant is of er van inhoudingsplichtige wordt gewisseld of niet. In dat geval zou een tekst gelijklopend aan het uitvoeringsbesluit artikel 10ej voor de hand hebben gelegen: *“inhoudingsplichtige en zonder onderbreking voorafgaande inhoudingsplichtige...”* Voor het antwoord op de vraag is relevant of de werknemer enige tijd niet meer als ingekomen werknemer wordt aangemerkt. Of iemand ingekomen werknemer is of niet, wordt volgens vaste jurisprudentie bepaald op het moment van tot standkoming van de arbeidsovereenkomst en als daarvan sprake is, verliest de werknemer die kwalificatie tijdens de looptijd van de 30%-regeling niet zonder meer bij wisseling van de werkgever. Sterker nog, de werknemer blijft ingekomen werknemer tijdens de gehele looptijd van de 30%-regeling aldus artikel 10 ed van genoemde besluit, zij het dat dat bij wisseling van inhoudingsplichtige dit door de nieuwe inhoudingsplichtige opnieuw aannemelijk moet worden gemaakt. De NOB vraagt deze lezing te bevestigen.

Omdat de bewoording van het nu voorgestelde artikel XXXVIIIa precies hetzelfde is als vorig jaar bij de aftoppingsregel, komt het de NOB logisch voor dat ook hier weer bij aansluitende looptijden door wisseling van inhoudingsplichtigen de overgangsregeling van toepassing is, d.w.z. geen 30-20-10-regeling als vóór 31 december 2023 sprake was van een 30%-werknemer die uiterlijk over het laatste loontijdvak van 2023 een vergoeding genoot waarop artikel 31a, achtste lid, van de wet LB 1964 zoals dat luidde op 31 december 2023 van toepassing was.

De NOB suggereert de Staatssecretaris te vragen deze conclusie te bevestigen en zijn visie te verduidelijken. Immers, werkgevers die een 30%-werknemer overnemen van een andere inhoudingsplichtige hoeven die werknemer dan niet mee te delen dat zij na 20 maanden terugvallen van maximaal 30% naar maximaal 20% onbelaste vergoeding (mits de echte ETK niet hoger zijn uiteraard). Dan zullen de bestaande 30%-werknemers niet van baan willen wisselen en dat lijkt ook niet de bedoeling, maar dit laatste is uiteraard slechts een afgeleid argument.

‘In het bezit waren van een 30%-beschikking’

In de toelichting bij het amendement staat:

“Er geldt een overgangsregeling voor werknemers die in het laatste tijdvak van 2023 een vergoeding genoten waarvoor deze werknemers in het bezit waren van een 30%-beschikking.”

Deze zinsnede kan op 2 manieren worden geïnterpreteerd: echt al in december 2023 een beschikking hebben oftewel is de dagtekening van beschikking op toekenning van Belastingdienst beslissend? Of kan ook worden volstaan met een beschikking die terugwerkende kracht heeft, waarbij ook de 30%-regeling daadwerkelijk in de payroll is toegepast in december 2023?





Het komt de NOB voor dat het niet de bedoeling kan zijn dat het van de snelheid van de Belastingdienst afhangt of je wel of niet onder de overgangsregeling valt. Denk hierbij aan de vraag of de Belastingdienst nog 30%-toekenningen kan afgeven voor werknemers die in 2023 nog inkomen). Hierbij verwijst de NOB naar de aftopping van de 30%-regeling, waar inde MvT werd gemeld dat *'voor deze groep werknemers geldt dat bij aanvang van toepassing van de 30%-regeling nog niet definitief vaststond dat het binnen de regeling maximaal in aanmerking te nemen bedrag vanaf 1 januari 2024 zou worden afgetopt'*.

De NOB suggereert te Staatssecretaris te vragen deze conclusie te bevestigen en zijn visie te verduidelijken dat het inderdaad praktisch is om het zo te lezen dat de werknemer ofwel een beschikking al heeft in 2023 of dat de beschikking met terugwerkende kracht van toepassing is waarbij de 30%-regeling ook in de salarisadministratie van 2023 is toegepast, eventueel na correcties (dus nog geen 30-20-10).

Verder vraagt de NOB zich af wat het effect is op de overgangsregeling als een ingekomen werknemer in december 2023 onbetaald verlof heeft. Er wordt dan immers geen vergoeding genoten.

Vragen aanvang nieuwe beschikkingen en ingangsdatum afbouwmaatregel

1. In de toelichting op amendement Nr. 63 staat dat bij een beschikking met een kortere looptijd dan 60 maanden dezelfde percentages en perioden gelden. Betekent dit dat na een wisseling van werkgever opnieuw de 20-maandstermijn met een maximaal voordeel van 30% gaat lopen?
2. Indien het antwoord op de vorige vraag 'nee' luidt, kan de Staatssecretaris dan aangeven of dit anders is op het moment dat sprake is van een terugkerende expat en derhalve sprake is van een geheel nieuwe periode van waarin de betreffende persoon de kwalificatie van ingekomen werknemer geniet?
3. Maakt het bij het oplossen van het vraagstuk rondom de vorige vraag nog uit of de voorgaande periode - waarin de terugkerende expat aangemerkt was als ingekomen werknemer - vóór of na 1 januari 2024 geëindigd is?
4. De beschikking bevat alleen een einddatum. Nu niet duidelijk is of er een korting is toegepast, weet bij wisseling van werkgever de nieuwe inhoudingsplichtige niet zonder tussenkomst van de werknemer in welke periode van de 20 maandstermijn de werknemer zit. Kan de Staatssecretaris bevestigen dat de belastingdienst de nieuwe inhoudingsplichtige wijst op de toegepaste korting?
5. De NOB vraagt zich af hoe omgegaan moet worden met een 20-maandsperiode die eindigt in de loop van de maand. Moeten werkgevers dan pro-rateren of werkt het op dezelfde manier als bij iemand met een kwalificerende master die 30 wordt (vanaf de volgende maand dus)?





Einde partiële buitenlandse belastingplicht

Door een ander aangenomen amendement (36.418, nr. 69) bij het Belastingplan 2024 (hierna: het amendement Grinswis) wordt ook de partiële buitenlandse belastingplicht afgeschaft en wel per 1 januari 2025. Werknemers aan wie reeds op 31 december 2023 de 30%-regeling is toegekend, kunnen op basis van overgangsrecht nog tot en met 2026 gebruikmaken van de partiële buitenlandse belastingplicht.

