

Vergaderjaar 2009–2010

32 129

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN	2	7. Wet op de omzetbelasting 1968	16
1. Inleiding	2	7.1. Aanpassing BTW-vrijstelling beroepsonderwijs	16
2. Verbeteren fiscale positie directeur-grotaandeelhouder	2	7.2. Aanpassing BTW-vrijstelling jeugdzorg	17
2.1. Doorschuiffaciliteit bij schenken van aanmerkelijkbelang-aandelen	2	8. Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992	18
2.2. Aanpassing doorschuiffaciliteit vererven van aanmerkelijkbelang-aandelen	2	8.1. Constructiebestrijding in de BPM	18
2.3. Aanpassing betalingsfaciliteit overdracht aanmerkelijkbelang-aandelen	6	8.2. Het opvoeren van auto's	19
2.4. Invoering eenmalige geruisloze inbreng tbs-pand in de nv of bv	7	8.3. Aanpassing berekening BPM bij in- en uitvoer	19
2.5. Openstellen herinvesterings- en kostenegalisatiereserve voor tbs-regeling	8	9. Aanpassing Algemene douanewet	20
2.6. Invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling	8	10. Wet op de Accijns	20
2.7. Uitbreiding betalingsfaciliteit tbs-regeling	9	10.1. Voorkoming voorraadvorming	20
2.8. Versoepeling gebruikelijkloonregeling	9	10.2. Pilot verstrekken blanco accijnszegels	22
3. Wet inkomstenbelasting 2001	10	11. Wet belastingen op milieugrondslag	23
3.1. Toerekening inkomen en vermogen tussen partners bij migratie	10	11.1. Nieuwe belastingvermindering capaciteitstarief in energiebelasting	23
3.2. Goedkeuring voor uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart	10	11.2. Aanpassingen verpakkingenbelasting	23
3.3. Dieetkosten	11	12. Algemene wet inzake rijksbelastingen	24
3.4. Quasi-legaten en andere uitgestelde giften	11	12.1. Aanpassing navordering	24
3.5. Aanpassing overgangsrecht accessoireregeling in IB en LB	12	12.2. Aanpassing naheffing	26
4. Wet op de loonbelasting 1964	12	13. Schriftelijke melding betalingsonmacht	27
4.1. Vakantiebonnen	12	14. Verruiming openbaarheid WOZ-waarde	29
4.2. Versoepeling pensioen in eigen beheer	12	15. EU-aspecten	30
4.3. Loon in, loon over	14	16. Budgettaire aspecten	30
4.4. Reparatie inzake arrest Hoge Raad over internationale pensioenregelingen	14	17. Uitvoeringskosten Belastingdienst	31
5. Versoepeling in de deelnemingsvrijstelling	15	18. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger	31
6. Uitbreiding inhoudingsvrijstelling dividendbelasting	16	II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	35

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

De fiscale wetgeving is constant aan verandering onderhevig. Dit betekent dat voortdurend zowel inhoudelijke wijziging als ook technisch onderhoud van de wetgeving vereist is. Over de opname van de fiscale voorstellen van verschillende aard in verzamelwetten heeft zich in de afgelopen jaren een vaste praktijk ontwikkeld. Naast het Belastingplan 2010 dat vooral ziet op het budgettaire en koopkrachtbeeld voor 2010, bevat het fiscaal pakket Belastingplan 2010 een wetsvoorstel voor overige fiscale maatregelen. In het onderhavig wetsvoorstel gaat het om (deels technische) wijzigingen die in beginsel per 1 januari 2010 moeten ingaan. De meer technische fiscale voorstellen, waarvan inwerkingtreding niet noodzakelijkerwijze verbonden is met de datum van 1 januari, worden opgenomen in een separaat fiscaal onderhoudswetsvoorstel. Het onderhavig wetsvoorstel wijzigt wetten die zich in de volle breedte van het fiscale spectrum bevinden, zowel directe als indirecte belastingen. De hoofdstukken in het algemeen deel van deze toelichting zijn ingedeeld aan de hand van de verschillende belastingwetten.

Aan het slot van het algemeen deel van de toelichting wordt in een aantal hoofdstukken ingegaan op de effecten die aan de voorstellen verbonden zijn. Achtereenvolgens worden behandeld de budgettaire effecten, de EU-aspecten en de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst. De verschillende maatregelen zijn ook langs de lat van de bedrijfs-effectentoets gelegd. De cijfermatige conclusies uit dat proces zijn beschreven in het hoofdstuk gevolgen voor bedrijfsleven en burger.

2. Verbeteren fiscale positie directeur-grotaandeelhouder

De positie van de directeur-grotaandeelhouder (hierna: dga) is belangrijk. Dga's zijn de drijvende kracht achter een belangrijk deel van de ondernemingen in de bv-vorm. Daarmee zijn ze, net als ondernemers in de inkomstenbelasting, van groot belang voor de Nederlandse economie. Op fiscaal gebied en voor de sociale verzekeringen gelden verschillende regelingen ten aanzien van dga's. In de notitie Fiscale positie dga van 29 april 2009 is deze regelgeving tegen het licht gehouden en is een aantal voorstellen gedaan tot vereenvoudiging of verbetering.¹ Deze voorstellen hebben geleid tot de volgende maatregelen, die hierna worden toegelicht:

- doorschuiffaciliteit bij schenken van aanmerkelijkbelang-aandelen;
- aanpassing doorschuiffaciliteit vererven aanmerkelijkbelang-aandelen;
- aanpassing betalingsfaciliteit overdracht aanmerkelijkbelang-aandelen;
- eenmalige geruisloze inbreng tbs-pand in de nv of bv;
- openstellen herinvesteringsreserve en kostenegaliseringsreserve voor de tbs-regeling;
- invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling;
- uitbreiding betalingsfaciliteit tbs-regeling;
- versoepeling gebruikelijkloonregeling.

Hoewel dit pakket een mix is van plussen en minnen, kwalificeert het kabinet de uitkomst van het geheel zeker als een positief pakket waarmee de fiscale positie van de dga verder wordt verbeterd.

2.1. Doorschuiffaciliteit bij schenken van aanmerkelijkbelang-aandelen

Een aandeelhouder die – kort gezegd – al dan niet tezamen met zijn partner een belang van tenminste 5% heeft in een bv of nv, heeft een «aanmerkelijk belang». Bij een aanmerkelijk belang worden alle voordelen, onder aftrek van kosten, belast in box 2 tegen een tarief van 25%.

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 705, nr. 19.

Dit geldt zowel voor reguliere voordelen, zoals dividenden, als voor vervreemdingsvoordelen, zoals bij verkoop.

Het kabinet voert binnen de inkomstenbelasting ten aanzien van het schenken van aanmerkelijkbelang-aandelen (hierna: ab-aandelen), een doorschuiffaciliteit in voor zover de bv een materiële onderneming drijft. Van een schenking is sprake indien de aandelen om niet worden overgedragen. Indien sprake is van een andere gift, dat wil zeggen indien de tegenprestatie lager is dan de waarde in het economisch verkeer van de aandelen, is de nieuwe doorschuifregeling gedeeltelijk van toepassing. Hierna wordt voor beide situaties gesproken over een doorschuifregeling bij schenking.

De achtergrond van de doorschuifregeling bij schenking is dat de aanmerkelijkbelangclaim vanwege het belang van de onbelemmerde voortzetting van de economische bedrijvigheid geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsopvolgingen. Voorts ontstaat met de invoering van een doorschuifregeling bij schenking van ab-aandelen een evenwichtige behandeling van schenken en vererven van ab-aandelen. Door het ontbreken van een faciliteit bij schenking is het thans fiscaal aantrekkelijker om de overdracht van de aandelen uit te stellen tot het overlijden, waarvoor wel een doorschuiffaciliteit bestaat. Een gevolg kan zijn dat de bedrijfsopvolging in bepaalde situaties daarom wordt uitgesteld. Dit is vanuit economisch oogpunt niet wenselijk. Teneinde het beoogde resultaat te bereiken ten aanzien van het overdrachtsmoment zal de doorschuifregeling bij overlijden worden beperkt tot situaties, waarin in de bv een materiële onderneming wordt gedreven. Voor zover in de bv beleggingsvermogen aanwezig is, bestaat er geen bedrijfseconomische reden om bij de vervreemding van de aandelen door schenking of door vererving geruisloos door te schuiven. Met de invoering van een doorschuifregeling bij schenking van ab-aandelen wordt uitvoering gegeven aan een breed gedragen wens van het bedrijfsleven.

Uitwerking doorschuifregeling bij schenking

De overdracht tijdens leven en dus ook de schenking van ab-aandelen vormt een vervreemding. Daarbij wordt de overdrachtprijs gesteld op het bedrag van de tegenprestatie, maar ten minste op de waarde die ten tijde van de vervreemding in het economische verkeer aan de aandelen kan worden toegekend. Ingevolge de voorgestelde doorschuifregeling zal de overdracht tijdens het leven niet als vervreemding worden aangemerkt voor zover in de bv een materiële onderneming wordt gedreven. Voor het deel van de overdrachtprijs dat toerekenbaar is aan het beleggingsvermogen van de vennootschap waarop het belang betrekking heeft, kan geen doorschuiving plaatsvinden. Dit deel vormt een vervreemding waarbij de overdrachtprijs wordt gesteld op de waarde die ten tijde van de schenking in het economische verkeer aan dat deel kan worden toegekend. Een en ander heeft dus tot gevolg dat de doorschuifregeling ook op een gedeelte van de overdracht krachtens schenking van toepassing kan zijn. Dit betekent echter niet dat de overdrager voor de berekening van zijn vervreemdingsvoordeel ook slechts een evenredig deel van zijn verkrijgingsprijs in mindering mag brengen. Voor het bepalen van het vervreemdingsvoordeel mag de overdrager de volledige verkrijgingsprijs van de overgedragen aandelen of winstbewijzen in aanmerking nemen, maar maximaal het bedrag van de door hem in aanmerking te nemen overdrachtprijs. Er kan dus geen aanmerkelijkbelangverlies ontstaan. De verkrijgingsprijs die niet in aanmerking is genomen bij de overdrager, wordt doorgeschoven naar de begiftigde. Voor zover de doorschuifregeling niet is toegepast, geldt als verkrijgingsprijs bij de verkrijger op grond van de hoofdregel de waarde in het economische verkeer. De

werking van de doorschuiffaciliteit bij een schenking wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 1

Belastingplichtige A bezit alle aandelen in X-bv. De waarde van de aandelen in X-bv bedraagt 1 000, waarvan 800 toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen en 200 aan het beleggingsvermogen van X-bv. Zijn verkrijgingsprijs bedraagt 300. A schenkt alle aandelen in X-bv aan zijn zoon B. De overdracht krachtens schenking vormt een vervreemding van de aandelen voor de waarde in het economische verkeer, zijnde 1 000. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen ad 800 wordt bij toepassing van de doorschuifregeling geen vervreemding geconstateerd. Resteert een vervreemding voor het deel dat ziet op het beleggingsvermogen ad 200. A kan van zijn verkrijgingsprijs 200 hierop in mindering brengen, waardoor per saldo bij A geen vervreemdingvoordeel wordt geconstateerd. Hierna heeft A nog 100 aan verkrijgingsprijs over. Dat gedeelte van de verkrijgingsprijs wordt doorgeschoven naar B. De verkrijgingsprijs voor B bedraagt 300, bestaande uit 200 voor het deel van de overdracht dat bij A een vervreemding vormt plus 100, zijnde het restant verkrijgingsprijs van A dat wordt doorgeschoven.

Indien een tegenprestatie wordt ontvangen die lager is dan de waarde in het economische verkeer van de aandelen, is voor het deel waarvoor geen tegenprestatie is ontvangen sprake van een andere gift. De tegenprestatie wordt daarbij zoveel mogelijk toegerekend aan de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen van de bv. Voor zover de tegenprestatie de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen in de bv overtreft, heeft de tegenprestatie tot gevolg dat de doorschuifregeling voor het deel van de waarde in het economische verkeer van de aandelen dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen van de bv, niet kan worden toegepast. De tegenprestatie kan dan namelijk worden aangewend om de verschuldigde inkomstenbelasting over dat deel te voldoen. Indien de tegenprestatie wordt schuldig gebleven, is in een betalingsfaciliteit voorzien.

De doorschuiffaciliteit bij een gift wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 2

Dezelfde uitgangpositie als in voorbeeld 1, maar nu verkoopt A alle aandelen in X-bv aan B voor 750. Ook deze overdracht vormt een vervreemding van de aandelen voor de waarde in het economische verkeer, zijnde 1 000. De ontvangen tegenprestatie ad 750 wordt zoveel mogelijk toegerekend aan de waarde in het economische verkeer van de aandelen voor zover toerekenbaar aan het beleggingsvermogen van X-bv. Het beleggingsdeel is 200, zodat van de tegenprestatie 200 hieraan wordt toegerekend. Het restant van de tegenprestatie is 550 en dat wordt aan het ondernemingsvermogendeel toegerekend. Voor het deel van de waarde in het economische verkeer van de aandelen dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen (800) wordt bij toepassing van de doorschuifregeling geen vervreemding geconstateerd, voor zover voor dat deel geen tegenprestatie is ontvangen. Voor dit deel is 550 als tegenprestatie, zodat voor 250 (de gift) bij toepassing van de doorschuifregeling de vervreemding wordt teruggenomen. Bij A resteert een vervreemding voor 750. De schenker kan zijn volledige verkrijgingsprijs (300) hierop in mindering brengen, waardoor per saldo bij A een vervreemdingvoordeel wordt geconstateerd ten bedrage van 450. De verkrijgingsprijs voor B bedraagt 750, zijnde het deel van de overdracht dat bij A een vervreemding vormt. Omdat A zijn volledige verkrijgingsprijs in aanmerking heeft genomen, wordt geen verkrijgingsprijs van A doorgeschoven naar B.

De voorgestelde doorschuifregeling werkt dus als volgt uit:

- indien geen sprake is van een schenking of een andere gift, moet er worden afgerekend;

- indien sprake is van een schenking, moet er over de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen worden afgerekend en kan de waarde van de aandelen toerekenbaar aan de materiële onderneming worden doorgeschoven;
- indien sprake is van een andere gift, moet er over de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen worden afgerekend, alsmede over hetgeen meer wordt ontvangen dan die waarde.

Materiële ondernemingstoets

Met de materiële ondernemingstoets wordt de doorschuifregeling bij schenking toegesneden op het faciliteren van de overgang van «echt ondernemingsvermogen». De wetgeving wordt zo geformuleerd dat reële bedrijfsopvolgingen wel worden gefaciliteerd en andere gevallen niet. Daarbij is gedetailleerde wetgeving niet altijd te vermijden. Om zoveel mogelijk eenduidigheid in wetgeving te bereiken en daarmee te voorkomen dat bij een schenking van ab-aandelen de doorschuifregeling wel van toepassing is en de faciliteiten in de Successiewet 1956 niet, laat het kabinet de definitie van een reële bedrijfsopvolging zoveel mogelijk aansluiten bij de voorstellen die daartoe zijn gedaan in het wetsvoorstel tot Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (hierna: wetsvoorstel wijziging Successiewet).¹ Dit betekent bijvoorbeeld dat voor de materiële ondernemingstoets wordt aangesloten bij het IB-ondernemingsbegrip, zodat de doorschuifregeling ook rechtsvorm-neutraal zal zijn. Overigens kan het wel zo zijn dat er redenen zijn om soms af te wijken van hetgeen is voorgesteld in het wetsvoorstel wijziging Successiewet. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het verschil in de aard van de heffing of de aard van de faciliteiten, dan wel omdat er voor is gekozen meer aan te sluiten bij de doorschuifregelingen in de IB-winstsfeer. Met de aansluiting bij het wetsvoorstel wijziging Successiewet wordt ook bereikt dat verdere administratieve lasten zo veel mogelijk worden beperkt. Ook komt dit de eenvoud in de uitvoering ten goede.

Het faciliteren van reële bedrijfsopvolgingen wordt onder meer met de volgende voorgestelde maatregelen gerealiseerd:

- voor de materiële ondernemingstoets wordt het IB-ondernemingsbegrip gehanteerd;
- als voorwaarde wordt gesteld dat de verkrijger gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de verkrijging als bestuurder in dienstbetrekking is van de vennootschap waarin hij het aanmerkelijk belang verkrijgt, zodat in dat opzicht wordt aangesloten bij de soortgelijke voorwaarde voor toepassing van de doorschuifregeling bij leven in de winstsfeer;
- de doorschuifregeling wordt niet opengesteld voor een aanmerkelijk belang op grond van de meetrekregeling², zodat recht wordt gedaan aan de achtergrond van de doorschuifregeling;
- op de overdracht van preferente aandelen, of ingeval door de vennootschap een medegerechtigheid wordt gehouden, kan de doorschuifregeling alleen worden toegepast indien deze zijn ontstaan als gevolg van een gefaseerde bedrijfsoverdracht;
- voor indirecte belangen kunnen de bezittingen en schulden voor toepassing van de materiële ondernemingstoets aan de vennootschap worden toegerekend op basis van kwantitatieve criteria, zodat indirecte belangen zoveel als mogelijk gelijk worden behandeld als directe belangen;
- om redenen van doelmatigheid kan beleggingsvermogen voor toepassing van de regeling tot maximaal 5% van de waarde van het ondernemingsvermogen van de vennootschap als ondernemingsvermogen worden aangemerkt, en
- de doorschuifregeling geldt ongeacht of de overdracht binnen een bepaalde familiekring plaatsvindt.

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 930.

² De meetrekregeling zorgt ervoor dat aandelen of winstbewijzen van familie in de rechte lijn van een «echte» aanmerkelijkbelanghouder in de aanmerkelijkbelangregeling worden getrokken. Deze bepaling is in de wet opgenomen om misbruik te voorkomen. Daarmee zijn deze meegetrokken aanmerkelijkbelanghouders nog geen ondernemers en bestaat er geen reden om hen voor de doorschuifregeling in aanmerking te laten komen.

Verkrijger die buiten Nederland woont

De aanmerkelijkbelangclaim kan met toepassing van de doorschuifregeling alleen worden doorgeschoven mits de verkrijger een binnenlandse belastingplichtige is. In geval van een niet in Nederland woonachtige verkrijger wordt – conform de systematiek die geldt bij vererven – aan de schenker een conserverende aanslag opgelegd. Als gedurende de tienjaarsperiode geen zogenoemde verboden handeling (bijvoorbeeld vervreemden van de aandelen) plaatsvindt, volgt kwijtschelding van de conserverende aanslag. Indien de aandelen binnen de tienjaarsperiode door een binnenlandse belastingplichtige onder algemene titel of krachtens schenking of andere gift worden verkregen, dan wel de niet in Nederland woonachtige verkrijger binnen die periode in Nederland gaat wonen, is de situatie te vergelijken met de situatie dat de aandelen rechtstreeks door een binnenlandse belastingplichtige zijn verkregen met toepassing van de doorschuifregeling. Om tot een vergelijkbaar resultaat te komen, zullen regels worden gesteld met betrekking tot de verkrijgingsprijs en met betrekking tot een vermindering van de opgelegde conserverende aanslag. Hierbij wordt opgemerkt dat de ontwikkelingen in de praktijk nauwlettend zullen worden gevolgd. Voor zover zou blijken dat de in dit wetsvoorstel voorstelde maatregelen aanpassing behoeven, bijvoorbeeld om onbedoeld ontwijkgedrag te voorkomen, zullen daartoe door het kabinet aanvullende voorstellen worden gedaan. In samenhang met de nieuwe conserverende aanslag bij schenking van ab-aandelen aan een verkrijger die buiten Nederland woont, wordt een nieuwe aansprakelijkheid geïntroduceerd in de Invorderingswet 1990. Indien de aanslag invorderbaar is geworden omdat het uitstel van betaling tussentijds is beëindigd en de schenker – die in Nederland woont – geen verhaalsmogelijkheden biedt, kan de verkrijger in het buitenland aansprakelijk worden gesteld voor de belastingschuld van de schenker.