Ingangsdatum einde partiële buitenlandse belastingplicht

In het wetsvoorstel wordt verwezen naar 'artikel 2.6 Wet IB 2001 zoals dat op 31 december 2024 luidde'. Hieruit kan worden afgeleid dat deze bepaling tot eind 2024 in de Wet IB blijft staan. In 2025 moet dan de IB-aangifte over het belastingjaar 2024 worden gedaan op basis van de wetgeving zoals die in 2024 gold. Dan zou men voor 2024 nog kunnen opteren voor partiële buitenlandse belastingplicht, ondanks dat deze bepaling niet langer in de wet staat op het moment dat de aangifte wordt gedaan. Het komt de NOB evenwel voor dat dit niet in overeenstemming is met de verwachte opbrengsten van € 6 miljoen in 2025. Kan de Staatssecretaris dit verduidelijken?

Uitvoerbaarheid door de Belastingdienst

De NOB vraagt zich af of bij het amendement ook de uitvoerbaarheid door de uitvoeringsinstantie is meegewogen. De complexiteit van de aangiften inkomstenbelasting nemen immers toe omdat tijdelijk in Nederland woonachtige werknemers voortaan over hun wereldinkomen in box 3 worden belast. Hierbij kan worden gedacht aan:

- Controle opgave buitenlandse bankrekeningen en overige box 3-bezittingen
- Verrekening van buitenlandse bronbelasting
- Aanvraag vermindering van buitenlandse bronbelasting op basis van Nederlandse belastingverdragen
- Vanaf 2027 als belastingheffing op werkelijk rendement wordt gerealiseerd:
 1. Het vaststellen van de waarde van box 3-bezittingen op de datum van binnenkomst in Nederland
 2. Het opleggen van (conserverende) aanslagen bij het verlaten van Nederland. In het bijzonder is aandacht vereist voor de gevolgen van een eventuele belastingheffing over het werkelijke rendement dat mogelijk vanaf 1 januari 2027 van toepassing is. Hierbij kan – volgens het huidige conceptwetsvoorstel – vermogensaanwas op een effectenportefeuille worden belast als iemand emigreert. Kan de Staatssecretaris aangeven wat de mogelijke gevolgen zijn als er spake is van een op emigratiedatum aanwezig verlies volgens de vermogensaanwasmethode?





Aandeleninkoop faciliteit (artikel 4c, Wet op de dividendbelasting 1965)

Met het in de Tweede Kamer aangenomen amendement (36 418, nr. 11) wordt voorgesteld de aandeleninkoop faciliteit per 1 januari 2025 af te schaffen. In de Kamerbrief over inkoopfaciliteit⁵ van de Staatssecretaris wordt gepleit voor het behoud van deze regeling, onder meer wegens de schade die de maatregel oplevert voor de beurswaarde van hier te lande aan de beursgenoteerde bedrijven, alsmede de concurrentiepositie voor Nederland. Hoe schat u de impact in van deze voorgestelde maatregel in als het gaat om behoud, en aanwas van, in Nederland gevestigde beursfondsen?

De NOB constateert ook dat er geen economisch impact assessment ten grondslag aan dit amendement lijkt te liggen en vraagt zich af of met behulp van de CORTAX -model van het CPB de economische gevolgen niet vrij eenvoudig in kaart te brengen zijn.

3. Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen

Versterking aanpak dividendstripping

Uit de reactie van de NOB op de versterking van de aanpak van dividendstripping volgt dat het op basis van het huidige wetsvoorstel onduidelijk is in hoeverre de voorgestelde maatregelen tot doel hebben bonafide gevallen te raken. Gedurende de parlementaire behandeling in de Tweede Kamer is deze onduidelijkheid niet weggenomen. De NOB acht het evenwel van groot belang voor de praktijk, welke vanaf 1 januari 2024 de voorgestelde maatregelen moet gaan toepassen, dat de eerder opgeworpen onduidelijkheden geadresseerd worden. In dit verband heeft de NOB hierna de meest in het oog springende onduidelijkheden nogmaals uiteengezet met daarbij behorende vragen die tot meer duidelijkheid leiden indien zij beantwoord zouden worden.

Aanpassing bewijstlastverdeling behoeft invulling bewijstlast

Op grond van de voorgestelde aanpassing van de bewijstlastverdeling ten aanzien van de uiteindelijk gerechtigde kunnen belastingplichtigen c.q. opbrengstgerechtigden slechts in aanmerking komen voor verrekening, vermindering of een teruggaaf van dividendbelasting indien zij aannemelijk maken dat zij uiteindelijke gerechtigde tot de opbrengst zijn. Op welke wijze belastingplichtigen c.q. opbrengstgerechtigden aannemelijk moeten maken dat zij uiteindelijke gerechtigde zijn, is onduidelijk op basis van het wetsvoorstel en is niet verduidelijkt tijdens de behandeling van het belastingplan in de Tweede Kamer.

⁵ Kamerbrief onderzoek inkoopfaciliteit beursfondsen, 26 september 2023, kenmerk 2023-0000213992, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2023/09/26/kamerbrief-onderzoek-inkoopfaciliteit-beursfondsen>





De NOB verzoekt dan ook nogmaals om verduidelijking ten aanzien van de vraag wat een belastingplichtige c.q. opbrengstgerechtigde moet bewijzen om als uiteindelijk gerechtigde te worden aangemerkt. In dit kader verzoekt de NOB ook om aan te geven welk criterium een belastingplichtige c.q. opbrengstgerechtigde hiervoor dient te hanteren: het uiteindelijk gerechtigde begrip conform de OESO-invulling, de Unierechtelijke invulling, in de zin van artikel 4 lid 7 Wet DB 1965 en/of zoals dat blijkt uit het marketmaker-arrest⁶ van de Hoge Raad? Ook verzoekt de NOB hierbij aan te geven wanneer een belastingplichtige c.q. opbrengstgerechtigde geacht wordt in deze bewijslast te zijn geslaagd.