2.2. Aanpassing doorschuiffaciliteit vererven van aanmerkelijkbelang-aandelen

Om een gelijkschakeling van de fiscale behandeling van schenken en vererven van ab-aandelen te verkrijgen, past het kabinet de doorschuiffaciliteit bij vererven van ab-aandelen voortaan toe voor zover de bv een materiële onderneming drijft. Deze eis wordt thans niet gesteld. Een dergelijke voorwaarde komt overeen met de doorschuiffaciliteit bij overlijden in de winstsfeer, omdat deze naar haar aard ook is beperkt tot het IB-ondernemingsvermogen. Eventuele overtollige middelen zijn gedurende het leven van de IB-ondernemer al verplicht naar privé overgegaan. De systematiek van de regeling en de voorwaarden waaraan voldaan moet worden, zijn gelijklopend aan de doorschuifregeling voor schenken van ab-aandelen. Een verschil is dat een eventuele tegenprestatie in verervingssituaties, zoals bij een legaat tegen de waarde van de inbreng, gelijk de bestaande doorschuifregeling bij vererving geen gevolgen heeft voor toepassing van de doorschuifregeling. Voorts geldt niet de voorwaarde dat de verkrijger reeds gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de vervreemding als bestuurder in dienstbetrekking is van de vennootschap waarin hij het aanmerkelijk belang verkrijgt. Een dergelijke voorwaarde wordt namelijk ook niet gesteld voor de doorschuifregeling bij overlijden van de ondernemer in de winstsfeer.

Zoals hiervoor aangegeven, vindt de doorschuiffaciliteit bij vererven van ab-aandelen voortaan geen toepassing meer ter zake van het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen. In betreffende situaties zal afgerekend moeten worden over de waarde van het aanmerkelijk belang voor zover toerekenbaar aan het beleggingsvermogen. Als vervolgens (een deel van) dat beleggingsvermogen kort na het overlijden in de vorm van dividend wordt uitgekeerd (bijvoorbeeld om de

inkomstenbelastingsschuld van erflater te voldoen), zou zonder nadere regelgeving over dat dividend inkomstenbelasting verschuldigd zijn. Het zou er derhalve op neer komen dat er materieel dubbel zou worden geheven over dezelfde grondslag. Daarom voert het kabinet een maatregel in waarmee deze dubbele heffing wordt voorkomen. Deze maatregel houdt in dat op verzoek het dividend niet wordt belast, mits het dividend wordt afgeboekt op de verkrijgingsprijs van de krachtens erfrecht verkregen aandelen. Toepassing is alleen mogelijk voor zover het dividend niet uitgaat boven het bedrag dat bij de erflater ter zake van de overgang krachtens erfrecht als inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking is genomen.

Aangezien in geval van vererven wordt aangesloten bij het IB-ondernemingsbegrip, zal het houden van een vordering door een bv geen onderneming vormen. Dit is ook niet het geval als deze vordering in het kader van de bedrijfsopvolging is ontstaan als gevolg van de overdracht van een werkmaatschappij aan bijvoorbeeld (de vennootschap van) een kind tegen schuldigerkenning van de koopsom. Na de aanpassing van de doorschuifregeling bij vererving van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen is zonder nadere regelgeving in deze situatie IB-heffing verschuldigd over de in de waarde van de aandelen of winstbewijzen tot uitdrukking komende vordering inclusief eventuele bijgeschreven rente. De verschuldigde IB-heffing doorkruist dan de bestaande rechtspositie en zou een onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid in de weg kunnen staan. Voor op 31 december 2009 bestaande situaties wordt daarom een overgangsmaatregel opgenomen. De vordering op het kind dat de aandelen of winstbewijzen erft, of op de vennootschap waarin hij, direct of indirect een aanmerkelijk belang heeft, wordt fictief aangemerkt als ondernemingsvermogen naar verhouding van het ondernemingsvermogen van de werkmaatschappij ten tijde van het overlijden. Eventueel beleggingsvermogen van de werkmaatschappij kan immers worden aangewend om de schuldig gebleven koopsom te voldoen.

Overigens wordt een vervreemding die plaatsvindt als gevolg van een verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar na overlijden, in haar geheel niet als een vervreemding aangemerkt. Bij de verdeling hoeft dus, om uitvoeringstechnische redenen, niet opnieuw een splitsing in het ondernemingsvermogen en het beleggingsvermogen gemaakt te worden. Een aantal meer technische maatregelen wordt alleen toegelicht in het artikelsgewijze deel van de toelichting.

2.3. Aanpassing betalingsfaciliteit overdracht aanmerkelijkbelang-aandelen

Het kabinet wijzigt de uitstelfaciliteit voor de verschuldigde inkomstenbelasting bij overdracht van ab-aandelen aan een verkrijger binnen de familiekring door schenking of schuldig blijven van de overdrachtprijs op drie onderdelen. Op grond van deze faciliteit wordt thans uitstel van betaling verleend voor de verschuldigde inkomstenbelasting bij overdracht van ab-aandelen binnen de familiekring door schenking of waarbij de overdrachtprijs wordt schuldig gebleven. Voor ten hoogste tien jaren kan uitstel van betaling worden verkregen.

Het kabinet laat de beperking tot de familiekring vervallen om zodoende gebruik van de faciliteit ook mogelijk te maken bij bedrijfsopvolging buiten de familiesfeer, bijvoorbeeld door een werknemer. Daarnaast zal de uitstelfaciliteit worden beperkt tot situaties van overdracht van ab-aandelen tegen schuldigerkenning nu er voor schenken van een ab-aandelen een doorschuifregeling wordt geïntroduceerd. Ingeval niet de dga zelf

maar zijn houdstervennootschap de aandelen voor een lagere prijs dan de waarde in het economische verkeer overdraagt, wordt bij de dga een dividenduitdeling geconstateerd. Dit is een regulier voordeel waarop de doorschuifregeling niet kan worden toegepast. Daarom wordt voor deze situaties de wet aangepast, zodat voor de inkomstenbelastingheffing die samenhangt met de dividenduitdeling uitstel van betaling kan worden verkregen.

2.4. Invoering eenmalige geruisloze inbreng tbs-pand in de nv of bv

Met de invoering van de Wet IB 2001 is de terbeschikkingstellingsregeling (hierna: tbs-regeling) geïntroduceerd. De tbs-regeling houdt in dat de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan een nv of bv waarin de belastingplichtige of een naast familielid een aanmerkelijk belang heeft, wordt belast in box 1 als resultaat uit overige werkzaamheden. Een pand dat vóór 2001 ter beschikking was gesteld aan de bv, is met ingang van 1 januari 2001 automatisch in de tbs-regeling terecht gekomen. Indien men het ter beschikking gestelde pand vervolgens zou willen overdragen aan de «eigen» bv, leidt deze overdracht tot de heffing van inkomsten- en overdrachtsbelasting.

Teneinde de tbs-regeling te verzachten opent het kabinet daarom de mogelijkheid om een ter beschikking gesteld pand in te brengen in een nv of bv zonder heffing van inkomstenbelasting (door middel van doorschuiving van de boekwaarde) en zonder heffing van overdrachtsbelasting. Hierbij wordt overigens niet de voorwaarde gesteld dat het pand reeds vóór 2001 ter beschikking is gesteld. De faciliteit geldt voor de periode van één jaar, te weten gedurende 2010. Gedurende deze periode kan men ervoor kiezen om het ter beschikking gestelde pand (alsnog) in te brengen in een nv of bv. Het kabinet ziet geen aanleiding om deze faciliteit voor een langere periode of permanent te laten gelden. Voor situaties die zijn ontstaan na 2001 geldt immers dat men er voor kan kiezen om het pand direct onder te brengen bij de vennootschap waardoor de tbs-regeling niet in beeld komt. Om de faciliteit toe te kunnen passen dient de belastingplichtige die het pand inbrengt na de inbreng ten minste 90% van het totaal geplaatste aandelenkapitaal te bezitten in de vennootschap waarin de onroerende zaak is ingebracht. In tegenstelling tot wat in de notitie Fiscale positie dga is aangegeven, is het voor de toepassing van de faciliteit niet noodzakelijk dat de bv waarin het pand wordt ingebracht een materiële onderneming drijft.

2.5. Openstellen herinvesterings- en kostenegalisatiereserve voor tbs-regeling

De toepassing van ondernemings- en ondernemersfaciliteiten binnen de tbs-regeling ligt niet voor de hand. In geval van een terbeschikkingstelling is namelijk geen sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Verder geldt dat de factor arbeid doorgaans ontoereikend zal zijn bij de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen. Tevens kunnen bepaalde faciliteiten naar hun aard niet worden toegepast, zoals bijvoorbeeld de landbouwvrijstelling en de investeringsaftrek die niet gelden bij de terbeschikkingstelling aan een ander. Zoals in de notitie Fiscale positie dga is aangegeven is het echter niet bezwaarlijk dat de herinvesteringsreserve en de kostenegalisatiereserve ook gelden voor de tbs-regeling. Daarom maakt het kabinet het mogelijk dat belastingplichtigen die resultaat genieten op grond van de tbs-regeling een herinvesteringsreserve en een kostenegalisatiereserve kunnen vormen.

2.6. Invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling

De tbs-regeling heeft als doel het voorkomen van arbitrage tussen de verschillende boxen en het streven naar een beter evenwicht in fiscale behandeling tussen enerzijds ondernemers in de inkomstenbelasting en anderzijds ab-houders. Ten aanzien van dit laatste punt wordt er regelmatig kritiek geuit. Vanaf 1 januari 2007 zijn de tarieven van de vennootschapsbelasting namelijk aanzienlijk verlaagd. Voor de ondernemer die voldoet aan het uren criterium is de MKB-winstvrijstelling ingevoerd. Omdat de terbeschikkingsteller geen recht heeft op de MKB-winstvrijstelling en het effectieve tarief voor de tbs-regeling niet is aangepast, ontstaat een verschil in fiscale behandeling tussen de terbeschikkingsteller die een bepaald vermogensbestanddeel verwerft en de bv of IB-ondernemer die het vermogensbestanddeel verwerft. Dit verschil is groter geworden door de verhoging van de MKB-winstvrijstelling per 1 januari 2009. Om die reden voert het kabinet een terbeschikkingstellingsvrijstelling in. Deze vrijstelling is vergelijkbaar met de MKB-winstvrijstelling die geldt in de ondernemings sfeer.

2.7. Uitbreiding betalingsfaciliteit tbs-regeling

In de Invorderingswet 1990 is geregeld dat een terbeschikkingsteller uitstel van betaling van verschuldigde inkomstenbelasting krijgt voor ten hoogste tien jaar in de situatie waarbij de terbeschikkingstelling wordt beëindigd zonder dat de ter beschikking gestelde zaak wordt vervreemd. Zoals aangekondigd in de notitie Fiscale positie dga maakt het kabinet deze faciliteit toegankelijker door de vermogenstoets te laten vervallen. Verder is de reikwijdte van de betalingsfaciliteit uitgebreid. Het kabinet introduceert namelijk een betalingsfaciliteit voor de inkomstenbelasting die is verschuldigd bij beëindiging van een terbeschikkingstelling van een zaak wegens een vervreemding van de ter beschikking gestelde zaak aan een natuurlijk persoon of een rechtspersoon indien die persoon de overdrachtsprijs schuldig is gebleven of de zaak geschonken heeft gekregen. Daarmee introduceert het kabinet dus een nieuwe tegemoetkoming voor gevallen waarin niet (direct) de nodige middelen worden verkregen om de verschuldigde belasting te voldoen.

2.8. Versoepeling gebruikelijkloonregeling

Zoals aangekondigd in de notitie Fiscale positie dga laat het kabinet de gebruikelijkloonregeling met ingang van 1 januari 2010 buiten toepassing als het gebruikelijke loon niet hoger is dan € 5 000 per jaar.¹ Hierbij wordt voor concernstructuren (de aanmerkelijkbelanghouder met een holding-bv die belangen in werkmaatschappijen houdt) de grens van € 5 000 niet per vennootschap getoetst, maar geldt deze voor alle werkzaamheden die de directeur-groootaandeelhouder voor het concern verricht. Met dit voorstel komt het kabinet tegemoet aan het bezwaar dat de gebruikelijkloonregeling tot onevenredig zware administratieve lasten leidt als het gebruikelijke loon erg laag is. Als dat lage loon wel wordt betaald, is dat uiteraard wel onderworpen aan de loonbelasting.

Tevens wordt de gebruikelijkloonregeling gestroomlijnd. Thans is de gebruikelijkloonregeling van toepassing als iemand arbeid verricht voor een lichaam waarin hij een aanmerkelijk belang heeft, dan wel waaraan hij vermogensbestanddelen ter beschikking stelt. Voortaan wordt de gebruikelijkloonregeling van toepassing als iemand arbeid verricht voor een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft. De gebruikelijkloonregeling wordt (behalve met betrekking tot de grens van € 5 000) uitdrukkelijk per lichaam toegepast. In concernverhoudingen blijft het echter mogelijk bij één lichaam het loon te verantwoorden dat gebrui-

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 705, nr. 19, blz. 10.

kelijk is ten opzichte van de totale arbeidsprestatie voor alle concernvennootschappen. In alle bepalingen waarbij de gebruikelijkloonregeling aan de orde is, wordt voortaan de term lichaam gebruikt. In enkele bepalingen wordt nu namelijk nog de term vennootschap gebruikt. Ten slotte wordt een meer technische maatregel alleen in het artikelsgewijze deel van de toelichting toegelicht.

3. Wet inkomstenbelasting 2001

3.1. Toerekening inkomen en vermogen tussen partners bij migratie

In de Fiscale onderhoudswet 2007 is als gevolg van het amendement Irrgang c.s. de mogelijkheid van toerekening tussen partners van vermogensbestanddelen in box 3 in het jaar van overlijden, emigratie of immigratie vervallen.¹ Met dit amendement is beoogd de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 6 september 2006 te repareren.² Hoewel het arrest primair zag op gevallen van overlijden, geldt het vervallen van de mogelijkheid van toerekening in box 3 ook voor partners die migreren. De uitwerking van de als gevolg van het amendement per 1 januari 2008 ingevoerde wetswijziging blijkt echter in de praktijk voor laatstgenoemde groep belastingplichtigen – migrerende partners – tot ongewenste gevolgen te leiden. Zo kan het ontbreken van de toerekeningsmogelijkheid in het jaar van aankomst en vertrek leiden tot een aanslag inkomstenbelasting voor alleen box 3, terwijl in de tussenliggende jaren – waarin de mogelijkheid van toerekening wel bestaat – geen sprake is van aangifteplicht bij die partner. Een goede onderbouwing voor dit onderscheid ontbreekt. Vanuit de praktijk zijn bovendien meerdere verzoeken gedaan om deze afwijkende behandeling in het jaar van aankomst en vertrek op te heffen. Tot slot leidt deze situatie tot een aanvullende werkstroom die bijvoorbeeld bestaat uit het eenmalig beschrijven van belastingplichtigen en het indienen en afhandelen van aangiften. Dit acht het kabinet voor zowel de burger als de Belastingdienst ongewenst.

Het kabinet maakt dan ook de toerekening van box 3 inkomen tussen partners weer mogelijk voor migranten in het jaar van aankomst en vertrek voor de periode waarin beide partners binnenlands belastingplichtig zijn, mits de periode van binnenlandse belastingplicht gelijktijdig aanvangt en eindigt. Hiermee wordt een nieuw heffingslek voorkomen, namelijk toerekening van vermogen aan de partner voor wie een bepaalde peildatum niet van toepassing is. Eenzelfde uitwerking beoogt het kabinet voor de mogelijkheid van toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen (in box 1, box 2 en de persoonsgebonden aftrek) in het jaar van migratie. Ter voorkoming van heffingslekken geldt ook hiervoor dat toerekening tussen partners mogelijk is in het jaar van aankomst en vertrek voor de periode waarin beide partners binnenlands belastingplichtig zijn mits de periode van binnenlandse belastingplicht gelijktijdig aanvangt en eindigt. Deze uitwerking is nu nog opgenomen in een beleidsbesluit, maar wordt met deze wijziging gecodificeerd.³ Het desbetreffende onderdeel in het beleidsbesluit zal als gevolg daarvan per 1 januari 2010 vervallen. Wellicht ten overvloede wordt nog opgemerkt dat voor de situatie van overlijden niets verandert. In het jaar van overlijden is toerekening van box 3 vermogen niet mogelijk.

3.2. Goedkeuring voor uitbreiding faciliteiten zeescheepvaart

Teneinde het Nederlandse fiscale zeescheepvaartpakket in de breedte aantrekkelijker te maken, regelt het Belastingplan 2009 dat de grondslag van de tonnageregeling voor grotere schepen en voor als scheepsmanager werkzame ondernemers wordt verlaagd. Deze wijzigingen van de tonnageregeling betreffen een intensivering van reeds goedgekeurde

¹ Kamerstukken II 2006/07, 30 943, nr. 9.

² HR 6 september 2006, BNB 2007/72.

³ Beleidsbesluit van 12 december 2007, nr. CPP2007/2793M, Stcrt. 2008/1.

staatssteun en moesten derhalve ter goedkeuring worden voorgelegd aan de Europese Commissie. In het Belastingplan 2009 is daarom voorzien in inwerkingtreding bij koninklijk besluit en in de mogelijkheid van inwerkingtreding met terugwerkende kracht. De Europese Commissie heeft in haar beschikking de bovengenoemde wijzigingen van de tonnageregeling met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2009 goedgekeurd.¹ De beschikking bevat tevens de nadere voorwaarde dat de voorgestelde grondslag van € 0,50 per 1 000 nettoton per dag voor schepen boven de 50 000 nettoton slechts geldt voor nieuwe schepen of schepen die ten minste gedurende de laatste vijf jaar voor hun toetreding tot de tonnageregeling onder de vlag van een derde land waren geregistreerd. Met deze nadere voorwaarde wil de Europese Commissie voorkomen dat de invoering van de nieuwe lage grondslag voor grote schepen in de tonnageregeling het omvlaggen van grote schepen uit andere lidstaten in de hand zou kunnen werken. Tevens heeft de Europese Commissie aangegeven dat de maatregelen na tien jaar opnieuw dienen te worden aangemeld.

Het onderhavige wetsvoorstel regelt de aanpassing van het Belastingplan 2009 aan deze nadere voorwaarde van de Europese Commissie. Tevens wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om de wijze van inwerkingtreding van dat onderdeel aan te passen.

3.3. Dieetkosten

Binnen de regeling uitgaven voor specifieke zorgkosten komen dieetkosten voor aftrek in aanmerking mits sprake is van een op medisch voorschrift gehouden dieet dat is opgenomen in de zogenoemde dieetkostentabel. Eén van de voorwaarden voor aftrek is dat men beschikt over de zogenoemde dieetverklaring, die dus door een arts moet zijn afgegeven. Bij de in de dieetkostentabel opgenomen diëten blijkt in de meeste gevallen een diëtist betrokken te zijn. De rol van de arts is dan doorgaans beperkt tot het verwijzen van de patiënt naar de diëtist. Voor de dieetverklaring moet de patiënt zich echter steeds richten tot de arts, terwijl de diëtist het te volgen dieet vaststelt en daarmee de inhoud voor die verklaring moet leveren. Het verkrijgen van de benodigde dieetverklaring is daarmee voor de patiënt onnodig bewerkelijk en ook voor de arts en diëtist leidt dit tot onnodige werkstromen. Bovendien zal in de toekomst naar verwachting een verwijzing van een arts naar een diëtist niet langer nodig zijn om onder behandeling van een diëtist te komen. Met het oog daarop ligt het dan ook niet voor de hand om het afgeven van een dieetverklaring door een arts als voorwaarde voor aftrek te stellen. Daarom wijzigt het kabinet de dieetkostenaftrek zodanig dat deze ook wordt verleend wanneer de dieetverklaring is afgegeven door een diëtist en het desbetreffende dieet voorkomt in de dieetkostentabel.

3.4. Quasi-legaten en andere uitgestelde giften

Onder de huidige wet is het mogelijk om giftenaftrek te krijgen voor giften die materieel pas effect sorteren op een veel later tijdstip, bijvoorbeeld bij het overlijden van de schenker. Dat komt doordat giften die schuldig worden gebleven, ook al voor aftrek in aanmerking kunnen komen als het schuldig gebleven bedrag rentedragend is geworden. Daardoor kan de giftenaftrek enerzijds sterk naar voren worden gehaald en anderzijds giftenaftrek worden gecreëerd voor een schenking ter zake des doods, die materieel niet verschilt van een legaat. Hiermee wordt het doel van de giftenaftrek ver voorbij gestreefd. Dit doel is namelijk te bevorderen dat iemand tijdens zijn leven vermogen doet toekomen aan algemeen nuttige instellingen en verenigingen door tegenover de opoffering van dat vermogen een fiscale faciliteit te stellen. Als dat vermogen feitelijk pas na iemands overlijden overgaat, is er geen sprake van een opoffering door

¹ Beschikking C (2009) 1482 van 10 maart 2009 inzake steunmaatregel N 457/2008.

de betrokkene en is er ook geen aanleiding om een fiscale faciliteit te verlenen. Ook wanneer een gift (materieel) schuldig wordt gebleven, is er geen sprake van een opoffering tot het moment dat de gift daadwerkelijk wordt betaald. Het zal dan ook niet langer mogelijk zijn een schuldig gebleven gift af te trekken op het moment dat deze rentedragend wordt. In aanvulling daarop zal het bij of na overlijden (of op een daarmee samenhangend tijdstip) doen van een gift niet meer als aftrekbare gift worden aangemerkt, waardoor niet langer giftenaftrek voor een schenking ter zake des doods mogelijk is.

3.5. Aanpassing overgangsrecht accessoireregeling in IB en LB

Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2009 is het amendement Cramer aangenomen.¹ Abusievelijk is de aanpassing van de leeftijdsgrens niet meegenomen in het overgangsrecht in verband met de accessoireregeling. Onderhavig wetsvoorstel herstelt dit. De aanpassing wordt nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting.

4. Wet op de loonbelasting 1964

4.1. Vakantiebonnen

Het verschil in waardering tussen vakantiebonnen en vakantiegeld heeft in de vak- en publiekspers in de zomer van 1997 nogal wat stof doen opwaaien. Sindsdien is het verschil in deze waardering geleidelijk opgelost. De waardering van de aanspraak op vakantiebonnen, vakantietoeslagbonnen of daarmee overeenkomende aanspraken uit regelingen die dateren van vóór 1997, is in de afgelopen jaren stapsgewijs verhoogd van 75% van de nominale waarde in 1997 tot 97,5% in 2009. Een structurele regeling in de vorm van een waarderingsregel in de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) vormt de afronding van dit proces. Het kabinet verhoogt de waardering van de aanspraak op vakantiebonnen naar 99% van de nominale waarde. Waardering op 99% van de nominale waarde komt tegemoet aan het liquiditeitsnadeel dat werknemers met vakantiebonnen (belast bij toekenning) ondervinden ten opzichte van werknemers met vakantiegeld (belast bij uitbetaling).

4.2. Versoepeling pensioen in eigen beheer

De Wet LB 1964 biedt directeur-grotaandeelhouders (hierna: dga's) als bedoeld in de Pensioenwet de mogelijkheid om pensioen in eigen beheer op te bouwen. Dat wil zeggen dat de uitvoering van de pensioenregeling niet plaatsvindt door een professionele (pensioen)verzekeraar, maar dat zij plaatsvindt door een ander lichaam. Het kan dan gaan om een lichaam dat ook de materiële onderneming van de dga drijft (intern eigen beheer). In de praktijk vindt de uitvoering van de pensioenovereenkomst met de dga veelal plaats door een afzonderlijk, door diezelfde dga beheerd pensioenlichaam, vaak de persoonlijke holdingvennootschap, een afzonderlijke pensioenvennootschap of een pensioenstichting (extern eigen beheer). In voorkomende gevallen wordt (een deel van) de aan dat pensioenlichaam betaalde pensioenpremie vervolgens weer teruggeleend aan het lichaam dat de materiële onderneming drijft. De pensioenopbouw in eigen beheer voorziet hiermee in de maatschappelijke behoefte dat premies ten behoeve van het pensioen voor de dga kunnen worden gebruikt voor de financiering van de onderneming.

Aan het opbouwen van een pensioen in eigen beheer stelt de Wet LB 1964 verschillende voorwaarden. Eén van die voorwaarden is dat het eigenbeheerlichaam in Nederland is gevestigd. Voorts dient de opgebouwde pensioenverplichting voor de heffing van de vennootschapsbelasting door

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 70.

het eigen-beheerlichaam te worden gerekend tot het binnenlandse ondernemingsvermogen.

Met betrekking tot genoemde twee voorwaarden bestaat twijfel over de verenigbaarheid daarvan met de vrijheid van vestiging als bedoeld in het EG-Verdrag en de EER-Overeenkomst. Het kabinet acht die twijfel ongewenst. Om die reden laat het kabinet voortaan ook eigen-beheerlichamen die zijn gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie, of in een bij ministeriële regeling aangewezen andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, als pensioenverzekeraar van een dga toe. Hierbij geldt de voorwaarde dat de pensioenverplichting ook wordt gerekend tot het binnenlandse ondernemingsvermogen van die lidstaat onderscheidenlijk staat (hierna: EU/EER eigen-beheerlichamen).

Voor deze EU/EER eigen-beheerlichamen zullen vanzelfsprekend dezelfde uitgangspunten gaan gelden als voor binnenlandse eigen-beheerlichamen. Dat betekent allereerst dat de EU/EER eigen-beheerlichamen – net als de in Nederland gevestigde eigen-beheerlichamen – rechtens en feitelijk moeten zijn onderworpen aan een belasting naar de winst. Het lichaam moet hierbij aannemelijk maken, onderworpen te zijn aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Om voor EU/EER eigen-beheerlichamen een soortgelijk stelsel van fiscaal toezicht te realiseren, voert het kabinet voor deze lichamen bovendien een aanwijzingsregeling in die overeenkomt met de reeds bestaande regeling op grond waarvan pensioenfondsen en lichamen die bevoegd het verzekeringsbedrijf uitoefenen, worden aangewezen indien zij de pensioenverplichting niet tot Nederlands ondernemingsvermogen rekenen. Op grond van de voorgestelde regeling moet het aan te wijzen eigen-beheerlichaam zich tegenover de inspecteur verplichten: (i) te voldoen aan voorwaarden met betrekking tot het verschaffen van inlichtingen over de uitvoering van de regeling en de bepaling van de winst van het lichaam, en (ii) ingevolge een overeenkomst met de ontvanger aansprakelijkheid aanvaarden voor de invordering van de belasting die door de dga is verschuldigd en die alleen wordt ingevorderd bij bepaalde met name genoemde onregelmatige handelingen ter zake van het pensioen (zoals afkoop).

Het kabinet is van oordeel dat door bovenstaande uitbreiding van toegelaten aanbieders met EU/EER eigen-beheerlichamen niet voor twijfel vatbaar is dat de regeling voor pensioen in eigen beheer voldoet aan de eisen die het Europese recht stelt aan de vrijheid van vestiging. Bovendien wordt door de aanwijzingsregeling, met de daaraan verbonden verplichtingen in het kader van inlichtingen en aansprakelijkheid, en de eis van materiële onderworpenheid aan een belasting naar de winst, naar verwachting van het kabinet voldoende gewaarborgd dat de bij deze lichamen ondergebrachte pensioenen – in termen van de Wet LB 1964 – op regelmatige wijze worden afgewikkeld. Niettemin zullen de nieuw toegelaten aanbieders de komende periode door de Belastingdienst nauwlettend worden gevolgd. Ingeval de genomen maatregelen in het kader van toezicht en naleving van de in de Wet LB 1964 gestelde eisen onvoldoende blijken te zijn, dan zal de voorgestelde regeling voor pensioen in eigen beheer worden heroverwogen.

De Wet LB 1964 sluit voor de toegelaten aanbieders van loondervingstamrechten (bijvoorbeeld voor ontslagvergoedingen) aan bij de groep lichamen die als pensioenverzekeraar kunnen optreden. Ook ten aanzien van het huidige wettelijk systeem rondom stamrechten in eigen beheer bestaat, gelet op het voorgaande, twijfel over de verenigbaarheid daarvan met de vrijheid van vestiging. Om ook hier alle twijfel weg te nemen, zal

de hiervoor beschreven wijziging voor pensioenlichamen mutatis mutandis eveneens worden doorgevoerd voor stamrechtlichamen.

Ten einde te voorkomen dat belastingplichtigen gebruik zouden gaan maken van de mogelijke onverenigbaarheid van de huidige regeling met het Europese recht, wordt voorgesteld aan de regeling terugwerkende kracht te verlenen tot aan de dag van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal. Bij de afweging om terugwerkende kracht voor te stellen is voorts nog in de overweging betrokken dat de voorgestelde regeling gunstiger is dan het huidige regime voor pensioen in eigen beheer.

4.3. Loon in, loon over

Omdat de beoogde invoering van de eenduidige loonaangifte tot 1 januari 2011 is uitgesteld,¹ verlengt het kabinet de overgangsregeling met betrekking tot «loon over» met een jaar. Deze overgangsregeling geldt derhalve ook voor loonbetalingen in 2010. De overgangsregeling houdt in dat de inhoudingsplichtige binnen het kalenderjaar loonbetalingen mag toerekenen aan de verstreken loontijdvakken waarop zij betrekking hebben.

4.4. Reparatie inzake arrest Hoge Raad over internationale pensioenregelingen

Het kabinet repareert de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad inzake de belastingheffing bij internationale pensioenregelingen.² Vanwege het arrest zijn uitkeringen ingevolge een pensioenregeling van een internationale organisatie vrijgesteld van belastingheffing, voor zover deze uitkeringen kunnen worden toegerekend aan volgens de Nederlandse regels tot het loon behorende aanspraken die tot en met 31 december 1994 zijn opgebouwd, ook als daar feitelijk noch in Nederland noch in het buitenland over is geheven. Het arrest geldt onder omstandigheden ook voor pensioenregelingen van een andere mogendheid. Dit resultaat druist in tegen het uitgangspunt van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) dat bij een pensioenregeling – al dan niet van een internationale organisatie of van een buitenlandse mogendheid (hierna: internationale pensioenregeling) – óf de uitkeringen óf de aanspraken worden belast en een dubbele vrijstelling dus niet mogelijk is. Volgens het arrest van de Hoge Raad kan dat uitgangspunt in de situatie van het arrest niet worden toegepast, omdat de in de Wet LB 1964 opgenomen regeling rondom tot 1995 opgebouwde aanspraken³ derogeert aan dit uitgangspunt.

Het kabinet acht de gevolgen van het arrest onwenselijk. Het niet repareren van de gevolgen van het arrest zou een doorkruising betekenen van het internationaal aanvaarde uitgangspunt dat óf de pensioenaanspraken óf de daaruit voortvloeiende pensioenuitkeringen worden belast (overigens ongeacht of dit in de woonstaat dan wel in de bronstaat plaatsvindt). Het arrest leidt hierdoor tot een gemis aan belastingopbrengsten. De huidige gepensioneerden met internationale pensioenuitkeringen hebben het grootste deel daarvan immers vóór 1995 opgebouwd en voor al deze uitkeringen geldt – gelet op het feit dat de aanspraken volgens de Nederlandse regels veelal tot het loon zullen hebben behoord, maar over een deel van de aanspraken feitelijk niet altijd zal zijn geheven – in zoverre dat de regeling rondom tot 1995 opgebouwde aanspraken in de weg staat aan het uitgangspunt dat óf de aanspraken óf de uitkeringen belast zijn.

Het kabinet stelt dus voor genoemde regeling rondom tot 1995 opgebouwde aanspraken te laten vervallen. Daarmee wordt bewerkstelligd dat ter zake van internationale pensioenregelingen het voor de inkomstenbelasting geldende uitgangspunt dat óf de aanspraken óf de uitkeringen

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 705, nr. 20.

² HR 16 januari 2009, nr. 07/12 243, BNB 2009/113.

³ Artikel 38 van de Wet LB 1964.

belast worden, toepassing kan blijven vinden. Tevens heeft het laten vervallen van de regeling rondom tot 1995 opgebouwde aanspraken een vereenvoudiging van de uitvoering van de belastingheffing over pensioen-uitkeringen ingevolge een internationale regeling als bijkomend voordeel.

5. Versoepeling in de deelnemingsvrijstelling

Een goed functionerend deelnemingsregime is belangrijk voor het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. Door de dochtermaatschappij uitgedeelde winsten worden door de werking van de deelnemingsvrijstelling niet nogmaals bij de moedermaatschappij belast. Hiermee wordt zowel in binnenlandse als in internationale verhoudingen economisch dubbele belastingheffing binnen een concern voorkomen. Bovendien worden buitenlandse dochtermaatschappijen van Nederlandse moedermaatschappijen door de deelnemingsvrijstelling in staat gesteld om op buitenlandse markten op basis van een gelijkwaardige fiscale positie te concurreren. Dit maakt de deelnemingsvrijstelling een fiscaal bepalend element voor de concurrentiepositie van Nederlandse multinationals op buitenlandse markten en voor de concurrentiepositie van Nederland als vestigingsplaats voor hoofdkantooractiviteiten van internationaal opererende concerns. Aantrekkelijke elementen van de Nederlandse deelnemingsvrijstelling zijn onder andere dat het een volledige vrijstelling betreft, die zowel van toepassing is op dividenden als op vermogenswinsten, dat liquidatieverliezen aftrekbaar zijn en dat de deelnemingsvrijstelling in beginsel al van toepassing is bij een laag bezitspercentage (5%).

Het kabinet past de deelnemingsvrijstelling op enkele punten aan. Om een grondslaguitholling te voorkomen en om het deelnemingsregime internationaal aanvaardbaar te houden, moet in de deelnemingsvrijstelling een regeling zijn opgenomen die voorkomt dat inkomsten uit mobiel kapitaal dat in laagbelastende landen is ondergebracht, via de Nederlandse deelnemingsvrijstelling belastingvrij kunnen worden genoten. De Nederlandse deelnemingsvrijstelling mag met andere woorden niet leiden tot constructies via laagbelastende jurisdicties. In het huidige deelnemingsregime wordt dit voorkomen via de regeling voor de laagbelaste beleggingsdeelneming. Aan deze regeling voor de laagbelaste beleggingsdeelneming die met ingang van 1 januari 2007 is ingevoerd, kleeft echter een aantal bezwaren. De regeling biedt niet in alle gevallen voldoende zekerheid over toepassing van de deelnemingsvrijstelling en is bewerkelijk, zeker voor belastingplichtigen met veel deelnemingen. Het kabinet brengt daarom in dit wetsvoorstel aanpassingen aan in de deelnemingsvrijstelling die deze bezwaren zoveel als mogelijk wegnemen.

Bij deze aanpassingen houdt het kabinet rekening met de inhoudelijke reacties inzake aanpassing van de deelnemingsvrijstelling die zijn ontvangen op het consultatiedocument dat bij brief van 14 juni 2009 aan de Tweede Kamer is overgelegd.¹ Uit de reacties op het consultatiedocument kwam ook naar voren dat het wenselijk is de verbeteringen in de deelnemingsvrijstelling op korte termijn in te voeren. Met het oog op een snelle inwerkingtreding – en omdat ze los van de overige mogelijke maatregelen van het consultatiedocument kunnen worden ingevoerd – zijn deze verbeteringen opgenomen in dit wetsvoorstel.

De aanpassingen in de deelnemingsvrijstelling houden in dat als alternatief voor de regeling voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen, de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op deelnemingen die als belegging worden gehouden. Een belangrijk voordeel is dat een dergelijke oogmerktoets meer zekerheid biedt dan de balanstest die nodig is onder de huidige regeling voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen. Een oogmerk zal normaal gesproken namelijk minder snel veranderen dan de

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 369, nr. 6.

verhouding tussen zogenoemde vrije beleggingen en overige bezittingen. Verder hoeft voor het bepalen van het oogmerk geen toerekeningsbalans te worden opgesteld of de mate van onderworpenheid te worden vastgesteld, waardoor het deelnemingsvrijstellingsregime aanzienlijk makkelijker kan worden toegepast.

Vanwege de houdbaarheid op het punt van het EG-recht geldt de «niet als beleggingseis» zowel voor deelnemingen in binnenlandse- als in buitenlandse lichamen. Mede hierdoor zou de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing zijn op deelnemingen in lichamen waarvoor de deelnemingsvrijstelling onder het huidige regime wel geldt. Dit betreft bijvoorbeeld door verzekeraars als belegging gehouden deelnemingen in actieve ondernemingen. Aangezien het kabinet een dergelijke aanscherping onwenselijk acht, zal de deelnemingsvrijstelling tóch gelden als aanneemelijk is dat de deelneming die als belegging wordt gehouden, voldoet aan een (aangepaste) onderworpenheidstoets of (aangepaste) bezittingentoets. In dat geval is de deelnemingsvrijstelling zonder meer van toepassing, ongeacht het oogmerk waarmee het belang wordt aangehouden. Ten slotte zal er bij sfeerovergangen als gevolg van de onderhavige voorstellen, zoals gebruikelijk op het gebied van de deelnemingsvrijstelling, moeten worden gecompartmenteerd.

6. Uitbreiding inhoudingsvrijstelling dividendbelasting

Als gevolg van twee recente arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen past het kabinet de Wet op de dividendbelasting 1965 op twee punten aan. Naar aanleiding van het eerste arrest, de zaak «Commissie tegen Nederland», breidt het kabinet de zogenoemde inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting – het achterwege laten van inhouding van dividendbelasting – uit met dividenden uitgekeerd aan aandeelhouders in IJsland en Noorwegen.¹

Naar aanleiding van het tweede arrest, de zaak «Aberdeen», komen in de voorwaarden van de inhoudingsvrijstelling bij uitkeringen in EU-situaties de rechtsvormen en de onderworpenheidseis te vervallen.² Wel is hierbij voorzien in een uitzondering op deze inhoudingsvrijstelling voor dividenduitkeringen aan een buitenlands lichaam dat een vergelijkbare functie vervult als een vrijgestelde beleggingsinstelling of een fiscale beleggingsinstelling, omdat voor uitkeringen aan dergelijke lichamen in binnenlandse situaties eveneens geen inhoudingsvrijstelling geldt.

7. Wet op de omzetbelasting 1968

7.1. Aanpassing BTW-vrijstelling beroepsonderwijs

Het beroepsonderwijs is op dit moment in algemene zin vrijgesteld van BTW. Voor de wettelijk erkende beroepsopleidingen voorziet de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) daarin. Het overige beroepsonderwijs is vrijgesteld op grond van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Daarnaast is bij beleidsbesluit voorlopig goedgekeurd dat onderwijsinstellingen die kortlopende beroepsmatige cursussen verzorgen een keuzemogelijkheid hebben om al dan niet belast te presteren. Het gaat hier bijvoorbeeld om computerlessen, managementcursussen en andere aan het beroep gerelateerde workshops, cursussen en seminars. Deze algehele vrijstelling van het (anders dan wettelijke geregelde) beroepsonderwijs en de genoemde keuzemogelijkheid zijn niet conform de Europese BTW-richtlijn. Op grond van deze richtlijn geldt voor beroepsonderwijs alleen een vrijstelling voor beroepsopleiding of -herscholing door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld, of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke

¹ HvJ EG, 11 juni 2009, C-521/07. Commissie tegen Nederland, n.n.g.

² HvJ EG, 18 juni 2009, C-303/07. Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, n.n.g.

doeleinden zijn erkend. Op grond van de Europese regelgeving omvatten de «diensten inzake beroepsopleiding of -herscholing» onderwijs dat rechtstreeks verband houdt met een vak of een beroep, en onderwijs met het oog op het voor bedrijfsdoeleinden verwerven of op peil houden van kennis.¹ De duur van een opleiding is hierbij niet van belang.

Het kabinet past de in het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 opgenomen vrijstelling voor het niet-wettelijk erkende beroepsonderwijs aan de richtlijn aan. Deze vrijstelling wordt gekoppeld aan de voorwaarde dat de beroepsopleidingen worden verstrekt door daartoe erkende instellingen. De vrijstelling voor het niet wettelijk erkende beroepsonderwijs zal na deze aanpassing gelden voor:

- beroepsopleidingen verleend door instellingen uit het door de betrokken brancheorganisaties op te richten Register Kort Beroepsonderwijs;
- beroepsopleidingen verleend door de bekostigde instellingen, genoemd in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderwijs (WHW) of bedoeld in de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB).