Onzekerheid over de wijze waarop belastingplichtigen c.q. opbrengstgerechtigden aan de op hen rustende bewijslast moeten voldoen vanaf 1 januari 2024 om in aanmerking te komen voor verrekening, vermindering of een teruggaaf van dividendbelasting zal de markt voor bonafide, commerciële, niet-fiscaal gedreven transacties (denk bijvoorbeeld aan hedgingtransacties tussen regulier belaste Nederlandse marktpartijen) onnodig negatief kunnen beïnvloeden. Met het oog op het voorkomen van deze onzekerheid vraagt de NOB zich af of, in het kader van het voldoen aan de op een belastingplichtige c.q. opbrengstgerechtigde rustende bewijslast, een safe harbour of een bewijsvermoeden dat aannemelijk is gemaakt dat een (bonafide) belastingplichtige c.q. opbrengstgerechtigde de uiteindelijke gerechtigde is, geïntroduceerd kan worden voor (bepaalde) transacties die via een gereguleerde markt plaatsvinden. Belastingplichtigen c.q. opbrengstgerechtigden die via de beurs aandelen verwerven hebben doorgaans geen kennis van degene van wie zij de aandelen verwerven, laat staan diens positie in de aandelen na de transactie of diens gerechtigdheid tot verrekening, vermindering of teruggaaf van dividendbelasting.

Gebrek aan duidelijkheid of codificatie record datum ook een materiële wijziging inhoudt

Onderdeel van de versterking van de aanpak van dividendstripping is de codificatie van de record datum voor aandelen die op een gereguleerde markt worden verhandeld. Het voorgestelde artikel 1a Wet DB 1965 hanteert in dat verband een juridische benadering op grond waarvan de (juridische) houder van de (beurs)aandelen de opbrengstgerechtigde is. Deze benadering wijkt af van de benadering die momenteel voor degelijke (beurs)aandelen geldt op grond waarvan de fiscaal gerechtigde van het dividend de opbrengstgerechtigde is en niet zozeer de (juridische) houder van de aandelen. De tekst van artikel 1a Wet DB 1965 lijkt dan ook een materiële wijziging van het begrip opbrengstgerechtigde voor beurs aandelen tot gevolg te hebben, die veel verder gaat dan enige codificatie. Gelet op de intentie van het wetsvoorstel om de registratiedatum te codificeren vraagt de NOB om verduidelijking of in aanvulling daarop wordt beoogd om het begrip opbrengstgerechtigde te wijzigen ten aanzien van beurs aandelen. Onduidelijkheid op dit punt kan leiden tot onzekerheid in de markt ten aanzien van het recht op verrekening, vermindering of een teruggaaf van dividendbelasting bij bonafide situaties van, onder meer, vruchtgebruikers, (open en besloten) fgr's die de juridisch eigendom van beurs aandelen houden via een stichting juridisch eigenaar en de rechtsfiguur van de zogenaamde financiële zekerheidsovereenkomst.

⁶ Hoge Raad 6 april 1994, nr. 28638, ECLI:NL:HR:1994:ZC5639.





Samenloop codificatie van de registratiedatum en Wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen behoeft verduidelijking

Indien een materiële wijziging van het begrip opbrengstgerechtigde voor beursaandelen wordt beoogd, vraagt de NOB zich af hoe het voorgestelde artikel 1a Wet DB 1965 zich verhoudt tot de (eveneens) voorgestelde leden 12 tot en met 14 van artikel 1 Wet op de dividendbelasting 1965 in het licht van voorbeeld 11 van de MvT bij deze leden. In voorbeeld 11 wordt namelijk ingegaan op een natuurlijk persoon die via een APV beursaandelen houdt. Stel dat de APV als houder van de beursaandelen geregistreerd staat in de administratie van de centrale effectenbewaarinstelling, dan dient de APV op basis van artikel 1a Wet DB 1965 aangemerkt te worden als opbrengstgerechtigde. Uit de MvT volgt evenwel dat de natuurlijke persoon aan wie het vermogen van de APV wordt toegerekend, moet worden aangemerkt als opbrengstgerechtigde. Het voorgestelde lid 12 lijkt dan ook inbreuk te maken op het voorgestelde artikel 1a Wet DB 1965. Dit roept de vraag op of verduidelijkt kan worden of het voorgestelde lid 12 inderdaad inbreuk maakt op het voorgestelde artikel 1a Wet DB 1965. Tevens behoeft het verduidelijking of het voorgestelde artikel 1 lid 14 dezelfde uitwerking heeft bij een fiscaal transparant beleggingsfonds (bijvoorbeeld een besloten fgr of cv of daarmee vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen) ten aanzien van Nederlandse beursaandelen die juridisch worden gehouden door een stichting juridisch eigenaar of, ingeval van transparante personenvennootschappen met rechtspersoonlijkheid, de transparante personenvennootschap zelf, in die zin dat de participanten van het fonds naar rato van hun deelname desalniettemin als opbrengstgerechtigde worden beschouwd van de dividenden op de Nederlandse beursaandelen?

4. Wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen

Artikel I

De NOB constateert dat de uitvoering van het voorgestelde artikel 2.14bis Wet IB 2001 een knelpunt kan vormen in situaties waarin de daarvoor benodigde fiscale informatie niet voor de belastingplichtige participant beschikbaar c.q. verkrijgbaar is. Dit zal zich met name per 1 januari 2025 voordoen bij bestaande investeringen in (beleggings)personenvennootschappen, die als gevolg van de gewijzigde kwalificatieregels als fiscaal transparant gaan kwalificeren. Dit doet zich in het bijzonder voor indien er sprake is van een gestapelde structuur van (beleggings)personenvennootschappen die in elkaar participeren (zogenoemde 'fund of funds'). In dat geval heeft de belastingplichtige participant vaak geen gedetailleerde financiële informatie van de (beleggings)personenvennootschap waarin hij indirect deelneemt.