Bij de invoering van deze wijziging zal gelijktijdig de genoemde keuzemogelijkheid worden ingetrokken, waardoor ook het onderscheid tussen lang- en kortlopend onderwijs komt te vervallen.

7.2. Aanpassing BTW-vrijstelling jeugdzorg

De Wet OB 1968 kent een vrijstelling voor aangewezen sociaal-culturele prestaties. Eén van de aangewezen prestaties is het verlenen van jeugdzorg door zorgaanbieders als bedoeld in de Wet op de jeugdzorg. Die vrijstelling geldt echter alleen als de betrokken ondernemer geen winst beoogt. Dit betekent dat stichtingen die jeugdzorg verlenen, voor die prestatie zijn vrijgesteld van BTW, terwijl natuurlijke personen die bijvoorbeeld in zogenaamde gezinshuizen jeugd opvangen, over hun prestatie BTW zouden moeten afdragen. In het licht van de toegenomen marktwerking in het verlenen van jeugdzorg acht het kabinet het niet langer verdedigbaar dat niet winstbeogende instellingen zijn vrijgesteld van BTW terwijl commerciële aanbieders voor dezelfde prestatie wel BTW zijn verschuldigd. Daarom is vooruitlopend op wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 bij beleidsbesluit goedgekeurd dat de voorwaarde dat geen winst mag worden beoogd niet langer van belang is bij het verlenen van de vrijstelling.

Tevens is vooruitlopend op wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 bij beleidsbesluit goedgekeurd dat de BTW-vrijstelling ook van toepassing is voor het in het kader van de vrijgestelde jeugdzorg verstrekken van spijzen en dranken. Het verstrekken van spijzen en dranken is in algemene zin uitgezonderd van de vrijstelling voor sociaal-culturele prestaties, om te voorkomen dat de BTW-vrijstelling leidt tot concurrentieverstoring ten opzichte van commerciële ondernemers die spijzen en dranken verkopen. Bij jeugdzorg doet zich echter de specifieke situatie voor waarbij het verblijven van jongeren voor een langere periode in een pleeggezin te vergelijken is met een «normale» gezinssituatie. Terwijl zij daar verblijven/wonen, worden aan hen uiteraard ook spijzen en dranken verstrekt. Die verstrekking zal naar zijn aard niet (kunnen) leiden tot concurrentieverstoring ten opzichte van commerciële aanbieders van spijzen en dranken.

Een en ander zal met ingang van 1 januari 2010 worden verwerkt in het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹ Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

8. Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992

8.1. Constructiebestrijding in de BPM

Teneinde belastingvermijdende constructies te vermijden neemt het kabinet twee maatregelen in de belasting van personenauto's en motorrijwielen (hierna: BPM). De eerste maatregel beoogt de U-bochtconstructie te bestrijden, de tweede bestrijdt de zogenaamde hagelschadeconstructie.

Bij de U-bochtconstructie wordt een nieuw te leveren auto eerst op een buitenlands kenteken gezet om vervolgens als gebruikt voertuig te worden geïmporteerd. Omdat bij import een lagere waarde van het voertuig wordt aangegeven, resulteert dit in een lagere BPM. Deze lagere BPM kan behaald worden met een beroep op de afschrijvingstabel of met een beroep op een taxatierapport. Het kabinet bestrijdt deze constructie door niet meer voetstoots te accepteren dat een in het buitenland op kenteken gestelde auto «gebruikt» is. Voor dit beleid is steun te vinden in een arrest van de Hoge Raad. De Raad bevestigt dat de toepassing van de U-bochtconstructie onder de huidige wetgeving er niet toe leidt dat sprake is van een gebruikte auto.¹ Van belang is onder andere de in deze gevallen zeer lage kilometerstand, de korte registratieperiode in het buitenland en het moment waarop een koopcontract is gesloten. Voor deze bestrijding is een aanpassing van de wet dan ook niet noodzakelijk. De maatregel wordt vormgegeven door een wijziging van de Leidraad BPM.

Bij de hagelschadeconstructie wordt een jonge Nederlandse schadeauto geëxporteerd om zodoende de teruggaaf bij export te verkrijgen. Aansluitend wordt de auto vrijwel direct weer ingevoerd. De teruggaaf bij export geschiedt aan de hand van de cataloguswaarde en de tabel en kan afhankelijk van de leeftijd en prijs van de auto dus erg hoog zijn. Omdat de auto als gevolg van de schade weinig meer waard is, doet men bij de herinvoer een beroep op een taxatierapport, waardoor een laag BPM-bedrag wordt afgedragen. Het kabinet bestrijdt de hagelschadeconstructie door bij de herinvoer van bovenstaande gevallen geen heffing op basis van de werkelijke waarde van het voertuig toe te staan, maar heffing volgens de optionele afschrijvingstabel in dit geval verplicht te stellen. Op deze wijze wordt de bij uitvoer teruggegeven belasting opnieuw geheven, maar met toepassing van een kleine vermindering voor de periode dat het voertuig in het buitenland is geweest.

Deze aanpassing van de wet wordt gecombineerd met een aanpassing van de eisen voor de teruggaaf bij uitvoer in het Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992. Op dit moment geldt dat een voertuig om voor de teruggaaf bij uitvoer in aanmerking te komen, niet voorzien mag zijn van een zogenoemd WOK-sigitaal (wacht op keuren). Dit signaal wordt bij een zware schade toegekend door de RDW of de politie, vaak na melding door een verzekeringsmaatschappij. Het signaal betekent dat met het voertuig geen gebruik mag worden gemaakt van de weg tot een herkeuring heeft plaatsgevonden. Met de bestaande eis dat geen WOK-sigitaal op het voertuig mag rusten, wordt beoogd te voorkomen dat niet in rijwaardige staat verkerende voertuigen toch voor de teruggaaf in aanmerking komen. Daardoor is de te bestrijden constructie in theorie alleen toe te passen bij auto's die een ernstige schade hebben die de rijwaardigheid echter nauwelijks beïnvloedt, de spreekwoordelijke hagelschade. In de praktijk is gesignaleerd dat het WOK-sigitaal echter niet consequent wordt toegekend. Daarom wordt aan de eisen voor teruggaaf bij uitvoer de eis toegevoegd dat het voertuig in rijwaardige staat moet zijn en dat de belastingplichtige deze rijwaardige staat moet verklaren.

¹ HR 29 mei 2009, nr. 08/00824.

8.2. Het opvoeren van auto's

Voor de bepaling van de BPM, de bijtelling privégebruik auto van de zaak en de MRB-vrijstelling voor zeer zuinige auto's is de CO₂-uitstoot van belang. In de regel is dit de CO₂-uitstoot die volgt uit de typegoedkeuring. In uitzonderingsgevallen kan het ook gaan om de CO₂-uitstoot volgend uit een individuele test. Het is een bekend gegeven dat deze CO₂-uitstoot niet altijd overeenkomt met de CO₂-uitstoot in de praktijk. De testomstandigheden voor de ECE-typegoedkeuringstest zijn vaak anders dan de praktijkomstandigheden. Dit punt wordt binnen de EU onderkend. Daarom wordt er gewerkt aan een verbeterde testcyclus die representatiever is voor de praktijk. Daarnaast is er het verschil op individueel niveau in (gesimuleerde) rijstijl tussen de testprocedure en de overheersende praktijk. Overigens doet dit verschil zich nauwelijks meer voor bij het nieuwe rijden, tegenwoordig een verplicht onderdeel van het rijexamen, waarmee in de meeste gevallen ook in de praktijk een verbruik kan worden gerealiseerd dat overeenkomt met de ECE-test.

Naast de omstandigheden en de rijstijl kan de auto zelf worden aangepast, bijvoorbeeld door het zogenoemde (chip)tunen. Het opvoeren van de motor van een auto heeft tot gevolg dat het vermogen en het koppel groter worden. Daarbij zal in veel gevallen ook de CO₂-uitstoot toenemen. Het is niet de bedoeling dat fiscale voordelen voor de aanschaf en het gebruik van een (zeer) zuinige auto, worden toegepast op auto's die als gevolg van tunen een hogere CO₂-uitstoot hebben dan die waarop de fiscale faciliteit is toegekend. In het onderhavige wetsvoorstel wordt de wetgeving voor de BPM zodanig aangepast dat (na)heffing van BPM mogelijk wordt ingeval als gevolg van het opvoeren van de motor, sprake is van een hogere CO₂-uitstoot dan de CO₂-uitstoot waarover de BPM is geheven ten tijde van de registratie in het kentekenregister. Door middel van monitoring door de Belastingdienst zal het kabinet de vinger aan de pols houden.

8.3. Aanpassing berekening BPM bij in- en uitvoer

Het kabinet brengt een wijziging aan in de berekening van de BPM bij in- en uitvoer van gebruikte voertuigen. Voortaan zal de inkoopwaarde de verkoopwaarde vervangen als basis voor de berekening van de BPM bij in- en uitvoer. Op deze manier wordt de belastingheffing aangepast in verband met twee arresten van de Hoge Raad.¹

In deze arresten oordeelt de Hoge Raad, dat bij invoer van een gebruikt voertuig door een handelaar de inkoopwaarde van een vergelijkbare auto in het binnenlands verkeer het uitgangspunt is voor de afschrijving op de te betalen BPM. De Hoge Raad komt tot dit oordeel omdat de heffing bij invoer niet hoger mag zijn dan de belasting die nog drukt op een vergelijkbare auto in het binnenlandse verkeer. Omdat de wetgeving voor de heffing over gebruikte auto's vooralsnog uitgaat van afschrijving op de verkoopwaarde, is met deze uitspraak voor ingevoerde auto's feitelijk sprake van een snellere afschrijving indien aangifte wordt gedaan volgens de werkelijke waarde.

Om de gewenste aanpassing te bereiken wordt bij invoer de afschrijving op basis van de inkoopwaarde geaccepteerd. De aangepaste afschrijving wordt sinds de datum van de uitspraak, 10 juli 2009, toegepast wanneer de belastingplichtige zich bij invoer beroept op de werkelijke waarde van een voertuig. Met ingang van 1 januari 2010 worden nu voor zover nodig ook de optionele afschrijvingstabel en de tabel die bij de berekening van de BPM bij uitvoer (de teruggaaf) wordt gebruikt, hierop aangepast. De wijziging van de tabel bij invoer is bedoeld om deze tabel beter aan te

¹ HR 10 juli 2009, LJN-nr. BJ2012, en HR 10 juli 2009, LJN-nr. BJ1971.

laten sluiten bij de heffing volgens de werkelijke waarde. In het laatste geval is immers sinds het arrest de inkoopwaarde van de auto in gebruikte staat uitgangspunt, terwijl de wettelijke regeling voor gebruikte auto's en de tabel nog uitgaan van afschrijving volgens de verkoopwaarde. Daardoor is het gebruik van de tabel nu onevenredig ongunstig voor de belastingplichtige.

De wijziging in de berekening van BPM bij uitvoer (de teruggaaf) is bedoeld om het evenwicht tussen de belastingheffing bij invoer en de teruggaaf te herstellen. Hierdoor wordt ook het budgettaire verlies dat samenhangt met de uitspraak kleiner en wordt een marktverstoring bestreden. Het is onwenselijk de situatie te laten bestaan dat auto's worden geïmporteerd op basis van een snelle afschrijving, naar inkoopwaarde, maar worden uitgevoerd met gebruikmaking van een langzamere afschrijving, naar verkoopwaarde.

Voor aanpassing van de tabellen is overigens geen wetswijziging noodzakelijk. De tabellen voor invoer respectievelijk voor uitvoer worden aangepast zodat de percentages in die tabellen de afschrijving vermelden op basis van de inkoopwaarde. Deze aanpassing vindt plaats in lagere regelgeving.

9. Aanpassing Algemene douanewet

Als gevolg van recente wijzigingen in het communautaire douanerecht van de Europese Unie, past het kabinet een aantal bepalingen in de Algemene douanewet (hierna: Adw) aan.¹ Het betreft:

- de verplichting tot het indienen van een summier aangifte bij binnenkomst, voor goederen die het douanegebied van de Europese Gemeenschap worden binnengebracht;
- de verplichting tot het indienen van een summier aangifte voor tijdelijke opslag, voor binnengebrachte goederen die bij de douane zijn aangebracht; en
- de verplichting tot het indienen van een summier aangifte bij uitgang, voor goederen die buiten het douanegebied van de Europese Gemeenschap worden gebracht en waarvoor geen douaneaangifte is ingediend.

Het niet-nakomen van deze verplichtingen dient in de lidstaten van de Europese Unie nationaal strafbaar te worden gesteld. In Nederland moet daarvoor de Adw worden aangepast. De onderhavige wijziging voorziet in deze aanpassing. De strafbaarstelling van de verplichting tot het indienen van summier aangiften bij binnenkomst en bij uitgang zal per 1 januari 2011 in werking treden.²

10. Wet op de Accijns

10.1. Voorkoming voorraadvorming

In het jaar 2008 heeft op grote schaal voorraadvorming plaatsgevonden van pakjes sigaretten en rooktabak (shag) waarop oude accijnstarieven drukten in plaats van de nieuwe tarieven die vorig jaar met ingang van 1 juli van kracht werden. Het aanleggen van deze voorraden vond plaats om de accijnsverhogingen die waren voorzien in het Belastingplan 2008, gecombineerd met de gevolgen voor de accijnstarieven van de wijziging van de meest gevraagde prijsklasse voor sigaretten in het kalenderjaar 2007, te ontlopen, althans uit te stellen. Aan de hand van de aangevraagde accijnszegels en van signalen uit de markt was al voorafgaand aan de ingangsdatum van de nieuwe accijnstarieven (1 juli 2008) een trend waarneembaar waarbij grote aantallen voorraden werden aangelegd van pakjes waarop de op dat moment geldende, «oude», accijns-

¹ Verordening (EG) Nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 houdende wijziging van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PbEU L 117/13); Verordening (EG) Nr. 1875/2006 van de Commissie van 18 december 2006 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PbEU L 360/64); en Verordening (EG) Nr. 312/2009 van de Commissie van 16 april 2009 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PbEU L 98/3).

² Verordening (EG) Nr. 273/2009 van de Commissie van 2 april 2009 houdende vaststelling van bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, die afwijken van enkele bepalingen van Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie (PbEU L 91/14).

tarieven drukten. Vanaf 1 juli 2008 mochten geen pakjes meer worden uitgeslagen of ingevoerd die voorzien waren van een zogenaamde «oude» zegel. Immers, op het moment dat een nieuw tarief gaat gelden, moeten de pakjes bij uitslag voorzien zijn van een nieuwe zegel, waarin ook de nieuwe accijnstarieven zijn verdisconteerd.

In het verleden stonden mijn ambtsvoorgangers bij wijze van overgangsregeling wel eens toe dat in een korte periode daarna nog mocht worden uitgeslagen en ingevoerd met de oude zegels tegen de oude accijnstarieven. Deze overgangsregeling gold gedurende één maand voor reguliere merkvarianten en twee maanden voor kleine merkvarianten. Hierbij heeft echter nooit een limiet gegolden voor de tijd na deze overgangsregeling waarbinnen de pakjes na uitslag nog te koop mochten worden aangeboden, verkocht of afgeleverd. Ondanks het feit dat vorig jaar geen overgangsregeling als hiervoor omschreven heeft gegolden, hebben de fabrikanten en importeurs op grote schaal voorraden weten aan te leggen. Dit heeft als volgt plaatsgevonden. De uitslag van de tabaksproducten vond plaats voorafgaand aan de datum waarop de nieuwe tarieven ingingen (1 juli 2008). Deze producten werden vervolgens opgeslagen in daarvoor gehuurde magazijnen, niet zijnde accijnsgoederenplaatsen, groothandel etc. De fabrikanten en importeurs hebben, vanuit het oogpunt dat zij niet konden achterblijven bij hun concurrenten, hier allemaal aan meegedaan. Geen enkele fabrikant/importeur wilde het risico lopen als enige fabrikant duurdere producten (immers met hogere accijns) af te moeten zetten. Deze hele exercitie heeft alle partijen veel geld gekost. De fabrikanten die alleen op de Nederlandse markt opereren en een beperkt afzetkanaal kennen, hebben bijvoorbeeld eerst maanden dag en nacht gewerkt om «oude voorraden» aan te leggen. Vervolgens moesten zij gedurende enkele maanden de fabriek praktisch stilleggen, omdat zij de nieuwe gezegelde producten nog niet kwijt konden, aangezien hun afzetketen nog uit de voeten kon met de oude voorraad. Daarnaast hebben de fabrikanten/importeurs veel kosten gemaakt voor de huur van bijvoorbeeld magazijnen, het transport, de beveiliging van de producten, etc. De accijnsopbrengsten voor de Staat ten slotte bleven in 2008 als gevolg van deze extra voorraadvorming achter bij de raming.

Bovenstaande gang van zaken heeft ertoe geleid dat samen met de tabaksbranche is gekeken naar passende maatregelen om dergelijke extreme voorraadvorming in de toekomst aan banden te leggen. Het kabinet neemt daartoe in de Wet op de accijns een verbodsbepaling op het verkopen van pakjes sigaretten en shag met oude accijnszegels op. Deze verbodsbepaling strekt ertoe in het geval van een autonome accijnsverhoging het niet toe te staan met ingang van de eerste dag van de tweede kalendermaand volgend op de maand waarin de accijnsaanpassing plaatsvindt nog pakjes sigaretten en shag aan wederverkopers te verkopen, te koop aan te bieden en af te leveren, waarop de oude accijnszegel van vóór de accijnsverhoging plakt. De maatregel heeft niet alleen gevolgen voor fabrikanten en importeurs, maar ook voor de groothandel en alle andere partijen die verkopen aan wederverkopers. De detaillist verkoopt niet aan een wederverkoper, maar rechtstreeks aan een consument. De verbodsbepaling heeft dus geen gevolgen voor de detailhandel. Het kabinet heeft er bewust voor gekozen het verbod niet op het niveau van de detailhandel te leggen. De gemiddelde detailhandel zal niet in staat zijn een grote voorraad te vormen, vanwege de financiële implicaties en de beperkte opslagcapaciteit voor grote voorraden sigaretten en shag. De verbodsbepaling gaat in op 1 januari 2010. In de praktijk zou zowel bij bedrijven waarbij het distributiecentrum en de detailhandel tot dezelfde rechtspersoon behoren (en er dus van onderling «verkopen» en «te koop aanbieden» geen sprake kan zijn), als bij de handel die de zogenoemde sigarettenautomaten vult, nog een uitweg blijven bestaan door na uitslag

en verkoop aan detailhandel, de voorraden op te slaan in het hen toebehorende distributiecentrum. Daarom voorziet de maatregel er tevens in dat in dat geval het afleveren door het distributiecentrum aan de detailhandel en het afleveren aan de verkoopautomaat zelf als een verboden aflevering wordt aangemerkt. Daardoor wordt ook in die gevallen grote voorraadvorming vooraf tegengegaan.

Het verbod geldt overigens alleen indien tussen de publicatiedatum van de als gevolg hiervan ontstane nieuwe accijnstarieven voor deze tabaksproducten en de ingangsdatum van deze nieuwe accijnstarieven ten minste twee maanden zijn gelegen. Deze termijn is afgestemd met de branche. Fabrikanten en importeurs hebben deze termijn nodig om nieuwe zegels, waarin de nieuwe accijnstarieven zijn verdisconteerd, aan te vragen. De Belastingdienst gebruikt deze termijn om de zegels te laten produceren. Deze nieuwe zegels (herkenbaar aan een code) worden niet eerder uitgeleverd dan de dag waarop de nieuwe accijnstarieven gelden. De gehanteerde termijn van twee maanden waarbinnen het verbod nog niet geldt, bewerkstelligt dat de fabrikanten en importeurs de productie met oud gezegeld product (tot aan de tariefsaanpassing) en nieuw gezegeld product (vanaf datum tariefsaanpassing) vlekkeloos in elkaar over kunnen laten lopen en door de maatregel niet zonder voorraad raken. De fabrikanten, importeurs en groothandels hebben op hun beurt te kennen gegeven dat zij eenmaal aangelegde voorraden met oud gezegelde producten die in lagere schakels in de keten voorkomen maar door onderhavige verbodsbepaling onverkoopbaar zijn geworden, altijd zullen terugnemen. Het zal dus niet voorkomen dat bijvoorbeeld een groothandel met oude voorraad blijft zitten, omdat deze enerzijds vanwege de verbodsbepaling niet verkoopbaar is en anderzijds niet teruggeleverd kan worden aan de fabrikant van de pakjes.

Uiteraard geldt voor een eventueel resterende «oude» voorraad, waarvan de accijnszegels onder ambtelijk toezicht worden vernietigd, de teruggaaf-faciliteit van de Wet op de accijns. Op de overtreding van het verbod staat een sanctie in de vorm van een bestuurlijke boete van € 4 537 of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste tweemaal het bedrag van de accijns die geheven zou zijn indien de verpakking voorzien was geweest van het op de dag van de tariefsaanpassing bij de uitslag en invoer voor het desbetreffende tabaksproduct voorgeschreven accijnszegel. Ten slotte wordt een aantal meer technische maatregelen toegelicht in het artikelsgewijze deel van de toelichting.

10.2. Pilot verstrekken blanco accijnszegels

Tabaksproducten dienen in Nederland op het moment van uitslag en invoer voorzien te zijn van een accijnszegel. Momenteel bestaan ongeveer 1 000 varianten van deze zegels. Het merendeel van de verscheidenheid is terug te voeren op de diverse zegels die bestaan voor sigaren. In volume wordt het merendeel echter gevormd door de accijnszegels voor sigaretten en rooktabak. Zowel bij de tabaksbranche als bij de Belastingdienst bestaat de behoefte om de logistieke procedure rond accijnszegels te vereenvoudigen. Zo komt het bij accijnszegels voor sigaretten en rooktabak geregeld voor dat een eenmaal aangevraagde hoeveelheid achteraf bezien niet meer nodig blijkt en door de fabrikanten wordt teruggestuurd. Omdat die zegels van bepaalde gegevens zijn voorzien (kleinhandelsprijs en hoeveelheid), zijn zij veelal niet meer aan een andere fabrikant te leveren. Vernietigen is dan de enige optie.

Om de huidige knelpunten op korte termijn op te lossen, wil de Belastingdienst in overleg met de tabaksbranche uiterlijk met ingang van 1 januari 2010 een proef starten waarbij aan tabaksfabrikanten en -importeurs

blanco zegels worden verstrekt: een pilot blanco accijnszegels. De zegels zijn blanco in die zin, dat de fabrikant er zelf nog alleen de hoeveelheid en kleinhandelsprijs op hoeft te drukken. De fabrikant drukt overigens nu zelf al, veelal in de vorm van een code, zijn fabrieks- of handelsmerk op de zegel. De aan de pilot deelnemende aanvrager van zegels zal aan nader te omschrijven voorwaarden moeten voldoen, bijvoorbeeld een goede administratieve organisatie, een relatie tussen aanvraag en aangifte. De huidige heffingssystematiek blijft hierbij gedurende de pilot in stand. De waarde van de accijns- en belastingzegels bij de aanvraag wordt vastgesteld op basis van een forfaitair tarief. De bedrijven die niet voldoen aan de voorwaarden blijven gebruik maken van het volledig voorbedrukte accijnszegel.

De pilot wordt gerealiseerd door middel van een goedkeurend beleidsbesluit. Indien de pilot goed verloopt, zal de mogelijkheid van het verstrekken van blanco zegels in de Nederlandse accijnswetgeving worden opgenomen. Daarbij wordt nader onderzocht hoe een en ander dient te worden vormgegeven.

11. Wet belastingen op milieugrondslag

11.1. Nieuwe belastingvermindering capaciteitstarief in energiebelasting

Het kabinet neemt een nieuwe, kleinere belastingvermindering voor aansluitingen zonder verblijfsfunctie in de energiebelasting op. Het betreft een compensatieregeling voor gemeenschappelijke aansluitingen van flats en appartementen voor hallen, gangen, trappenhuisen, liften en/of garages. Over deze maatregel heeft de Minister van Economische Zaken (hierna: EZ) op 11 maart 2009 een brief naar de Tweede Kamer gestuurd.¹ Op grond van de regeling van de Minister van EZ van 3 juli 2008 is voor kleinverbruikers (huishoudens en kleine zakelijke afnemers) per 1 januari 2009 het variabele transporttarief per kWh vervallen en het capaciteitsafhankelijke transporttarief (capaciteitstarief) ingevoerd.² Zonder compenserende maatregelen zou de invoering van het capaciteitstarief leiden tot negatieve financiële effecten bij huishoudens met een laag elektriciteitsverbruik en nadelig kunnen zijn voor de energiebesparingsprikkel. Om deze nadelige effecten te ondervangen is per 1 januari 2009 een compensatieregeling via de energiebelasting ingevoerd. Onderdeel van die regeling was het verhogen van de belastingvermindering met een bedrag dat gelijk is aan het gewogen landelijke gemiddelde van het capaciteitstarief voor aansluitingen met een capaciteit van 3x25 A, namelijk € 119,62.

Aansluitingen zonder verblijfsfunctie komen echter niet in aanmerking voor de belastingvermindering in de energiebelasting en daardoor ook niet voor de genoemde verhoging. Om dergelijke aansluitingen alsnog te compenseren introduceert het kabinet een nieuwe belastingvermindering in de energiebelasting. Door deze belastingvermindering niet toe te kennen aan afnemers die een aansluiting hebben met een doorlaatwaarde tot en met 1x6 A op het geschakelde net, wordt voorkomen dat overcompensatie plaatsvindt van aansluitingen die geen nadeel ondervinden van het capaciteitstarief. Dit betreft de categorie aansluitingen, die worden gebruikt voor lantaarnpalen, abri's etc. Deze aansluitingen kennen een verlaagd capaciteitstarief (ongeveer € 1,50 per jaar) en ondervinden hierdoor geen nadeel van de invoering van het capaciteitstarief. De nieuwe belastingvermindering is budgetneutraal omdat deze gepaard gaat met een verhoging van het tarief voor elektriciteit in de eerste schijf van de energiebelasting (0 – 10 000 kWh) met € 0,0008.

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 374, nr. 35.

² De regeling van de Minister van Economische Zaken van 3 juli 2008, nr. WJZ/8080769, tot wijziging van de Regeling van de Minister van Economische Zaken van 1 juli 1999, nr. E/EE/AE/99043158, houdende vaststelling tariefdragers tarieven transport en levering elektriciteit en de Regeling inzake tariefstructuren en voorwaarden elektriciteit (Stcrt. 2008, 127).

11.2. Aanpassingen verpakkingenbelasting

Zoals aangekondigd in de brief aan de Tweede Kamer verhoogt het kabinet de «drempel» binnen de verpakkingenbelasting van 15 000 kilogram verpakkingen naar 50 000 kilogram. Zoals tevens aangekondigd bestaat dit voorstel ook uit een verhoging van de vermindering van de zogenoemde exportvermindering. De verhoging van de «drempel» heeft ook gevolgen voor de tarieven die eveneens met ingang van 1 januari 2010 zullen wijzigen.

De verhoging van de «drempel» van de verpakkingenbelasting vermindert de administratieve lastendruk. Minder bedrijven zullen belastingplichtig zijn voor de verpakkingenbelasting doordat zij met de kilogrammen verpakkingen die zij in het economisch verkeer brengen onder deze 50 000 kilogramgrens blijven. Tevens zal het aantal bedrijven dat voor de uitvoering van de verpakkingenbelasting een administratie moet voeren hierdoor afnemen. Deze administratieve lastenverlichting vormt een aanvulling op de wijzigingen die vorig jaar reeds in de verpakkingenbelasting zijn doorgevoerd ter vermindering van de administratieve lasten en de inspanningen die de Belastingdienst op dit punt heeft geleverd.

Aangezien een verhoging van de grens binnen de verpakkingenbelasting alleen maar tot een substantiële vermindering van de administratieve lasten kan leiden indien ook de grens in het Besluit «beheer verpakkingen en papier en karton» wordt verhoogd, streeft de Minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (hierna: VROM) ernaar regelgeving voor te bereiden die een verhoging van de grens naar eveneens 50 000 kg bewerkstelligt op de inwerkingtredingsdatum van de hiervoor gestelde grens. Wel is essentieel dat het Ministerie van VROM over voldoende gegevens blijft beschikken om aan de Europese Commissie een verantwoorde rapportage te kunnen verstrekken over op de markt gebrachte hoeveelheden verpakkingen en om te kunnen bepalen of producenten en importeurs de recyclingpercentages voor verpakkingsafval halen, waartoe zij op grond van het Besluit verpakkingen verplicht zijn. Met betrokken partijen wordt nagegaan welke invloed het verhogen van de grens heeft op de mogelijkheden om tot nationale cijfers te komen. Mocht blijken dat er onvoldoende gegevens beschikbaar komen voor een verantwoorde rapportage, dan zal een voorziening worden getroffen.

Naast de verhoging van de «drempel» van de verpakkingenbelasting voorziet het wetsvoorstel in een uitbreiding van de toegang tot de vermindering in verband met indirecte export (de exportvermindering). Voortaan heeft ook een buitenlandse ondernemer, die in Nederland verpakte producten ter beschikking krijgt waarop verpakkingenbelasting drukt welke hij vervolgens exporteert (indirecte export), recht op de exportvermindering. Een aantal meer technische maatregelen wordt toegelicht in het artikelsgewijze deel van de toelichting.

12. Algemene wet inzake rijksbelastingen

12.1. Aanpassing navordering

Al sinds 1973 is in de jurisprudentie aanvaard dat de inspecteur kan navorderen in die gevallen waarin een belastingaanslag bij de belastingplichtige niet de indruk heeft kunnen wekken te berusten op een weloverwogen vaststelling van de belastingschuld door de inspecteur.¹ Deze jurisprudentie is bekend komen te staan als de schrijf- en tikfouten-jurisprudentie. In de loop der tijd is deze jurisprudentie uitgebreid en verfijnd. Aanleiding daarvoor was mede de ontwikkeling naar een geautomatiseerde verwerking van de aangifte en vaststelling van de aanslag.

¹ HR 6 juni 1973, nr. 17 106, BNB 1973/161.

Zoals de Hoge Raad heeft aangegeven, moet de vraag of de (veranderde) werkwijze van de Belastingdienst moet leiden tot aanpassing van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), worden beantwoord door de wetgever.¹ Het kabinet beantwoordt de opgeworpen vraag nu positief.

Navordering wordt voortaan tevens mogelijk indien de belastingaanslag, ten gevolge van een fout, voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar onjuist is vastgesteld dan wel achterwege is gebleven. Deels wordt hiermee de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie gecodificeerd. Meer dan bij de oorzaak van de onjuiste vaststelling van de belastingaanslag – de fout –, wordt aangesloten bij de kenbaarheid voor de belastingplichtige van deze onjuistheid. Dit betekent dat bijvoorbeeld ook bij fouten in de aangifte en bij fouten als gevolg van de geautomatiseerde verwerking van de aangifte kan worden nagevorderd, mits deze fouten leiden tot een redelijkerwijs kenbare onjuiste vaststelling van de belastingaanslag. Kenbaar moet hier worden opgevat in de gebruikelijke zin van te kennen, te onderkennen, te onderscheiden. De belastingplichtige moet als het ware in één oogopslag (hebben) kunnen zien dat de belastingaanslag of een beschikking om geen aanslag op te leggen, niet juist is. In zo'n geval kan een belastingplichtige aan de onjuiste belastingaanslag of beschikking om geen aanslag op te leggen geen rechtszekerheid ontleen.

De kenbaarheid van de onjuistheid van de belastingaanslag of de beschikking om geen aanslag op te leggen staat voorop. Die onjuistheid moet voortvloeien uit een fout. Het gaat er niet om waarin de fout is gemaakt – in de aangifte of bij de verwerking van de aangifte tot een belastingaanslag – of dat het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is welke fout is gemaakt. «Fout» is een neutraal en ruim begrip, waaronder in elk geval schrijf-, reken-, overname-, intoetsfouten en fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van aangiften vallen. De afwezigheid van enige reden voor de onjuiste vaststelling van de belastingschuld kan een belangrijke aanwijzing zijn dat een fout is gemaakt. Indien de belastingplichtige echter in redelijkheid kan menen dat de aanslag, hoewel onjuist, op goede gronden tot een te laag bedrag is vastgesteld of achterwege is gebleven, is geen sprake van een kenbare onjuistheid. De introductie van de navorderingsmogelijkheid bij fouten omvat dus ook niet de gevallen waarin de belastingaanslag onjuist is vastgesteld als gevolg van een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of in het recht. Als voorbeeld: navordering is nog steeds niet mogelijk om terug te komen op een kwalificatie van een bepaald bestanddeel of beoordeling van een feitelijke situatie bij de aanslagregeling. Indien de belastingplichtige daarentegen te kwader trouw een onjuiste aangifte gedaan heeft, blijft navordering zonder meer mogelijk op grond van de huidige regeling.

Om de rechtszekerheid te dienen, is de kenbaarheid in zekere mate geobjectiveerd door gebruik van het woord «redelijkerwijs». Tevens is er een grens opgenomen en is deze verruiming van de mogelijkheid tot navordering beperkt in de tijd. Navordering op grond van het kenbaarheidsvereiste is alleen mogelijk gedurende twee jaar na het opleggen van de belastingaanslag dan wel het nemen van het besluit geen aanslag op te leggen. Dit in tegenstelling tot de al bestaande mogelijkheid tot navordering van de AWR waar in beginsel een termijn van vijf jaar na het ontstaan van de belastingschuld voor geldt.

Bij de toepassing van het kenbaarheidsvereiste gaat het er niet om of de onjuistheid voor een concrete belastingplichtige kenbaar is, maar of een belastingplichtige met een gemiddelde kennis van, en een gemiddeld inzicht in het fiscale recht, de onjuistheid onderkent. Evenals onder de huidige schrijf- en tikfoutenjurisprudentie wordt in beginsel aan de belastingplichtige de kennis en wetenschap van diens adviseur toegerekend.

¹ HR 7 december 2007, nr. 44 096, BNB 2008/178.

Indien de geheven belasting echter ten minste 30 percent minder is dan de daadwerkelijke – uit de belastingwet voortvloeiende – belastingschuld, is naar de mening van het kabinet de onjuiste vaststelling van de aanslag in elk geval redelijkerwijs kenbaar. Ter illustratie een rekenvoorbeeld. Stel dat de belastingaanslag wordt vastgesteld naar een belastbaar inkomen of bedrag van € 28 000. Bij een fictief tarief van 50 percent wordt € 14 000 aan belasting geheven. Nadien komt de inspecteur erachter dat het belastbaar inkomen of -bedrag niet € 28 000, maar € 40 000 bedraagt. De uit de belastingwet voortvloeiende belastingschuld is dus € 20 000. Als de aanslag als gevolg van een fout te laag is vastgesteld kan de inspecteur navorderen. De te weinig geheven belasting, € 6 000, bedraagt 30 percent van de uit de belastingwet voortvloeiende belastingschuld van € 20 000. Indien de te weinig geheven belasting minder dan 30 percent bedraagt, in het voorbeeld minder dan € 6 000, is navordering mogelijk indien de inspecteur aannemelijk maakt dat het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was dat de aanslag ten gevolge van een fout onjuist is vastgesteld.

Van het opnemen van een tweede grens in de vorm van een absoluut bedrag is afgezien. Het is echter niet de bedoeling om op grote schaal in absolute zin geringe bedragen na te vorderen; het zal in het algemeen gaan om min of meer aanzienlijke afwijkingen.

Het kan voorkomen dat een fout ertoe leidt dat de berekening van het inkomen of de winst leidt tot een negatief bedrag, ofwel een verlies. De belastingwetten schrijven dan voor dat dit verlies wordt vastgesteld bij beschikking. Op de herziening van deze verliesvaststellingsbeschikkingen zijn de regels voor navordering van overeenkomstige toepassing. Daarnaast bevat een aantal andere artikelen ook een regeling voor de herziening van uiteenlopende voor bezwaar vatbare beschikkingen. Het kabinet voegt hieraan ook de bevoegdheid tot navordering toe in geval van een, ten gevolge van een fout, voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbare onjuiste beschikking. Daardoor wordt bijvoorbeeld voorkomen dat een ten gevolge van een fout te laag vastgestelde belastingaanslag wel kan worden gecorrigeerd, maar een door diezelfde fout eveneens ten onrechte of te hoog vastgesteld verlies nog wellicht vele jaren kan worden verrekend. Herziening is dan mogelijk indien ten gevolge van een fout de beschikking onjuist is vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is. Hiervan is in elk geval sprake indien het bij de beschikking vastgestelde bedrag ten minste 30 percent hoger is dan het bedrag dat uit de belastingwet voortvloeit.

Ten slotte is er een overgangsbepaling opgenomen. Normaliter geldt dat wijzigingen van het formele recht onmiddellijk in werking treden. Dit zou betekenen dat ook belastingaanslagen en beschikkingen, die vóór inwerkingtreding van deze wet ten gevolge van een fout onjuist zijn vastgesteld of genomen, na inwerkingtreding van deze wet kunnen worden gecorrigeerd, indien aan de overige voorwaarden is voldaan. Deze onmiddellijke werking is in dit geval niet gewenst. Daarom is geregeld dat de wijziging van de navorderingsregeling en daaraan verwante regelingen geldt ten aanzien van belastingaanslagen of beschikkingen die zijn vastgesteld of genomen op of na de datum van inwerkingtreding van de wetswijziging.

12.2. Aanpassing naheffing

Volgens recente rechtspraak is het niet (in alle gevallen) mogelijk om een ten onrechte verleende ambtshalve vermindering omzetbelasting na te heffen op grond van de AWR.¹ Volgens het hoogste rechtscollege vloeit een ambtshalve vermindering namelijk niet voort uit een «ingevolge de belastingwet gedaan verzoek». Als gevolg van deze rechtspraak is een

¹ HR 16 januari 2009, nrs. 42746, 07/10527 en 08/02766.

ongewenste situatie ontstaan. Het gebeurt namelijk regelmatig dat een verzoek om teruggaaf van een aangiftebelasting, bijvoorbeeld omzetbelasting, niet aan alle formele vereisten voldoet, met name dat het buiten de wettelijke termijn wordt gedaan. In dergelijke gevallen komt de Belastingdienst toch veelal aan het verzoek tegemoet. Dit geschiedt dan ambtshalve en met het oog op de belangen van de belastingplichtige nagenoeg per omgaande, dus zonder onderzoek. Wanneer op een later tijdstip geconstateerd wordt dat de belastingplichtige geen recht had op een ontvangen teruggaaf of dat de teruggaaf tot een te hoog bedrag is verleend, moet de Belastingdienst de teruggegeven belasting kunnen naheffen. Het kan immers niet zo zijn dat een juiste belastingheffing wordt gefrustreerd, omdat de Belastingdienst de belastingplichtige ten dienste probeert te zijn.

Om bovenstaande situaties te voorkomen, wijzigt het kabinet de naheffingbevoegdheid in de AWR. Naheffing zal ook mogelijk zijn in alle gevallen waarin een verzoek van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige ten grondslag ligt aan de vrijstelling of vermindering van belasting, of de teruggaaf van belasting.

Voor wijziging van de wet is gekozen zodat de Belastingdienst belastingplichtigen toch van dienst kan blijven zijn met een snelle reactie, zonder elk verzoek dat ontijdig is of anderszins niet aan de formele vereisten voldoet, aan een grondig onderzoek te moeten onderwerpen alvorens daarop een (ambtshalve) beslissing te nemen. Gelet op de aantallen zou een dergelijk grondig onderzoek niet uitvoerbaar zijn. Ter illustratie: alleen al op het gebied van de omzetbelasting worden jaarlijks ongeveer 250 000 verzoeken om teruggaaf ambtshalve verleend. Daarnaast zou het betekenen dat belastingplichtigen (te) lang op een beslissing moeten wachten, waardoor zij schade kunnen ondervinden. In de meeste gevallen gaat het immers om bedragen waar de belastingplichtige in materiële zin recht op hebben, maar waarin het verzoek uitsluitend in formele zin niet deugt.