Artikel VII

Op basis van de concept wettekst opgenomen in het consultatiedocument, was tevens voorzien in een faciliteit voor uitgestelde betaling van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting terzake van het resultaat als gevolg van de fictieve vervreemding van een deelgerechtigdheid in een schuldvordering op een commanditaire vennootschap (artikel V van het consultatiedocument). Op basis van het onderhavige wetsvoorstel ontbreekt de mogelijkheid van gespreide betaling op het niveau van de deelgerechtigden in de commanditaire vennootschap zonder dat dit in de MvT is toegelicht. De NOB verzoekt de reikwijdte van artikel 70h op dit punt uit te breiden met een faciliteit voor een aanslag die is opgelegd terzake van de fictieve vervreemding door een deelgerechtigde. In dat verband merkt de NOB op dat er zwaarwegende niet-fiscale redenen kunnen zijn waarom een deelgerechtigde de aandelenfusie niet kan toepassen. Te denken valt aan een zekerheidsrecht dat op de deelgerechtigdheid rust. Het in dat geval direct moeten afrekenen over de meerwaarde in de deelgerechtigdheid kan de deelgerechtigde in liquiditeitsproblemen brengen. De NOB zou graag zien dat op het voorgaande nog een reactie komt van de Staatssecretaris.

Artikel XIII A

In de toelichting van de Nota van Wijziging van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (36425) staat dat als gevolg van het nieuwe artikel XIII A de open cv uit het gegeven voorbeeld de facto als fiscaal transparant wordt aangemerkt voor de toepassing van de bronbelasting op dividenden. Dit heeft tot gevolg dat de achterliggende gerechtigden van de open cv als gerechtigden tot voordelen in de vorm van dividenden worden aangemerkt. De NOB zou graag bevestigd zien dat de de facto fiscale transparantie van de open cv in het gegeven voorbeeld doorwerkt naar de toepassing van artikel 2.1 lid 1 onderdeel d Wet bronbelasting 2021 bij het Nederlandse pensioenfonds in het gegeven voorbeeld, in die zin dat voldaan wordt aan de in onderdeel d gestelde voorwaarde dat het pensioenfonds "aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot die voordelen". Zou dit namelijk niet zo zijn dan zou het Nederlandse pensioenfonds, dat als gevolg van het nieuwe artikel XIII A (in plaats van de open CV) als opbrengstgerechtigde wordt aangemerkt, alsnog gedurende één jaar belastingplichtig zijn voor de bronbelasting op grond van artikel 2.1, lid 1, onderdeel d Wet bronbelasting 2021 omdat in Nederland open cv's in 2024 nog als niet-transparant worden gekwalificeerd.

Verrekening met dividendbelasting

In bijlage 6 van de NOB-reactie op het pakket Belastingplan 2024 heeft de NOB een aantal voorbeelden geschetst waarin mogelijk (onbedoeld) sprake is van conditionele bronbelasting op dividenden. In veel gevallen zal er naast de conditionele bronbelasting op dividenden ook reguliere dividendbelasting verschuldigd zijn ten aanzien van dezelfde dividenduitkering. De NOB begrijpt dat de invoering van artikel XIII A alleen ziet op de conditionele bronbelasting.





De NOB signaleert dat dit in sommige gevallen kan leiden tot een onbedoelde cumulatie van belastingen. Artikel 5.2 van de Wet bronbelasting 2021 voorziet in een regeling voor samenloop van de conditionele bronbelasting op dividenden en de dividendbelasting, welke als volgt luidt:

“De in te houden belasting op de voordelen, bedoeld in artikel 3.1, onderdeel c, wordt verminderd met de ten laste van de voordeelgerechtigde ter zake van die voordelen ingehouden dividendbelasting.”

Op basis van een letterlijke lezing van deze bepaling komt de vraag op hoe moet worden omgegaan met situaties waarbij reguliere dividendbelasting is ingehouden ten laste van een open cv-achtige, terwijl door toepassing van artikel XIII A conditionele bronbelasting is ingehouden van een achterliggende participant van de open cv-achtige, en dus de reguliere dividendbelasting niet is ingehouden ten laste van de laatstgenoemde belastingplichtige. Volgens de NOB zijn in deze lezing voorbeelden van cumulatie denkbaar waarbij de effectieve belastingdruk op een dividend tot (ver) boven de 25,8% uitkomt. De NOB meent dat het niet de bedoeling kan zijn dat het voorgestelde artikel XIII A ertoe kan leiden dat ingehouden dividendbelasting niet langer kan worden verminderd op de ter zake van eenzelfde dividenuitkering in te houden conditionele bronbelasting. De NOB stelt voor de Staatssecretaris te verzoeken hier een oplossing voor te vinden.

Artikel XV

De NOB begrijpt dat aan de ‘aandelenruilfaciliteit’ van artikel XV een aanhoudingseis van drie jaar is gekoppeld. Dit om te voorkomen dat door de aandelenruilfaciliteit een betere overdrachtsbelastingpositie ontstaat. In situaties waarin vóór de aandelenruil sprake zou zijn van een belaste verkrijging, zou na de aandelenruil eveneens overdrachtsbelasting moeten worden geheven. Anderzijds zouden situaties waarin vóór de aandelenruil geen overdrachtsbelasting geheven wordt, ook na de aandelenruil niet moeten leiden tot overdrachtsbelasting. De thans voorgestelde aanhoudingseis regelt deze laatste situaties niet en bevat dus overkill. De NOB geeft hierbij een tweetal voorbeelden. De NOB zou graag zien dat de Staatssecretaris reageert op de gegeven voorbeelden en de geschetste overkill van de aanhoudingseis.

Voorbeeld 1

Vóór de aandelenruil bezit natuurlijk persoon X 40 procent van de participaties in een cv die kwalificeert als beleggingsfonds in de zin van artikel 1:1 Wft. Verkrijgers die minder dan 1/3 belang verkrijgen in een dergelijk fonds zijn geen overdrachtsbelasting verschuldigd op basis van artikel 2 lid 3 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Na de inbreng van de participatie in een vennootschap zou vervreemding van aandelen wel leiden tot ‘alsnog’ overdrachtsbelasting, ook als de verkrijger minder dan 1/3 belang verkrijgt.



De NOB verzoekt de aanhoudingseis te ontdoen van deze overkill. De overkill zou voor een deel al worden voorkomen door de termijn aanzienlijk in te korten, bijvoorbeeld een tweejaarsperiode, die ook wordt gehanteerd in artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Tevens verzoekt de NOB te bevestigen dat als er meerdere inbrengers zijn in eenzelfde vennootschap, dat de aanhoudingseis voor elke inbrenger afzonderlijk wordt beoordeeld en dientengevolge overtreding van de aanhoudingseis slechts leidt tot een pro rata verschuldigdheid van overdrachtsbelasting. De NOB verzoekt voorgaande vragen zowel voor het overgangsrecht bij de open cv als het overgangsrecht voor de open fgr zoals dat is opgenomen in artikel VIII lid 3 van het wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling.