De voorgestelde wijziging ziet nadrukkelijk alleen op gevallen waarin de beslissing wordt genomen naar aanleiding van een verzoek van de belastingplichtige dat hij op eigen initiatief doet. Op grond van de wettekst is het dus nog steeds niet mogelijk om na te heffen naar aanleiding van een ambtshalve vrijstelling of vermindering van inhouding van belasting, of teruggaaf van belasting, indien hieraan geen verzoek van de belastingplichtige vooraf gegaan is. Wanneer de Belastingdienst geheel eigener beweging (ambtshalve) een dergelijke beslissing neemt, mag de belastingplichtige ervan uitgaan dat dit berust op een bewuste en weloverwogen standpuntbepaling, waaraan het nodige onderzoek vooraf is gegaan. De bevoegdheid om deze beslissing later weer terug te draaien door naheffing is dan niet passend. Hetzelfde geldt wanneer er weliswaar een verzoek door de belastingplichtige is gedaan, maar hij vervolgens bijvoorbeeld uit gedragingen van de Belastingdienst heeft mogen afleiden dat dit verzoek vóór toewijzing inhoudelijk beoordeeld is. Naheffing wordt dan begrensd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

13. Schriftelijke melding betalingsonmacht

De Invorderingswet 1990 bevat de regeling voor de aansprakelijkheid van bestuurders van rechtspersoonlijkheid bezittende ondernemingen met onbetaalde belastingschulden en premies. De melding betalingsonmacht speelt een belangrijke rol in deze regeling. Rechtspersoonlijkheid bezittende ondernemingen die niet in staat zijn om aan hun betalingsverplichtingen jegens de fiscus te voldoen, dienen de ontvanger onverwijld op de hoogte te stellen van de betalingsonmacht. De ontvanger kan dan beoordelen of het nodig is invorderingsmaatregelen te treffen om de belangen

van de staat veilig te stellen. Dat het nodig kan zijn om dergelijke maatregelen te treffen, blijkt uit de invorderingspraktijk van de Belastingdienst: naar schatting 80% van de ondernemingen die betalingsonmacht meldt, gaat uiteindelijk failliet. De sanctie op het niet tijdig of niet op de juiste wijze melden is fors. De bestuurder van de onderneming is aansprakelijk en op hem rust het vermoeden dat het niet betalen van de belastingschuld aan hem is te wijten. Alleen de bestuurder die aannemelijk kan maken dat hem geen verwijt kan worden gemaakt ten aanzien van het niet nakomen van de meldingsplicht wordt in de gelegenheid gesteld het vermoeden van verwijtbaarheid ten aanzien van het niet betalen van de belastingschuld te weerleggen.

De wijze van melden van betalingsonmacht is thans vormvrij. Op dit moment kan dus niet alleen schriftelijk maar ook mondeling worden gemeld. Bovendien hoeft niet altijd expliciet een melding betalingsonmacht te worden gedaan. Verzoeken van de belastingschuldige (bijvoorbeeld uitstel van betaling) waaruit blijkt dat de onderneming in betalingsmoeilijkheden verkeert worden door de ontvanger ambtshalve als melding in aanmerking genomen. Het ontbreken van formele vereisten met betrekking tot de meldingsplicht zorgt echter in toenemende mate voor onduidelijkheid over de vraag of en wanneer een melding heeft plaatsgevonden. Een en ander wordt mede in de hand gewerkt door de werkwijze van de Belastingdienst waarin mondelinge klantcontacten in hoofdzaak via de Belastingtelefoon plaatsvinden. Het is dan lastig om in alle gevallen waarin betalingsproblemen telefonisch aan de orde komen, vast te stellen of er wellicht sprake is van een melding betalingsonmacht in de zin van de Invorderingswet. Als uit het telefonisch contact niet direct duidelijk is geworden dat men de bedoeling had melding te maken van de betalingsonmacht, heeft dat tot gevolg dat de Belastingdienst niet adequaat kan reageren op de ontstane betalingsproblematiek. Bovendien zorgt deze gang van zaken ook voor rechtsonzekerheid voor de bestuurder. Op hem rust namelijk de bewijslast dat hij aan de meldingsplicht heeft voldaan. Als zijn telefonische melding als zodanig niet wordt onderkend loopt hij het risico aansprakelijk gesteld te worden met het niet weerlegbare vermoeden van verwijtbaarheid.

Zowel vanuit de ontvanger als vanuit de bestuurder bezien is er dan ook aanleiding om een eind te maken aan de onduidelijke situatie die de huidige vormvrijheid met betrekking tot de melding betalingsonmacht geeft. Voor beiden geldt dat zij zich daaromtrent geen onduidelijkheden kunnen permitteren. Het belang van het op correcte wijze melden van betalingsonmacht is daarvoor te groot.

Door het toevoegen van de schriftelijkheidseis in de Invorderingswet zal het risico op misverstanden over de melding betalingsonmacht drastisch worden beperkt. Het begrip «schriftelijk» kan overigens ruim worden uitgelegd. Het veronderstelt iedere weergave van schrifttekens ongeacht wat de drager van die tekens is.¹ Niet alleen een papieren melding maar ook een digitale melding van betalingsonmacht valt hieronder. De bestuurder kan zodoende op twee manieren melding van betalingsonmacht doen: hij kan op papier de betalingsonmacht melden. Daarvoor kan hij gebruik maken van een meldingsformulier dat te downloaden is van de website van de Belastingdienst. Voorts kan de bestuurder een digitale melding doen via een voorgestructureerd webformulier in het persoonlijk domein voor bedrijven. De wetswijziging treedt in werking op het moment, dat het webformulier in het persoonlijk domein gebruiksklaar is. Door middel van voorlichting zal deze wetswijziging onder de aandacht van de doelgroep worden gebracht.

¹ Kamerstukken II 2001/02, 28 483, nr. 3.

14. Verruiming openbaarheid WOZ-waarde

In verband met de bestrijding van de vastgoedcriminaliteit wijzigt het kabinet de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ) in die zin dat het voor aangewezen bestuursorganen en aangewezen derden mogelijk wordt de WOZ-waarden op te vragen. In dat kader kan gedacht worden aan het op verzoek verstrekken van de WOZ-waarde aan beroepshalve betrokkenen bij de verkoop van een pand, zoals bijvoorbeeld notarissen, hypotheekverstrekkers en verzekeraars. Deze maatregel is aangekondigd in de brief aan de Tweede Kamer van 19 maart 2009.¹

De achtergrond van bovenstaande maatregel is als volgt. Op 6 maart 2007 heeft de minister van Justitie het rapport «Malafide activiteiten in de vastgoedsector» aangeboden aan de Tweede Kamer.² De concrete aanleiding voor het onderzoek was de motie Dijsselbloem van 21 juni 2004.³ In deze motie wordt aangedrongen op een effectievere aanpak van de criminele activiteiten in de vastgoedsector binnen de grote steden. In de brief van de minister van Justitie wordt aangegeven dat onderzocht zal worden op welke wijze de bestrijding van fraude, financieel-economische en georganiseerde criminaliteit versterkt kan worden. Vervolgens zet het kabinet per brief van 3 november 2008 uiteen op welke wijze de bestrijding van misbruik, fraude en criminaliteit in de vastgoedsector zal worden versterkt.⁴ Immers misbruik van vastgoed maakt soms niet alleen burgers tot slachtoffer, maar leidt ook tot verstoring van markten en prijzen. Vertrouwen in economische en juridische instituties die betrokken zijn bij vastgoed is essentieel voor economische groei op de lange termijn, het vertrouwen in de rechtsorde en het maatschappelijke welzijn. Eén van de actielijnen verwoord in de brief is het verbeteren van de transparantie van het vastgoedverkeer. Hierbij kan kennisneming van de WOZ-waarde, die geheel onafhankelijk van alle beslissingen over aankoop, verkoop en financiering tot stand komt, een rol spelen om taxatiefraude te voorkomen. Voor de hypotheeknemer (een bank of verzekeraar) is het immers van belang te weten wat de economische waarde van een onroerende zaak waarop de hypotheek wordt gevestigd, is. Geldverstrekker, koper en verkoper baseren zich op een taxatierapport en als dat rapport een onjuiste inschatting van de waarde bevat, kan dit leiden tot financiële schade omdat de koper niet meer aan zijn verplichtingen van een te hoge lening kan voldoen, de woning verkocht moet worden en de bank met een restschuld blijft zitten. Als objectief vastgestelde waarde kan de WOZ-waarde daarbij rechtstreeks als taxatie van het onderpand worden gebruikt of als toetsing van een op andere wijze bepaalde waarde. In het algemeen overleg Versterkingsprogramma aanpak georganiseerde misdaad en financieel-economische criminaliteit op 21 januari 2009 is dan ook door verschillende partijen aangedrongen op snelle voortgang van een verruiming van de openbaarmaking van WOZ-waarden.⁵

Omdat de WOZ-waarde een persoonsgegeven is, is deze in de huidige situatie slechts beperkt openbaar. De WOZ-waarde zegt namelijk iets over de individuele fiscale positie van een belanghebbende bij een onroerende zaak. Het feit dat het waardegegeven een element is dat een rol speelt bij de vaststelling van iemands belastingschuld, maakt het waardegegeven privacygevoelig. De bestrijding van vastgoedfraude is echter een maatschappelijk belang op grond waarvan verdere verruiming van de openbaarheid met inachtneming van de privacybescherming geoorloofd is. De WOZ-waarde is hiervoor geschikt omdat deze immers objectief door de overheid wordt vastgesteld en niet op individuele basis te beïnvloeden is. Met name deze objectiviteit maakt de WOZ-waarde belangrijk bij de fraudebestrijding. Bij de afweging om te komen tot een verruiming van de openbaarheid moet het maatschappelijk belang groot genoeg zijn om de aantasting van iemands privacy te rechtvaardigen. Het belang van degene

¹ Kamerstukken II 2008/09, 29 911, nr. 24.

² Het rapport betrof een onderzoek, uitgevoerd door een team van onderzoekers van de Erasmus Universiteit Rotterdam en Advies- en Onderzoeksgroep Beke in opdracht van het Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum (WODC) van het ministerie van Justitie.

³ Kamerstukken II 2003/04, 29 537, nr. 6.

⁴ Kamerstukken II 2008/09, 29 911, nr. 16.

⁵ Kamerstukken II 2008/09, 29 911, nr. 22.

die om een WOZ-waarde verzoekt, moet dus worden afgewogen tegen het belang van de privacybescherming van degene van wiens woning de WOZ-waarde wordt opgevraagd. De mogelijkheden om misbruik en/of fraude te plegen bij het verkrijgen van een woning en de rol die de WOZ-waarde daarin speelt, hebben genoopt tot het voor bepaalde partijen toegankelijker maken van de WOZ-waarde met inachtneming van het feit dat het een persoonsgegeven betreft. Nu de WOZ-waarde een persoonsgegeven is, moet wettelijk worden vastgelegd voor welke taak de WOZ-waarde gebruikt mag worden en welk bijzonder maatschappelijk belang daarmee gemoeid is. Daartoe wijzigt het kabinet de Wet WOZ in bovengenoemde zin.

Advies van het College bescherming persoonsgegevens

Het College bescherming persoonsgegevens (hierna: Cbp) heeft geadviseerd over het voorstel tot verruiming van de openbaarheid van de WOZ-waarde.¹ Een beperkte openbaarheid van het waardegegeven, zoals hier voorgesteld, doet enerzijds recht aan de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van de belanghebbende c.q. de belastingplichtige en kan anderzijds leiden tot bestrijding van de fraude (met name taxatie-fraude) op dit terrein, zo stelt het college. Het wetsvoorstel en het concept van het uitvoeringsbesluit geven het Cbp dan ook geen aanleiding tot het maken van inhoudelijke opmerkingen. Wel acht het Cbp het gewenst de afwegingscriteria (het maatschappelijk belang in relatie tot het privacy-belang) zoals ook opgenomen in de hiervoor genoemde brief van 19 maart 2009 aan de Tweede Kamer op te nemen in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel en in de nota van toelichting bij het Uitvoeringsbesluit. Aan het advies van het college is uitvoering gegeven.

15. EU-aspecten

In het Belastingplan 2009 was een intensivering van de tonnageregeling opgenomen. Aangezien deze intensivering een wijziging van een bestaande steunregeling vormde, werd deze ter goedkeuring voorgelegd aan de Europese Commissie. De Europese Commissie heeft deze op 10 maart goedgekeurd met terugwerkende kracht tot 1 januari 2009, maar daarbij nadere voorwaarden gesteld.² Het onderhavige wetsvoorstel bevat de aanpassing van het Belastingplan 2009 die nodig is om aan deze nadere voorwaarden te voldoen.

Het wetsvoorstel bevat voorts wijzigingen van de Wet op de dividendbelasting 1965. Deze wijzigingen zijn noodzakelijk naar aanleiding van een tweetal arresten van het HvJ EG. Het arrest van 11 juni 2009 verplicht tot het uitbreiden van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting tot dividenden uitgekeerd aan aandeelhouders in IJsland en Noorwegen.³ Of ook elders in de wetgeving aanpassingen noodzakelijk zijn om fiscale faciliteiten uit te breiden in lijn met dit arrest wordt op dit moment nog bezien. Daarnaast heeft het arrest van 18 juni 2009 geleid tot een heroverweging van de voorwaarden van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting.⁴

Ten slotte bevat dit wetsvoorstel wijzigingen in de Adw. Deze wijzigingen betreffen strafbaarstelling van overtreding van samenhangende verplichtingen die voortvloeien uit recente wijzigingen van het communautaire douanerecht.

16. Budgettaire aspecten

In onderstaande tabel zijn alleen de maatregelen opgenomen die budgettaire consequenties hebben.

¹ Brief van het Cbp van 18 juni 2009, kenmerk z2009-00532.

² Beschikking C (2009) 1482 van 10 maart 2009 inzake steunmaatregel N 457/2008.

³ HvJ EG, C-521/07, Commissie tegen Nederland, n.n.g.

⁴ HvJ EG, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, n.n.g.

Tabel 1: budgettaire effecten van de fiscale maatregelen in het OFM 2010
(€ mln / – = lastenverlichting)

Onderwerp	2010	2011	2012	struct.
<i>Fiscale positie directeur-grotaandeelhouder</i>				
Doorschuiffaciliteit schenken ab-aandelen	- 5	- 5	- 5	- 5
Aanpassing doorschuiffaciliteit vererven ab-aandelen	40	40	40	40
Betalingsfaciliteit overdracht ab-aandelen	- 10	- 10	- 10	- 10
Terbeschikkingstellingsvrijstelling	- 11	- 11	- 11	- 11
Versoepeling gebruikelijkloonregeling	- 10	- 10	- 10	- 10
<i>Wet op de loonbelasting 1964</i>				
Vakantiebonnen	3	3	3	3
Versoepeling pensioen eigen beheer	- 25	- 25	- 25	- 25
<i>Wet op de Omzetbelasting 1968</i>				
Aanpassen btw-vrijstelling beroepsonderwijs	1	2	2	2
Aanpassen btw-vrijstelling jeugdzorg	- 2	- 2	- 2	- 2
<i>Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992</i>				
Constructiebestrijding BPM	2	2	2	0
Aanpassing berekening BPM bij in- en uitvoer	- 25	- 20	- 12	0
Totaal OFM	- 42	- 36	- 28	- 18

17. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De maatregelen opgenomen in het dit wetsvoorstel zijn uitvoerbaar en handhaafbaar door de Belastingdienst. De incidentele additionele uitvoeringskosten worden begroot op € 0,25 miljoen in 2009 ten behoeve van de aanpassing van het systeem voor de verpakkingenbelasting en de externe communicatie daarover en € 0,09 miljoen in 2010 voor de elektronische melding van betalingsonmacht. De maatregel met betrekking tot de verpakkingenbelasting leidt voorts tot een besparing op uitvoeringskosten van € 0,5 miljoen in 2011, oplopend tot € 1,0 miljoen in 2013 en latere jaren.

Saldo uitvoeringskosten wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2010

2009	2010	2011	2012	2013
€ 0,3 mln	€ 0,1 mln	€ - 0,5 mln	€ - 0,8 mln	€ - 1 mln

De uitvoeringskosten die betrekking hebben op 2009 zullen bij Najaarsnota (tweede suppletore begroting) worden verwerkt in de begroting van Financiën (IXB). De aan het wetsvoorstel verbonden uitvoeringskosten die betrekking hebben op 2010 en verder liggende jaren, worden betrokken bij de budgettaire besluitvorming in het voorjaar 2010.

18. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

In deze paragraaf worden de effecten van verschillende aard die samenhangen met de voorstellen per hoofdstuk beschreven.

Fiscale positie directeur-grotaandeelhouder

Doorschuifregelingen AB-aandelen

Voor de toepassing van de doorschuifregeling bij schenking of vererving van ab-aandelen dienen belanghebbenden gezamenlijk een verzoek in te dienen. Conform de systematiek die geldt voor vererven wordt – in geval van een buiten Nederland woonachtige verkrijger – op verzoek van gezamenlijk belanghebbenden als te conserveren inkomen aangemerkt het

positieve inkomensbestanddeel waarvoor in de binnenlandse situatie de doorschuifregeling kan worden toegepast. Wat betreft de conserverende aanslag gelden verder dezelfde voorwaarden en administratieve gevolgen zoals thans al bekend. De stijging van de administratieve lasten als gevolg van de nieuwe aansprakelijkheidsbepaling is gering. Voor toepassing van de doorschuifregelingen wordt voor de materiële ondernemingstoets aangesloten bij de bedrijfsopvolgingsregeling in het wetsvoorstel wijziging Successiewet en ook overigens zoveel mogelijk aangesloten bij de daar voorgestelde definitie van reële bedrijfsopvolging. Omdat het ondernemingsvermogen van de bv in verband met de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956 in principe ook nodig is, worden verdere administratieve lasten voor de burger hierdoor zo veel als mogelijk beperkt.

Aanpassing betalingsfaciliteit overdracht ab-aandelen

Door de uitbreiding van de betalingsfaciliteit in de Invorderingswet 1990 komt een grotere groep belastingschuldigen in aanmerking voor de faciliteit. Een verzoek om toepassing van de faciliteit dient schriftelijk te geschieden. Dit levert een lichte toename van administratieve lasten op welke niet gekwantificeerd kan worden.

Geruisloze inbreng tbs-pand

Voor de doorschuiffaciliteit ter zake van de inbreng van een ter beschikking gestelde onroerende zaak in een nv of bv, moet een verzoek worden ingediend bij de inspecteur. Dit is vergelijkbaar met de doorschuiffaciliteit omzetting van een onderneming in een nv of bv. Het verzoek moet gedaan worden door de belastingplichtige en de vennootschap waarin de onroerende zaak wordt ingebracht. Wat betreft de inbrengvrijstelling in de overdrachtsbelasting geldt dat de notaris bij de eigendomsoverdracht in de aangifte overdrachtsbelasting een beroep zal moeten doen op deze vrijstelling. Dit is de gebruikelijke gang van zaken en levert zodoende geen extra administratieve lasten op. Wel dient bekeken te worden in hoeverre de notaris bekend dient te zijn met het nieuwe artikel 3.99a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en moet de notaris een beroep op de vrijstelling in de overdrachtsbelasting toetsen aan het nieuwe artikel.

Openstellen van de herinvesteringsreserve en de kostenegalisatiereserve in de tbs-regeling

De toepassing van de herinvesteringsreserve en de kostenegalisatiereserve in de tbs-regeling is vergelijkbaar met de toepassing van deze reserves in de ondernemings sfeer. Hierbij ontstaan enige administratieve lasten. Hierbij is van belang dat de reserves alleen betrekking hebben op het resultaat uit overige werkzaamheden ter zake van een terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen. Er moet dus een splitsing worden gemaakt binnen het totaal resultaat uit overige werkzaamheden naar resultaat terbeschikkingstellingsregeling en overig resultaat uit overige werkzaamheden.

Invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling

De toepassing van de terbeschikkingstellingsvrijstelling is vergelijkbaar met de toepassing van de MKB-winstvrijstelling in de ondernemings sfeer. Hierbij zullen enige administratieve lasten ontstaan. Hierbij is van belang dat de terbeschikkingstellingsvrijstelling alleen betrekking heeft op het resultaat uit overige werkzaamheden ter zake van een terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen. Er moet dus een splitsing worden gemaakt binnen het totaal resultaat uit overige werkzaamheden naar resultaat terbeschikkingstellingsregeling en overig resultaat uit overige werkzaamheden.