De NOB merkt daarnaast ten aanzien van de aanhoudingseis op dat onder omstandigheden de gehele vrijstelling verloren kan gaan bij deeltransacties. De NOB verwijst naar voorbeeld 19 in de MvT. Ondanks dat de inbrenger na een tweetal transacties van zijn oorspronkelijke belang 25 procent heeft behouden, zou de volledige vrijstelling die is toegepast komen te vervallen. De NOB bepleit daarom dat ten hoogste de vrijstelling vervalt voor zover binnen de termijn van de aanhoudingseis een belang wordt vervreemd en de verkrijger geen overdrachtsbelasting is verschuldigd. De NOB verzoekt dit tevens te bevestigen ten aanzien van de aanhoudingseis zoals opgenomen in artikel VIII lid 3 van het wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling (zie ook het vergelijkbare voorbeeld 9 uit de MvT bij dat wetsvoorstel). Met name in het licht van de aanhoudingseis voor het fgr, wijst de NOB ook op de situatie dat in de uitgangssituatie sprake is van een beleggingsfonds waarop artikel 2 lid 3 Wet belastingen van rechtsverkeer van toepassing is. Kan worden bevestigd dat in dat geval de aanhoudingseis niet van toepassing zou moeten zijn? Immers er doet zich dan als gevolg van de herstructurering geen wezenlijk verschil voor in de heffing van overdrachtsbelasting bij vervreemding van participaties dan wel aandelen in vergelijking met de situatie voor de herstructurering.

Voorbeeld 2

X, Y en Z zijn ieder voor 1/3 commandiet in een cv met vastgoed. Zij brengen hun participatie in in een gezamenlijke vennootschap en krijgen ieder 1/3 van de aandelen. X verkoopt zijn aandelenpakket.

Op basis van artikel XV lid 1 onderdeel a en lid 3 is naar de NOB begrijpt alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd over 1/3 van de waarde van het vastgoed (het aandeel dat X heeft ingebracht). De NOB vraagt deze uitleg te bevestigen. In deze context wijst de NOB op de dynamiek van zowel cv's als beleggingsfondsen als het gaat om het aan- en verkopen van vastgoed. Er is geen reden om op de vrijstelling terug te komen voor zover de portefeuille die aanwezig was bij de reorganisatie inmiddels is vervreemd.



Stel: beleggingsfonds A heeft een belang in een winkelcentrum B, dat wordt vervreemd in 2025, waarna een belang wordt genomen in winkelcentrum C. Over deze verkrijging is de vennootschap overdrachtsbelasting verschuldigd. Als een aandeelhouder die indertijd de vrijstelling heeft genoten zijn aandelen in de vennootschap vervolgens geheel of ten dele vervreemd is er geen goed argument te bedenken om op de vrijstelling terug te komen. De NOB bepleit dat de vrijstelling behouden blijft voor zover bestaand vastgoed is verkocht door de vennootschap.

Daarnaast vraagt de NOB in het kader van de sanctiebepaling van artikel XV lid 3 aandacht voor de situatie dat een inbrenger, natuurlijk persoon, buiten zijn macht het door de aandelen vertegenwoordigde soortgelijke belang binnen drie jaren na de aandelenfusie, bedoeld in artikel XII, niet meer geheel in het bezit heeft als de inbrenger binnen deze drie jaren overlijdt. Ook in geval van een verdeling van een huwelijksgemeenschap of partnerschap zou de inbrenger het bezit van de aandelen onverhoopt kunnen verliezen.

Op basis van artikel 3 lid 1 onderdelen a en b van de Wet op belastingen van rechtsberkeer 1970 worden o.a. de verkrijging krachtens erfrecht en de verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap niet aangemerkt als een belaste verkrijging. Nu overlijden en echtscheiding gebeurtenissen zijn die buiten de macht van de inbrenger liggen, verzoekt de NOB om in het wetsvoorstel op te nemen dat de sanctiebepaling van artikel XII lid 3 niet geldt indien de inbrenger de aandelen niet meer (geheel) in het bezit heeft door de verdeling van zijn huwelijksgemeenschap of door zijn overlijden.

5. Wetsvoorstel Wet aanpassing fgr en vbi

Artikel III, artikel 70g Invorderingswet

Op basis van de concept wettekst opgenomen in het consultatiedocument voorzag artikel 70g Invorderingswet 1990 (nieuw) tevens in een faciliteit voor gespreide betaling van inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting terzake van het resultaat als gevolg van de fictieve vervreemding van een deelnemingsrecht in het fgr. Op basis van het onderhavige wetsvoorstel ontbreekt de mogelijkheid van gespreide betaling op het niveau van de participanten van het fgr zonder dat dit in de MvT is toegelicht. In dit verband merkt de NOB op dat er zwaarwegende niet-fiscale redenen kunnen zijn waarom een participant de aandelenfusie niet kan toepassen. Te denken valt aan deelnemingsrechten waar een zekerheidsrecht op rust. Het in dat geval direct moeten afrekenen over de meerwaarde in het deelnemingsrecht kan de participant in liquiditeitsproblemen brengen. De NOB zou graag zien dat de Staatssecretaris op het voorgaande reageert.



Artikel VI (aandelenfusiefaciliteit)

Artikel VI voorziet in een doorschuiffaciliteit waardoor een natuurlijk persoon en een niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen of daarvan vrijgesteld lichaam het bewijs van deelgerechtigdheid in een (open) fonds voor gemene rekening fiscaal geruisloos kan inbrengen in een vennootschap. Daarmee wordt beoogd een situatie te creëren waarin alle deelnemers zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting en aldus kan worden toegekomen aan de doorschuiffaciliteit van artikel V. Het is niet uit te sluiten dat geen enkele deelgerechtigde is onderworpen aan de vennootschapsbelasting. In dat geval zullen alle deelgerechtigden hun bewijzen van deelgerechtigdheid inbrengen in een vennootschap teneinde toe te komen aan de fiscale begeleiding van artikel V. Daardoor ontstaat de situatie waarin het fonds voor gemene rekening slechts één deelnemer kent en daardoor niet meer als fonds voor gemene rekening is aan te merken. Hierdoor dreigt een situatie te ontstaan die niet wordt gedekt door de faciliteit van artikel V, tenzij als ‘fusiedatum’ 31 december 2024 wordt gehanteerd. Om nodeloze belasting van de betrokkenen en het notariaat aan het einde van het jaar 2024 te voorkomen stelt de NOB voor om ermee in te stemmen dat een fgr in stand blijft tot de in de documenten op te nemen fusiedatum 31 december 2024.

Feitelijk is in bovenstaande situatie sprake van een omzetting van een fonds voor gemene rekening in een vennootschap. De omzetting van een fonds voor gemene rekening in een nv kan in bepaalde situaties fiscaal geruisloos plaatsvinden (zie het besluit van 1 maart 2017, nr. 2017/125, Stcrt. 2017, 15374). Ook de onderhavige overgangswetgeving beoogt een fiscaal geruisloze begeleiding mogelijk te maken. De NOB zou graag zien dat de staatssecretaris bevestigt dat ook in de hier geschetste situatie sprake kan zijn van een fiscaal geruisloze overgang van open fonds voor gemene rekening naar vennootschap.

Ten slotte merkt de NOB op dat in de MvT bij het onderhavige wetsvoorstel het volgende wordt opgemerkt:

“Er is op grond van het voorgestelde artikel VI, tweede lid, onderdeel b, ook geen sprake van een aandelenfusie ingeval de deelgerechtigde die een aanmerkelijk belang als bedoeld in de afdelingen 4.3 of 7.3 Wet IB 2001 of als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 heeft in het fgr in het kader van de aandelenfusie aandelen of winstbewijzen in de verkrijgende vennootschap verwerft en na deze aandelenfusie geen genoemd aanmerkelijk belang heeft in die vennootschap.”

Op basis van deze opmerking lijkt het mogelijk dat een fictief aanmerkelijk belang in een open fonds dat door middel van een aandelenfusie in een fictief AB in een vennootschap wordt omgezet, in aanmerking komt voor de aandelenfusiefaciliteit. Dit omdat een fictief aanmerkelijk belang, zoals geregeld in artikel 4.11 Wet IB 2001, valt onder afdeling 4.3 van de Wet IB 2001.



In artikel 4.11 Wet IB 2001 staat echter deze speciale doorschuiffaciliteit niet opgenomen en evenmin wordt in de overgangsregeling van het onderhavige wetsvoorstel daar een koppeling naar gemaakt. Dit zou betekenen dat de aandelenfusiefaciliteit geen toepassing kan vinden bij een fictief aanmerkelijk belang, omdat via deze speciale aandelenfusiefaciliteit geen (fictief) aanmerkelijk belang kan ontstaan in de vennootschap. De NOB vraagt het al dan niet kunnen toepassen van de faciliteit bij een fictief aanmerkelijk belang te verduidelijken en merkt hierbij op dat een vergelijkbare problematiek speelt in het kader van het Wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen en hetgeen daarin wordt geregeld ten aanzien van de open cv.

6. Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling

Nota naar aanleiding van verslag, onderdeel I, paragraaf 4

In paragraaf 4 van de Nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling wordt ingegaan op de positie van zowel Nederlandse als buitenlandse pensioenfondsen als aandeelhouder in een fbi. Deze lijken vervolgens in één adem te worden genoemd. De NOB mist een reactie op de NOB-reactie op het wetsvoorstel waarin expliciet aandacht wordt gevraagd voor de positie van buitenlandse pensioenfondsen.

In de NOB-reactie op het wetsvoorstel is toegelicht dat buitenlandse pensioenfondsen moeilijk kunnen voldoen aan alle voorwaarden van het Besluit van 25 november 2019, nr. 2019-187751. De NOB signaleert dat dit eens te meer knelt in gevallen waarin het buitenlandse pensioenfonds op basis van de definitie in het relevante belastingverdrag wél kwalificeert als pensioenfonds en inwoner. In dat geval bestaat recht op een vrijstelling dividendbelasting en kan het pensioenfonds via een fbi onbelast in Nederlands vastgoed beleggen. Dit is in overeenstemming met onderdeel 4.5.4 van het Nederlands Fiscaal Verdragsbeleid 2020 en de daar gemaakte uitzondering voor portfoliodividenden uitgekeerd aan pensioenfondsen. De NOB geeft opnieuw in overweging om het gesignaleerde knelpunt in genoemd besluit op te lossen. Dit zou kunnen worden vormgegeven door het besluit zodanig aan te passen dat een buitenlands pensioenlichaam of –regeling dat voor toepassing van een relevant belastingverdrag voldoet aan de daarin opgenomen definities van ‘pensioenfonds’ of ‘pensioenregeling’, geacht wordt eveneens te voldoen aan de toetsingscriteria van het Besluit van 25 november 2019, nummer 2019-187751. Op die manier wordt de onzekerheid voor buitenlandse pensioenfondsen ten aanzien van de vraag of zij in aanmerking komen voor de pensioenfondsenvrijstelling van artikel 3 lid 1 aanhef en onderdeel b van de Wet Vpb 1969 weggenomen.





Nota naar aanleiding van verslag, onderdeel II, artikelsgewijs

In de NOB-reactie op het wetsvoorstel is aandacht gevraagd voor de situatie waarin sprake is van negatieve stille reserves in verband met een waardedaling van vastgoed onder de kostprijs. Het kabinet heeft aangegeven op dit moment geen aanleiding te zien om in het kader van dit wetsvoorstel de bestaande systematiek omtrent het verlies van de status van de fbi aan te passen. Aangezien het huidige wetsvoorstel in dit opzicht uniek is, verzoekt de NOB de Staatssecretaris dit wel als moment aan te grijpen om hierop in te gaan.