Aanpassing betalingsfaciliteit beëindiging terbeschikkingstelling
Door het vervallen van de vermogenstoets zullen de administratieve lasten afnemen. Echter, doordat er een grotere groep belastingschuldigen in aanmerking komt voor de faciliteit door het vervallen van de vermogenstoets, nemen de administratieve lasten weer licht toe. De administratieve lasten zullen verder in lichte mate toenemen doordat de reikwijdte van de betalingsfaciliteit wordt uitgebreid met situaties waarin sprake is van een schenking of overdracht waarbij de verkrijger de koopsom schuldig blijft. Hierdoor zullen meer mensen een beroep kunnen doen op deze faciliteit en zullen de totale administratieve lasten toenemen.

Gebruikelijk loon < € 5 000

Afhankelijk van het gekozen uitgangspunt (het aantal inhoudingsplichtingen is al dan niet gelijk aan aantal werknemers, plus keuze voor bedrag van vaste lasten voor uitbesteding) kom je bij 17 000 dga's tot een geschatte verlichting van administratieve lasten van € 880 000 tot € 3 200 000.

Toerekening inkomen en vermogen tussen partners bij migratie

De toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de toerekening van vermogen tussen partners bij migratie wordt aangepast of herzien. Hiermee wordt voorkomen dat een aanvullende werkstroom ontstaat en worden extra administratieve lasten dus vermeden.

Dieetkosten

Dieetkosten komen voor de aftrek van uitgaven voor specifieke zorgkosten in aanmerking mits sprake is van een op medisch voorschrift gehouden dieet. Men dient hierbij te beschikken over een dieetverklaring die wordt afgegeven door een arts. Dit blijkt in de praktijk erg omslachtig te zijn, omdat diëtisten veelal betrokken zijn bij het opstellen van het dieet en niet de arts. In onderhavig voorstel wordt ook aftrek voor dieetkosten verleend wanneer de dieetverklaring is afgegeven door een diëtist en het desbetreffende dieet voorkomt in de dieetkostentabel. Dit bespaart een extra handeling voor arts en burger.

Aanpassing BTW-vrijstelling beroepsonderwijs

Voor het beroep op de BTW-vrijstelling voor kort beroepsonderwijs dient de desbetreffende instelling te beschikken over een erkenning van een door de betrokken brancheorganisaties op te richten Register Kort Beroepsonderwijs. De individuele ondernemers die een beroep op de vrijstelling willen doen, moeten derhalve kosten maken ter zake van de algemene erkenning. Het bedrijfsleven in zijn algemeenheid zal daarnaast ter zake initiële kosten moeten maken voor de instelling van het op te richten register.

Aanpassing BTW-vrijstelling jeugdzorg

Aan de BTW-vrijstelling voor de jeugdzorg zijn geen bijzondere voorwaarden van administratieve aard verbonden. De ondernemer kan aan de hand van de normaal voorhanden zijnde gegevens zijn recht op toepassing van de vrijstelling aantonen. Aangezien de desbetreffende ondernemers in het algemeen alleen vrijgestelde prestaties zullen verrichten doet zich ook geen splitsingsproblematiek voor.

Aanpassing berekening BPM bij in- en uitvoer

Door het nemen van deze maatregel wordt een autonome toename van de administratieve lasten, die het gevolg zouden zijn van een toegenomen gebruik van de werkelijke waarde bij de aangifte BPM, voorkomen.

Voorkoming voorraadvorming tabaksaccijns

Naar verwachting zal er met deze maatregel een beperkte verzwaring van

de administratieve lasten plaatsvinden. Fabrikanten/importeurs hebben naar verwachting een goed beeld van de omloopsnelheid van hun product en kunnen dus vooraf goed inschatten hoeveel «oud» product zij nog mogen afzetten. Vanwege de strikte naleving zal dit wel enige interne controlecapaciteit vergen. Voor de schakel daaronder geldt hetzelfde, met dien verstande dat daar de druk wat hoger ligt, aangezien zij binnen de verbodsbepaling wat korter de tijd hebben de producten door te laten stromen.

Aanpassing verpakkingenbelasting

De verhoging van de «drempel» van de verpakkingenbelasting vermindert de administratieve lastendruk voor bedrijven. Minder bedrijven zullen immers belastingplichtig zijn voor de verpakkingenbelasting doordat zij met de kilogrammen verpakkingen die zij in het economisch verkeer brengen onder de drempel blijven. Tevens zal het aantal bedrijven dat voor de uitvoering van de verpakkingenbelasting een administratie moet voeren hierdoor afnemen. Om te voorkomen dat deze lastenverlichting illusoir is doordat bedrijven deze gegevens wel zouden moeten administreren ten behoeve van de voor hen geldende verplichtingen op grond van het Besluit «beheer verpakkingen en papier en karton», streeft de Minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (hierna: VROM) ernaar regelgeving voor te bereiden die een verhoging van de grens naar eveneens 50 000 kg bewerkstelligt op de inwerkingtredingsdatum van de hiervoor gestelde grens. Wel is essentieel dat het Ministerie van VROM over voldoende gegevens blijft beschikken om aan de Europese Commissie een verantwoorde rapportage te kunnen verstrekken en om te kunnen bepalen of producenten en importeurs de recyclingpercentages voor verpakkingsafval halen, waartoe hij op grond van het Besluit verpakkingen verplicht is. Mocht blijken dat er onvoldoende gegevens beschikbaar komen voor een verantwoorde rapportage, dan zal een voorziening worden getroffen.

Nieuwe belastingvermindering capaciteitstarief in energiebelasting

De energieleveranciers zullen te maken krijgen met een nieuwe belastingvermindering, waar zij in hun administratie rekening mee moeten houden. Dit zal leiden tot een lichte toename van de administratieve lasten voor energieleveranciers.

Schriftelijke melding betalingsonmacht

Een vereiste van schriftelijkheid van de melding betalingsonmacht verhoogt de administratieve lastendruk voor bedrijven. Het invullen van formulieren kost meer tijd dan een telefonische melding. Door de mogelijkheid van een digitale melding in het persoonlijk domein voor bedrijven open te stellen, is het voor bedrijven eenvoudig om de betalingsonmacht te melden. Hierdoor wordt de verhoging van de administratieve lasten voorkomen.

Overige maatregelen

Aan het aanpassen van de tonnageregime voor grotere schepen naar aanleiding van de nadere voorwaarden van de Europese Commissie zijn geen administratieve lasten van betekenis verbonden. Tevens zijn aan de aanpassing overgangsrecht accessoireregeling in IB en LB geen aanvullende administratieve lasten verbonden. Ten slotte zijn aan de overige aanpassingen in dit wetsvoorstel geen additionele administratieve lasten van betekenis verbonden.

Conclusie gevolgen voor bedrijfsleven en burger

Het totale wetsvoorstel kent per saldo geen administratieve lastenmutatie.

Vaste verandermomenten

De maatregelen in dit wetsvoorstel zullen de vaste verandermomenten van 1 januari en 1 juli aanhouden.¹ Uitzondering hierop is een bepaling in de tabaksaccijns, welke gelijktijdig met de Wet tot wijziging van de Wet op de accijns in verband met de implementatie van de Europese richtlijn horizontale accijns dient in te gaan (1 april 2010).²

Reactie Actal

Actal beschouwt het verhogen van de drempel van 15 000 kg naar 50 000 kg als een goede stap om de administratieve lasten van de verpakkingenbelasting te beperken. Actal adviseert wel om inzicht te geven in de administratieve lasten van het bijhouden en bewaren van de AWR conforme administratie van geïmporteerde dan wel geproduceerde verpakkingmaterialen. Dit onderwerp zal worden meegenomen in de volgende voortgangsrapportage regeldruk.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het tweede lid van artikel 2.5 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) bewerkstelligt dat een aantal bepalingen van de wet onverkort van toepassing blijft, ook indien wordt gekozen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Aan dit lid wordt toegevoegd de verwijzing naar de nieuwe artikelen 4.17a, 4.17b en 4.17c van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel P) inzake de doorschuifregelingen bij vererving, bij verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar, respectievelijk bij schenking van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen. De aanmerkelijkbelangclaim kan met toepassing van de doorschuifregelingen worden doorgeschoven mits de verkrijger een binnenlands belastingplichtige is. Om te voorkomen dat een niet in Nederland woonachtige persoon de doorschuifregelingen kan toepassen door te kiezen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige, wordt in art. 2.5, tweede lid, bepaald dat de keuze niet geldt voor de toepassing van de artikelen 4.17a, 4.17b en 4.17c van de Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel B (artikel 2.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 2.8 van de Wet IB 2001 wordt opgesomd voor welke inkomensbestanddelen een conserverende aanslag wordt opgelegd. Dit artikel moet worden gewijzigd in verband met de nieuwe opzet van de verschillende doorschuifregelingen in de aanmerkelijkbelang sfeer. Het betreft de situaties waarin een verzoek om toepassing van de doorschuifregelingen niet mogelijk is omdat de verkrijger geen binnenlands belastingplichtige is. In het vierde lid wordt de mogelijkheid tot het opleggen van een conserverende aanslag bij de overgang krachtens huwelijksvermogensrecht geregeld. In de eerste plaats gaat het daarbij op de overgang op een niet in Nederland wonende echtgenoot. En in de tweede plaats op de verdeling binnen twee jaren van een ontbonden huwelijksgemeenschap waarbij wordt toebedeeld aan de niet in Nederland wonende gewezen echtgenoot.

In het vijfde, zesde en zevende lid wordt de mogelijkheid tot het opleggen van een conserverende aanslag bij de overgang krachtens erfrecht onder algemene titel en onder bijzondere titel, de verdeling van een nalatenschap binnen twee jaren na overlijden van de erflater, respectievelijk bij de overdracht krachtens schenking geregeld. Dit betreft situaties waarin de verkrijger van de aanmerkelijk belang aandelen in het buitenland

¹ Kamerstukken II 2008/09, 29 515, nr. 270.

² Kamerstukken II 2008/09, 32 031.

woont en om die reden niet in aanmerking komt voor de doorschuif-faciliteit van artikel 4.17a, 4.17b, respectievelijk artikel 4.17c van de Wet IB 2001. In deze situaties wordt het te conserveren inkomensbestanddeel beperkt tot het deel dat ingevolge artikel 4.17a, 4.17b, respectievelijk 4.17c van de Wet IB 2001 niet als vervreemdingsvoordeel wordt aangemerkt indien de verkrijger in Nederland zou hebben gewoond ten tijde van de overgang krachtens erfrecht, respectievelijk de schenking.

Artikel I, onderdeel C (artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De onderworpenheidstoets van artikel 2.14a, zevende lid, is dezelfde als de onderworpenheidstoets voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Voor een toelichting op deze toets wordt verwezen naar de toelichting op artikel 13, elfde lid, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Artikel I, onderdeel D (artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 2.17 van de Wet IB 2001 is de toerekening van gemeenschappelijke inkomens- en vermogensbestanddelen (inclusief persoonsgebonden aftrekposten) tussen partners opgenomen.

Zoals in het algemeen deel is toegelicht, wordt voorgesteld de toerekening voor migranten in het jaar van aankomst en vertrek op enkele onderdelen te herzien. Allereerst wordt de thans uitgesloten mogelijkheid van toerekening van vermogensbestanddelen in box 3 voor migranten in het jaar van migratie opgeheven; deze uitsluiting zal voortaan nog slechts gelden voor een jaar waarin sprake is van overlijden van de belastingplichtige of zijn partner. Vervolgens wordt voor migrerende partners de keuzemogelijkheid om bij deeljaarpartnerschap aangemerkt te worden als voljaarpartners uitgesloten, tenzij artikel 2.5 van de Wet IB 2001 (keuze voor toepassing regels binnenlandse belastingplicht) op hen toepassing vindt. Migranten zijn slechts voor een deel van het jaar binnenlands belastingplichtig en kunnen daarmee op grond van artikel 1.2, derde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 ook slechts voor een deel van het jaar partners zijn, namelijk over de binnenlandse periode mits is voldaan aan de voorwaarden van partnerschap van artikel 1.2, eerste en tweede lid, van de Wet IB 2001. Ten slotte wordt geregeld dat ondanks het ontbreken van (fictief) voljaarpartnerschap de in artikel 2.17, vijfde lid, van de Wet IB 2001 genoemde gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de bestanddelen van de rendementsgrondslag op grond van artikel 2.17, tweede lid, van de Wet IB 2001 toch aan de partners kunnen worden toegerekend over de periode waarin zij beiden binnenlands belastingplichtigen zijn, mits de periode van binnenlandse belastingplicht gelijktijdig aanvangt en eindigt. Hiermee worden, zoals in het algemeen deel is toegelicht, heffingslekken voorkomen.

Artikel I, onderdelen E, J, K, T, Y en Z (artikelen 3.54a, 3.119b, 3.151, 4.37, 4.50, en 6.2a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In een aantal artikelen van de Wet IB 2001 is een regeling voor de herziening van voor bezwaar vatbare beschikkingen opgenomen, die nauw verwant is aan de navorderingsregeling van artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Voorgesteld wordt om de navorderingsregeling van artikel 16 AWR te verruimen door de introductie van het zogenoemde «kenbaarheidvereiste». Deze wijziging werkt daarmee door in de hier bedoelde herzieningsregelingen. Dit onderdeel introduceert ook voor deze regelingen het kenbaarheidvereiste als grondslag om een voor bezwaar vatbare beschikking te herzien.

Artikel I, onderdelen F en DD (artikelen 3.83 en 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijzigingen bewerkstelligen dat ook in situaties waarin pensioenverplichtingen worden ondergebracht bij een buitenlands lichaam dat op grond van het voorgestelde artikel 19a, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) is aangewezen als verzekeraar van pensioen (pensioen in eigen beheer), niet jaarlijks een conserverende aanslag hoeft te worden opgelegd.

Artikel I, onderdeel G (artikel 3.90 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.90 van de Wet IB 2001 geeft aan wat onder belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden moet worden verstaan. Als gevolg van de introductie van de terbeschikkingstellingsvrijstelling wordt dit artikel aangepast. Voor de terbeschikkingstellingsvrijstelling wordt verwezen naar de toelichting op artikel I, onderdeel I (artikel 3.99b van de Wet IB 2001).

Artikel I, onderdeel H (artikel 3.95 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, wordt het voor belastingplichtigen die resultaat genieten op grond van de terbeschikkingstellingsregeling mogelijk om een herinvesteringsreserve en een kostenegalisatiereserve te vormen. Het gaat dan bijvoorbeeld om een terbeschikkingstelling waarbij een directeur-grotoaandehouder (dga) een pand ter beschikking stelt aan zijn bv. In artikel 3.95 van de Wet IB 2001 is een verwijzing opgenomen naar een groot aantal winstbepalingsartikelen die voor de resultaatbepaling van overeenkomstige toepassing zijn. Voor de bepaling van het resultaat op grond van de terbeschikkingstellingsregeling worden deze daarom aangevuld met de artikelen 3.53, eerste lid, onderdelen a en b, en tweede lid, 3.54 en 3.64 van de Wet IB 2001.

Wat betreft de herinvesteringsreserve geldt dat deze, net zoals bij ondernemers, ook gevormd mag worden over de stakingsgrens van de terbeschikkingstelling heen, mits het voornemen bestaat tot herinvesteren in een nieuwe terbeschikkingstelling. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de belastingplichtige een pand ter beschikking stelt aan zijn bv, het pand vervolgens verkoopt en herinvesteert in een nieuw pand dat hij weer ter beschikking stelt. Op grond van artikel 3.64 van de Wet IB 2001 wordt het resultaat dat is toe te rekenen aan herinvesteringsreserves behandeld als te conserveren inkomen. Bij tijdige herinvestering wordt het resultaat in mindering gebracht op de aanschaffings- en voortbrengingskosten van het nieuwe bedrijfsmiddel.

Artikel I, onderdeel I (artikel 3.99a, paragraaf 3.4.3 en artikel 3.99b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.99a van de Wet inkomstenbelasting 2001

Wanneer een belastingplichtige een onroerende zaak die hij ter beschikking stelt aan een eigen bv, wil inbrengen in die bv, zal hij ter zake van deze overdracht geconfronteerd worden met de heffing van inkomstenbelasting en overdrachtsbelasting. Door inbreng van de ter beschikking gestelde onroerende zaak in de vennootschap wordt de werkzaamheid, te weten de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak, beëindigd hetgeen tot afrekening over de meerwaarde van de onroerende zaak leidt. In het nieuwe artikel 3.99a van de Wet IB 2001 is de eenmalige doorschuif-faciliteit bij inbreng van een ter beschikking gestelde onroerende zaak in een nv of bv neergelegd. Het betreft de inbreng die zowel de juridische als de economische eigendom van de onroerende zaak moet omvatten.

Ter zake van de inbreng zal geen afrekening in de inkomstenbelasting plaatsvinden omdat op grond van het eerste lid van artikel 3.99a van de Wet IB 2001 de werkzaamheid – bestaande uit de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak – geacht wordt niet te zijn gestaakt. Het tweede lid van artikel 3.99a van de Wet IB 2001 bepaalt vervolgens dat voor de toepassing van de Wet Vpb 1969 de boekwaarde van de onroerende zaak en de boekwaarde van de rechtstreeks daarmee samenhangende schulden wordt gesteld op de boekwaarde daarvan bij de werkzaamheid. Naast de vennootschapsbelastingclaim wordt via de vaststelling van de verkrijgingsprijs van de aandelen bij de inbrenger een aanmerkelijk-belangclaim gevestigd. Het derde lid van artikel 3.99a van de Wet IB 2001 bepaalt dat de verkrijgingsprijs van de bij de inbreng verkregen aandelen wordt gesteld op boekwaarde ten tijde van de inbreng van de ingebrachte onroerende zaak verminderd met de boekwaarde op dat tijdstip van de ingebrachte schulden en verminderd met het bedrag van de creditering. Deze verkrijgingsprijs kan negatief zijn. De doorschuiffaciliteit kan onder de hierna volgende voorwaarden worden toegepast.

In het eerste lid van artikel 3.99a van de Wet IB 2001 is aangegeven dat de inbreng plaatsvindt in een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.¹

Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie geldt de faciliteit voor de periode van een jaar, te weten gedurende 2010. In artikel 3.99a, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 is opgenomen dat de inbreng plaatsvindt voor 1 januari 2011.

In artikel 3.99a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 is aangegeven dat de inbreng plaatsvindt tegen uitreiking van aandelen. De onroerende zaak kan dus niet worden ingebracht tegen bijvoorbeeld een vordering. Het is toegestaan dat een afrondingscreditering van ten hoogste € 2500 in aanmerking wordt genomen.

Om te voorkomen dat fiscale claims worden doorgeschoven naar andere partijen dan belastingplichtige is het van belang dat de aanmerkelijk-belangclaim bij de belastingplichtige blijft. Dit zal het geval zijn wanneer de belastingplichtige enig aandeelhouder is van de vennootschap waarin de onroerende zaak en de rechtstreeks daarmee samenhangende schulden zijn ingebracht. In artikel 3.99a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 is evenwel bepaald dat de faciliteit ook kan worden toegepast indien de inbrengende belastingplichtige na de inbreng direct of indirect voor *ten minste 90%* van het totaal geplaatste aandelenkapitaal aandeelhouder is. Hierdoor is het mogelijk dat de doorschuiffaciliteit ook toegepast kan worden in de situatie waarbij een klein deel (tot 10%) van het geplaatste aandelenkapitaal in handen is van een andere aandeelhouder dan de belastingplichtige.

Wanneer een belastingplichtige die een onroerende zaak ter beschikking stelt aan een vennootschap waarvan hij niet de enige aandeelhouder is niet langer onder de tbs-regeling wenst te vallen, kan hij gebruik maken van de onderhavige doorschuiffaciliteit door de onroerende zaak in te brengen in een nieuw op te richten bv die de onroerende zaak vervolgens verhuurt aan de eerstgenoemde vennootschap.

Om van de faciliteit gebruik te kunnen maken, moet hiertoe een verzoek worden gedaan door zowel de belastingplichtige als de nv of bv. De inspecteur beoordeelt het verzoek en legt zijn beslissing neer in een voor bezwaar vatbare beschikking. Bij deze beschikking worden ook de boekwaarde van de onroerende zaak, de boekwaarde van de rechtstreeks daarmee samenhangende schulden en de verkrijgingsprijs van de bij de inbreng verkregen aandelen vastgesteld.