In de NOB-reactie op het wetsvoorstel is aandacht gevraagd voor het mogelijk verloren gaan van het recht op afdrachtvermindering als bedoeld in artikel 11a van de Wet op de dividendbelasting 1965. De reactie van het kabinet overtuigt de NOB niet. Fiscale beleggingsinstellingen plegen niet alleen rechtstreeks maar ook – zeker als het om buitenlands vastgoed gaat – door middel van dochtermaatschappijen te investeren. Zie ook de opmerking aan het slot van paragraaf 5, waarin het kabinet dat zelf signaleert. De fbi met direct en indirect gehouden vastgoed die door de vastgoedmaatregel wordt getroffen kan wel degelijk met dividendbelasting en bronbelasting worden geconfronteerd. Wanneer het statusverlies een rechtstreeks gevolg is van de vastgoedmaatregel zou een tegemoetkomende behandeling voor de nog af te wikkelen afdrachtvermindering naar het oordeel van de NOB passend zijn. De NOB verzoekt de Staatssecretaris hierop te reageren.

In de NOB-reactie op het wetsvoorstel is specifiek aandacht gevraagd voor een herziening van de keuze om een herbeleggingsreserve te vormen bij gedwongen statusverlies als gevolg van de vastgoedmaatregel. Van een uitstraling naar effecten-fbi's kan geen sprake zijn; die worden immers niet met statusverlies als gevolg van de vastgoedmaatregel bedreigt. In zoverre overtuigt de reactie van het kabinet niet. Temeer daar geen sprake is van realisatie van meerwaarden dreigt de verplichte herwaardering tot complicaties bij de nakoming van de uitdelingsverplichting en daaraan verbonden afdracht van dividendbelasting. De NOB verzoekt de Staatssecretaris hierop te reageren.

7. Wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten 2024

Zoals ook in onze reactie d.d. 29 september 2023 aangegeven, constateert de NOB dat met dit wetsvoorstel voortvarend wordt gewerkt aan aanpassing van de BOR/DSR en ondernemers hiermee meer duidelijkheid krijgen. De NOB constateert nog enkele onduidelijkheden ten aanzien van enkele onderdelen in dit wetsvoorstel die onvoldoende bij de behandeling van het Belastingplan 2024 in de Tweede Kamer aan de orde zijn gekomen. Ook heeft de NOB enkele suggesties ten aanzien van het wetsvoorstel. Wij zullen onze vragen en suggesties hierna op de verschillende onderdelen aangeven





Rechtsvormneutraliteit

Bij de aanpassing van de bedrijfsopvolgingsregeling (BOR) in de Successiewet 1956 en doorschuifregeling (DSR-ab) was een van de doelstellingen rechtsvormneutraliteit. Ondernemingen in de vorm van een IB-onderneming en ondernemingen in een vennootschap moeten zoveel mogelijk gelijk worden behandeld. Hoewel een volledige neutraliteit nooit is gerealiseerd, wordt met de aangekondigde wijzigingen hier een steeds grotere inbreuk op gemaakt.

Enkele voorbeelden:

1. Een IB-ondernemer die vastgoed verhuurt waarbij sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer, kan bij bedrijfsopvolging een beroep doen op de doorschuifregeling in box 1. De ab-houder die vastgoed verhuurt vanuit de vennootschap kan als gevolg van de aangekondigde verhuurd-vastgoedmaatregel vanaf 1 januari 2024 geen beroep doen op de doorschuifregeling in box 2.
2. Een IB-ondernemer die vastgoed verhuurt waarbij die keuzevermogen heeft aangemerkt als ondernemingsvermogen, kan bij een bedrijfsopvolging een beroep doen op de doorschuifregeling in box 1. De ab-houder die keuzevermogen tot het ondernemingsvermogen van de vennootschap 'rekent', kan als gevolg van de aangekondigde keuzevermogenmaatregel slechts een beroep doen op de doorschuifregeling in box 2 voor zover het bedrijfsmiddel in de onderneming wordt gebruikt.
3. Een IB-ondernemer die zijn onderneming wil overdragen aan een of meerdere kinderen, zal om gebruik te kunnen maken van de doorschuifregeling ten minste 3 jaren voorafgaande aan de overdracht een dienstbetrekking moeten aangaan of met hen een samenwerkingsverband moeten aangaan. Dit kan al op jonge leeftijd, waardoor bij het meerderjarig (18 jaar) worden van het kind de overdracht (deels) kan worden gerealiseerd. De ab-houder zal te allen tijde moeten wachten totdat de opvolger de 21-jarige leeftijd heeft bereikt.

Deze voorbeelden geven aan dat de behandeling van IB-ondernemers en ab-ondernemers verschilt en de aangekondigde maatregelen de beoogde rechtsvormneutraliteit in toenemend mate ondermijnen. De NOB vraagt zich af of de wetgever zich hiervan bewust is.

Oogmerktoets bij verhuurd vastgoed

In het wetsvoorstel 36.421 is bepaald dat verhuurd vastgoed vanaf 2024 niet meer in aanmerking komt voor de BOR en DSR. Dit geldt ook voor vastgoed dat nog niet is verhuurd maar waarvan het oogmerk is om dit te gaan verhuren. In de Kamerbrief van 20 oktober 2023 (kamerstuk TK 36.418 - 36.421, nr 117, pagina 25) wordt de situatie behandeld dat vastgoed in de onderneming is aangewend dan wel in ontwikkeling is, maar met de intentie om het vastgoed te verhuren.





De Staassecretaris schrijft in dat kader:

“Een situatie die echter bijvoorbeeld niet onder de maatregel valt, is het pand dat ten tijde van de schenking of vererving wordt gebruikt als bijvoorbeeld fabriekspand of in ontwikkeling is in het kader van projectontwikkeling, terwijl dit pand later ter beschikking gesteld zal worden aan een ander.”

Deze passage roept de vraag op wat de reikwijdte is van de oogmerktoets. Immers, kennelijk komt vastgoed dat ten tijde van de schenking of vererving kan worden aangemerkt als ondernemingsvermogen, nog steeds in aanmerking voor de BOR en DSR, ondanks het oogmerk om het desbetreffende vastgoed te verhuren. Dat lijkt direct in strijd te zijn met de voorgestelde wettekst waarin staat dat het gaat om *“onroerende zaken [...] voor zover die [...] ter beschikking zijn gesteld aan een ander, of die daartoe bestemd zijn”* (onderstreping NOB). De NOB verzoekt om dit uit te leggen en de reikwijdte van de oogmerktoets, in het bijzonder voor dergelijke situaties, nader toe te lichten.

Afschaffing doelmatigheidsmarge

Door het afschaffen van de doelmatigheidsmarge kan beleggingsvermogen tot 5 procent van de waarde van het ondernemingsvermogen dat mee wordt geschonken of nagelaten niet langer kwalificeren als ondernemingsvermogen voor de BOR en de DSR ab.

De voorgenomen invoeringsdatum van de maatregel in de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 wijkt af van de invoeringsdatum in de Successiewet 1956. Er wordt voorgesteld om de doelmatigheidsmarge in de BOR in de Successiewet af te schaffen per 1 januari 2025. Voor de afschaffing van de marge in de DSR in de inkomstenbelasting wordt voorgesteld dit later, op een te bepalen tijdstip, in te laten gaan vanwege uitvoeringstechnische redenen

Voor de berekeningen van de vrijstelling is het van belang wat precies als ondernemingsvermogen dan wel als beleggingsvermogen wordt gerekend. Voor de inkomstenbelasting zal dit voorlopig betekenen dat de marge van 5 procent wel wordt toegepast en dat er een belastinglatentie ontstaat in plaats van een afrekening. Met deze belastinglatentie zal vervolgens in de erf- en schenkbelasting wel rekening gehouden moeten worden hetgeen leidt tot het opstellen van twee verschillende berekenbalansen.

Het is daarom ook zeer onpraktisch dat er niet is gekozen voor een uniforme behandelingen binnen deze twee wetten. De NOB suggereert te verzoeken om de afschaffing van de marge in de Successiewet uit te stellen, in het kader van een goede uitvoering.





Amendement over aanpassingen van de BOR

In het amendement 2023/24, 36421, nr. 11 'Gewijzigd amendement van de leden Inge van Dijk en Erkens ter vervanging van dat gedrukt onder nr. 10', wordt een tegemoetkoming geregeld voor aandelenbelangen in oude familiebedrijven die al van vele generaties op generaties zijn overgegaan en daardoor vergaand verwaterd zijn. Op basis van de huidige verwateringsregeling (art. 35c, lid 5 onderdeel b SW 1956 komen deze belangen niet in aanmerking voor de BOR.

Artikel 35c lid 1 sub d verwijst naar lid 9, echter daar lijkt het nieuwe lid 8a mee te worden bedoeld. In het amendement staat (markering aangebracht door NOB):

“Artikel V, onderdeel B wordt als volgt gewijzigd:

1. Na onderdeel 1 worden twee onderdelen ingevoegd, luidende:

1a. In het eerste lid wordt na onderdeel c een onderdeel toegevoegd, luidende:

d. vermogensbestanddelen die bij de erflater of schenker behoorden tot een belang als bedoeld in lid 9, mits het lichaam waarop het belang betrekking heeft een onderneming drijft als bedoeld in onderdeel a, of een medegerechtigdheid houdt als bedoeld in onderdeel b, en waarbij slechts als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt de waarde van deze vermogensbestanddelen voor zover die waarde toerekenbaar is aan bedoelde onderneming of medegerechtigdheid.

1b. Na het vijfde lid, eerste zin, worden drie zinnen ingevoegd, luidende:

De voorwaarde van het minimum van 0,5%, bedoeld in de eerste zin, onderdeel b, geldt niet als de verkrijger van vermogensbestanddelen als bedoeld in het eerste lid, onderdeel c, een bloedverwant in de neergaande lijn is van een van de rechtsvoorgangers, bedoeld in de eerste zin, onderdeel b, onder 1o.

2. Na onderdeel 3 wordt een onderdeel ingevoegd, luidende:

3a. Na het achtste lid wordt een lid ingevoegd, luidende:

8a. er is sprake van een belang als bedoeld in artikel 35c lid 1 onder d Successiewet 1956 indien de erflater of schenker, al dan niet tezamen met zijn partner, en bloed- en aanverwanten in de neergaande lijn van de eerste familiale aandeelhouder, doet blijken voor ten minste een 25% belang in het lichaam te houden.”

Wij begrijpen dat met de toevoeging van 35c lid 1 sub d jo lid 8a Successiewet 1956 wordt beoogd dat belangen in familiebedrijven waarvan de aandelen in box 3 gehouden worden ook in aanmerking komen voor de BOR in de Successiewet 1956. Vereist is in dat geval dat erflater of schenker doet blijken voor ten minste een 25% belang in het lichaam te houden al dan niet tezamen met zijn partner, en bloed- en aanverwanten in de neergaande lijn van de eerste familiale aandeelhouder.





Wij veronderstellen dat hiermee wordt bedoeld dat niet enkel de onderneming van het lichaam waarin het directe belang wordt gehouden in aanmerking komt voor de BOR, maar ook de door dat lichaam gehouden belangen in andere lichamen voor zover sprake is van ondernemingsvermogen. Het verdient aanbeveling om ter verduidelijking van de bedoeling bij lid 1 sub d toe te voegen “direct of indirect”. (Impliciet blijkt dat al uit het feit dat lid 5 (toerekening van indirect gehouden belangen) en lid 6 (de fictie dat indirect gehouden belangen niet worden gerekend tot het ondernemingsvermogen) enkel zien op artikel 35c lid 1 sub c (aanmerkelijk belang))

“d. vermogensbestanddelen die bij de erflater of schenker behoorden tot een direct of indirect belang als bedoeld in lid 9, mits het lichaam waarop het belang betrekking heeft een onderneming drijft als bedoeld in onderdeel a, of een medegerechtigdheid houdt als bedoeld in onderdeel b, en waarbij slechts als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt de waarde van deze vermogensbestanddelen voor zover die waarde toerekenbaar is aan bedoelde onderneming of medegerechtigdheid. “

De term ‘eerste familiere aandeelhouder’ is een nieuw begrip in de BOR. De NOB geeft de suggestie een definitie hiervan op te nemen in de Successiewet 1956. Is op deze belangen ook de bezits –en voortzettingstermijn van toepassing? Deze nieuwe categorie wordt in de betreffende wetsbepalingen niet nader benoemd. Wij kunnen ons voorstellen dat dit wel de bedoeling is van de wetgever.

8. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt verzonden aan de Staatssecretaris van Financiën en op onze website gepubliceerd.⁷

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

⁷ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.