Artikel 3.99b van de Wet inkomstenbelasting 2001

In de Wet IB 2001 wordt een nieuw artikel opgenomen dat een vrijstelling verleend aan de terbeschikkingsteller soortgelijk aan de MKB-winstvrijstel-

¹ Dit betekent niet dat de onderhavige doorschuiffaciliteit niet zou kunnen worden toegepast indien sprake is van een inbreng in een naar buitenlands recht opgerichte vennootschap. Voor deze situatie zal het besluit van 11 augustus 2004, nr. CPP2004/664M worden aangevuld. Dit besluit heeft betrekking op de omzetting van een onderneming in een nv of bv en maakt mogelijk dat de onderneming onder voorwaarden geruisloos kan worden ingebracht in een naar buitenlands recht opgerichte vennootschap.

ling voor ondernemers. Zoals in de dga-notitie¹ is uiteengezet, profiteert de bv thans van de lagere Vpb-tarieven en heeft de IB-ondernemer recht op de MKB-winstvrijstelling. Het effectieve tarief van de TBS-regeling is echter niet aangepast. De terbeschikkingstellingsvrijstelling kan daarom gezien worden als een tegemoetkoming aan de terbeschikkingsteller die investeert ten opzichte van de IB-ondernemer of bv die investeert en draagt bij aan het globale evenwicht tussen de dga en de IB-ondernemer. Hierna wordt in een tweetal voorbeelden de werking van de terbeschikkingstellingsvrijstelling gegeven in een situatie met een positief en negatief resultaat.

Cijfervoorbeeld 1

tbs-resultaat: € 100

terbeschikkingstellingsvrijstelling: € 100 * 12% = € 12

Belastbaar resultaat: € 88

Cijfervoorbeeld 2

tbs-resultaat: € - 100

terbeschikkingstellingsvrijstelling: € - 100 * 12% = € -12

Belastbaar resultaat: € - 88

Uit deze voorbeelden blijkt dat over 12% van een positief resultaat geen belasting wordt geheven en dat 12% van een negatief resultaat niet in aanmerking komt voor verliesverrekening of kan worden afgezet tegen andere inkomensbronnen in hetzelfde jaar. Deze systematiek is derhalve gelijk aan de systematiek van de MKB-winstvrijstelling.

Artikel I, onderdeel J (artikel 3 119b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel I, onderdeel E, opgenomen wijziging van artikel 3.54a van de Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel K (artikel 3 151 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel I, onderdeel E, opgenomen wijziging van artikel 3.54a van de Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel L (artikel 4.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel 4.11 van de Wet IB 2001 worden verkregen aandelen of winstbewijzen na gebruikmaking van een doorschuifregeling geacht tot een aanmerkelijk belang te behoren indien deze niet op grond van de overige bepalingen van hoofdstuk 4, afdeling 4.3, van de wet tot een aanmerkelijk belang behoren. De toepassing van dit artikel wordt uitgebreid met de nieuwe artikelen 4.17a, 4.17b en 4.17c van de Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel M (artikel 4.12a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit artikel houdt verband met het voorstel de doorschuifregeling bij overlijden van een aanmerkelijk belang voortaan niet meer toe te passen ter zake van het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen. Dit leidt er toe dat bij vererving van een aanmerkelijk belang over de waarde van dat belang voor zover toerekenbaar aan het beleggingsvermogen, voortaan de inkomstenbelastingclaim moet worden afgerekend. Als vervolgens (een deel van) dat beleggingsvermogen kort na het overlijden in de vorm van dividend wordt uitgekeerd (bijv. om de inkomstenbelastingsschuld van erfflater te voldoen), zou zonder nadere regelgeving over dat dividend inkomstenbelasting verschuldigd zijn. Het zou er derhalve op neer komen dat er dubbel zou worden geheven over materieel dezelfde grondslag. Het nieuwe artikel 4.12a van

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 705, nr. 19.

de Wet IB 2001 voorkomt deze dubbele heffing. Op verzoek wordt het dividend namelijk niet belast, mits het dividend wordt afgeboekt op de verkrijgingsprijs van de krachtens erfrecht verkregen aandelen. Toepassing van dit artikel is alleen mogelijk voor zover het dividend niet uitgaat boven het bedrag dat bij de erflater ter zake van de overgang krachtens erfrecht als inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking is genomen.

Artikel I, onderdeel N (artikel 4.14 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De onderworpenheidstoets van artikel 4.14, achtste lid, onderdeel c, is op dezelfde wijze aangepast als de onderworpenheidstoets voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Voor een toelichting op deze toets wordt verwezen naar de toelichting op artikel 13, elfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

Artikel I, onderdeel O (artikel 4.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 4.17 van de Wet IB 2001 wordt gewijzigd in verband met het toesnijden van de doorschuifregeling voor vererven van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen op reële bedrijfsopvolgingen. Deze doorschuifregeling bij vererving wordt in het nieuwe artikel 4.17a van de Wet IB 2001 (artikel I, onderdeel P) neergelegd, en kan daardoor in artikel 4.17 van de Wet IB 2001 vervallen. Artikel 4.17 van de Wet IB 2001 regelt alleen nog de doorschuifregeling voor een overgang krachtens huwelijksvermogensrecht alsmede de verdeling van een huwelijksgemeenschap binnen twee jaren na de ontbinding van de huwelijksgemeenschap. Van een dergelijke overgang is sprake bij het aangaan van een huwelijk, bij wijziging van de huwelijksgemeenschap tijdens huwelijk en bij de verdeling van de huwelijksgemeenschap bij het einde van het huwelijk. In deze situaties is de aanleiding voor een en ander doorgaans niet gelegen in het tot stand brengen van een bedrijfsoverdracht van de ene echtgenoot op de andere echtgenoot. Daarom wordt de doorschuifregeling voor de overgang krachtens huwelijksvermogensrecht niet toegesneden op reële bedrijfsopvolgingen.

Artikel I, onderdeel P (artikelen 4.17a, 4.17b en 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 4.17a van de Wet inkomstenbelasting 2001

In het nieuwe artikel 4.17a van de Wet IB 2001 wordt de aangepaste doorschuifregeling voor vererven van tot een aanmerkelijk behorende aandelen of winstbewijzen geregeld. Ten opzichte van de bestaande regeling in artikel 4.17 van de Wet IB 2001 wijzigt het volgende. De aangepaste doorschuifregeling heeft als gevolg van de invoering van een materiële ondernemingstoets alleen betrekking op het in de waarde van de aandelen of winstbewijzen tot uitdrukking komende ondernemingsvermogen van de vennootschap waarop het belang betrekking heeft. In verband met deze toets is voorts de systematiek van een automatische doorschuifregeling met de mogelijkheid van afrekenen op verzoek, gewijzigd in een automatische afrekening met de mogelijkheid tot doorschuiven op verzoek.

In het eerste lid worden de voorwaarden voor toepassing van de doorschuifregeling opgenomen. Nu de regeling ertoe strekt alleen reële bedrijfsopvolgingen te faciliteren, wordt als voorwaarde gesteld dat de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben een onderneming dient te drijven of een medegerechtigdheid dient te houden.

Voorts wordt in dat kader, conform het wetsvoorstel wijziging Successiewet, een aanmerkelijk belang op grond van de meetregelgeving in de zin van artikel 4.10 van de Wet IB 2001 van de doorschuifregeling uitgezon-

derd. De meetrekregeling zorgt ervoor dat aandelen of winstbewijzen van familie in de rechte lijn van een «echte» aanmerkelijkbelanghouder in de aanmerkelijkbelangregeling worden getrokken. Deze bepaling is in de wet opgenomen om misbruik te voorkomen. Daarmee zijn deze meegetrokken aanmerkelijkbelanghouders nog geen ondernemers en bestaat er geen reden om hen voor de doorschuifregeling in aanmerking te laten komen. Ten slotte dient de verkrijger een binnenlandse particulier te zijn. Deze voorwaarde is noodzakelijk om er voor te zorgen dat de heffing is gewaarborgd. Tevens mogen de verkregen aandelen of winstbewijzen bij de verkrijger geen deel uitmaken van het vermogen van een door hem gedreven onderneming dan wel niet behoren tot het resultaat uit een werkzaamheid van hem. Ook deze voorwaarde is noodzakelijk om er voor te zorgen dat de heffing is gewaarborgd.

Ingevolge het eerste lid, onderdeel d, wordt voor de overgang krachtens erfrecht onder bijzondere titel als voorwaarde gesteld dat deze plaatsvindt binnen twee jaren na het overlijden. Deze bepaling wordt als volgt toegevoegd. De overgang krachtens erfrecht onder bijzondere titel (legaat) is een fictieve vervreemding voor de aanmerkelijkbelangregeling. Het legaat is op grond van artikel 6:38 BW direct opeisbaar, tenzij de erflater iets anders heeft bepaald. Verder heeft de legataris vanaf de datum van overlijden het recht op de vruchten, tenzij ook hier de erflater iets anders heeft bepaald (artikel 4:124 BW). Hieruit volgt dat als de erflater niets anders heeft bepaald, de gelegateerde aandelen voor de erfgenamen waardeloos zijn. De legataris gaat dus als enige het economische belang van de aandelen aan. In deze situatie worden de erfgenamen geen aanmerkelijkbelanghouder, maar kan worden getwijfeld of de vervreemding aan de erflater kan worden toegerekend. De vervreemding vindt immers plaats na zijn overlijden. Om iedere twijfel weg te nemen en een mogelijk heffingslek te voorkomen, heeft de wetgever met ingang van 1998 de overgang onder bijzondere titel aangemerkt als een fictieve vervreemding door de erflater.¹ Toerekenen van de vervreemding aan de erflater ligt vanuit de draagkrachtgedachte ook voor de hand. Dit wordt niet anders als de erflater in zijn testament aan de opeisbaarheid een termijn heeft gekoppeld, bijvoorbeeld om de erfgenamen enige tijd te gunnen om het legaat af te geven. Onder de huidige doorschuifregeling van artikel 4.17 van de Wet IB 2001 en onder de voorgestelde doorschuifregeling krachtens erfrecht van artikel 4.17a van de Wet IB 2001, wordt de vervreemding van de erflater aan de legataris teruggenomen en kan de verkrijgingsprijs van de erflater worden doorgeschoven naar de legataris. Indien de erflater in zijn testament de erfgenamen enige tijd het recht op de vruchten heeft gegeven, worden de erfgenamen tijdelijk vruchtgebruiker ten aanzien van de aandelen en genieten zij daarmee inkomsten in box 2. De erflater vervreemdt in dat geval de aandelen voor een evenredig deel aan de erfgenamen en voor het andere evenredige deel aan de legataris. Ook op deze vervreemdingen is het huidige artikel 4.17 van de Wet IB 2001 en het voorgestelde artikel 4.17a van de Wet IB 2001 van toepassing en wordt de verkrijgingsprijs van de erflater evenredig doorgeschoven naar de legataris en de erfgenamen/vruchtgebruikers. Bij beëindiging van het recht van vruchtgebruik door tijdsverloop vindt een fictieve vervreemding van de erfgenamen plaats, zodat zij hun verkrijgingsprijs als verlies kunnen nemen. De doorschuifregeling komt daarbij dus niet aan de orde. Aan de doorschuifregeling die van toepassing is bij een overgang krachtens erfrecht onder bijzondere titel is, anders dan bij de verdeling van de nalatenschap, voor de toepassing van de huidige doorschuifregeling krachtens erfrecht geen termijn gebonden. Hierbij is er vanuit gegaan dat de waardeontwikkeling van de aandelen de legataris direct na het overlijden aangaat, zodat een termijnstelling ook niet nodig is. In de praktijk is echter gebleken dat de erflater in voorkomende gevallen een legaat van de aandelen geeft met een opschortende opeisbaarheid van het legaat van enige jaren en dat daarbij de waardeontwikkeling in die periode de erfg-

¹ Kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 3, p. 50 en 66.

namen toekomt en niet de legataris. Doel van het legaat is ervoor te zorgen dat de erfgenamen gedurende enkele jaren aanmerkelijkbelanghouder worden en dat vervolgens de vervreemding van de aandelen aan de legataris via de doorschuifregeling van het huidige artikel 4.17 van de Wet IB 2001 kan plaatsvinden. Deze vervreemding heeft echter het karakter van een vervreemding bij leven door de erfgenamen, zodat onder het huidige regime toepassing van de doorschuifregeling achterwege zou moeten blijven. Onder het voorgestelde regime zou de doorschuifregeling bij leven toegepast moeten worden en niet die bij overlijden. Het verschil in behandeling zit in het feit dat bij de doorschuifregeling in geval van overlijden de tegenprestatie voor de toepassing van de doorschuifregeling geen rol speelt, hetgeen wel het geval is bij de doorschuifregeling tijdens leven. Teneinde ervoor te zorgen dat de vervreemding van de erfgenamen wordt behandeld als een vervreemding tijdens leven, wordt in de wet opgenomen dat de doorschuifregeling krachtens erfrecht bij een overgang onder bijzondere titel alleen van toepassing is, indien het legaat binnen twee jaar wordt afgegeven.

In het tweede lid wordt bepaald welk deel van de overgang niet als vervreemding wordt aangemerkt. De overgang krachtens erfrecht wordt op verzoek niet als vervreemding aangemerkt voor het deel van de overdrachtprijs dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben. Voor het deel van de overdrachtprijs dat toerekenbaar is aan het beleggingsvermogen van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben, wordt bij de erflater wel een vervreemding geconstateerd. Op basis van de gekozen formulering kan ook indien sprake is van een legaat tegen inbreng van de waarde, de aanmerkelijkbelangclaim over het in de waarde van de vervreemde aandelen of winstbewijzen tot uitdrukking komende ondernemingsvermogen van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben, worden doorgeschoven; de overgang krachtens legaat is namelijk ook een overgang krachtens erfrecht. Gelijk de bestaande doorschuifregeling voor vererven van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen, heeft een tegenprestatie dus geen gevolgen voor de toepassing van de doorschuifregeling.

Tegen de achtergrond dat uitsluitend reële bedrijfsopvolgingen worden gefaciliteerd, worden in het derde lid nadere voorwaarden gesteld voor de overgang van preferente aandelen. In het vierde lid geldt hetzelfde voor een medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 dat door de vennootschap waarop het belang ziet, wordt gehouden. In dergelijke situaties kan alleen van de doorschuifregeling gebruik worden gemaakt indien de preferente aandelen dan wel bedoelde medegerechtigdheid zijn, respectievelijk is ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging. Deze voorwaarden zijn gelijklopend aan het wetsvoorstel wijziging Successiewet, zoals dit luidt na de nota van wijziging.

Om de overdracht van een indirect aanmerkelijk belang in een vennootschap die een onderneming drijft zoveel mogelijk gelijk te behandelen als de overdracht van een direct aanmerkelijk belang in vennootschap die een onderneming drijft, wordt in het vijfde lid voor de toepassing van de materiële ondernemingstoets bepaald dat de bezittingen en schulden van een lichaam waarin de erflater indirect een aanmerkelijk belang heeft (de werkmaatschappij) worden toegerekend aan de vennootschap waarin de erflater direct een aanmerkelijk belang heeft (de houdstermaatschappij). Daarmee worden de ondernemingsactiviteiten naar het niveau van de houdstermaatschappij getrokken. De ondernemingstoets vindt vervolgens met inachtneming van deze toerekening plaats. Indien de houdstermaatschappij preferente aandelen in de werkmaatschappij bezit, is toerekening alleen mogelijk indien de preferente aandelen zijn ontstaan in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging. Bij ministeriële regeling wordt

aangegeven wanneer in dit kader sprake is van een gefaseerde bedrijfsopvolging.

De erfflater die op grond van artikel 4.11 van de Wet IB 2001 (fictief aanmerkelijk belang) een aanmerkelijk belang heeft in een houdstermaatschappij, heeft indirect echter geen aanmerkelijk belang in de werkmaatschappij. Het belang in de werkmaatschappij is dan immers altijd kleiner dan 5%. Daarom is, om te bereiken dat ook fictieve aanmerkelijk belangen voor de doorschuiffaciliteit in aanmerking kunnen komen wanneer de onderneming is uitgezakt in een werkmaatschappij, in het zesde lid bepaald dat de bezittingen en schulden van de lichamen waarin de houdstermaatschappij enig aandeelhouder is, volledig worden toegerekend aan de houdstermaatschappij. Er is gekozen voor de eis van enig aandeelhouder omdat alleen in die situatie een vergelijkbare situatie ontstaat met een even groot direct gehouden fictief aanmerkelijk belang. Ook in het geval waarin de erfflater een direct belang van 5% zou hebben in de houdstermaatschappij, zou de houdstermaatschappij enig aandeelhouder moeten zijn van de werkmaatschappij teneinde de erfflater een indirect aanmerkelijk belang te laten hebben in de werkmaatschappij.

Het zevende lid bevat de materiële ondernemingstoets. Als ondernemingsvermogen wordt aangemerkt de bezittingen en schulden voor zover toerekenbaar aan een in de vennootschap gedreven onderneming als bedoeld in artikel 3.2 Wet van de IB 2001, of aan een in de vennootschap gehouden medegerechtigdheid als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Voorts wordt het overige vermogen (het beleggingsvermogen) – conform het wetsvoorstel wijziging Successiewet – tot maximaal 5% van de waarde van het ondernemingsvermogen van het lichaam aangemerkt als ondernemingsvermogen.

De vraag of sprake is van een onderneming moet worden beantwoord aan de hand van de regels die daarvoor gelden in de winstsfeer voor de inkomstenbelasting. Hiermee wordt rechtsvormneutraliteit bereikt. Er is een onderneming aanwezig indien er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Omtrent deze rechtsregel bestaat reeds de nodige jurisprudentie. Of er sprake is van een onderneming is verder een feitelijke kwestie, zodat de vraag of daarvan sprake is steeds zal moeten worden beantwoord aan de hand van de feiten en omstandigheden van het onderhavige geval. Nadat is vastgesteld dat in de vennootschap, eventueel na toerekening, een onderneming wordt gedreven, moet worden bepaald met welk vermogen de vennootschap deze onderneming drijft. Ook hiervoor gelden de regels die worden toegepast in de winstsfeer, behoudens de regels die gelden voor het keuzevermogen, omdat een bv naar haar aard die keuze niet maakt. In dit verband wordt dan ook zowel verplicht ondernemingsvermogen als keuzevermogen aangemerkt als ondernemingsvermogen. Beleggingsvermogen daarentegen behoort niet tot het ondernemingsvermogen, omdat dit duurzaam overtollige middelen omvat. Op basis van de regels van de vermogensetikettering behoren deze middelen tot het verplichte privé-vermogen. De in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende duurzaam overtollige middelen zullen dan ook voor de doorschuifregeling niet kwalificeren als ondernemingsvermogen.

Zoals in het algemene deel van deze memorie is geschetst, is voor bestaande situaties met houdstermaatschappijen waarvan in het kader van een bedrijfsopvolging de werkmaatschappij is overgedragen tegen schuldigerkenning een overgangmaatregel gewenst. In het achtste lid is daarom een bepaling opgenomen dat in een dergelijke situatie de vordering op de verkrijger van de aandelen of winstbewijzen die vererven, of op een vennootschap waarin hij, direct of indirect een aanmerkelijk belang heeft, bij wetsfictie wordt aangemerkt als ondernemingsvermogen naar verhouding van het ondernemingsvermogen van de werkmaatschappij. Het deel van de vordering dat als ondernemingsvermogen kan worden

aangemerkt, wordt bepaald op basis van de formule in de tweede volzin, en bedraagt ten hoogste de waarde in het economische verkeer van het ondernemingsvermogen van de werkmaatschappij ten tijde van het overlijden.

Het negende lid heeft betrekking op de situatie dat tot een huwelijksgemeenschap aanmerkelijkbelang-aandelen horen. Ingeval bij overlijden van een van de partners in het kader van de verdeling van die huwelijksgemeenschap al die aandelen worden toebedeeld aan de nalatenschap van de overledene onder een schuldigerkenning van een schuld aan de langstlevende echtgenoot, en de aandelen vervolgens bij de verdeling van de nalatenschap worden toebedeeld aan de erfgenamen of een legataris, is de verkrijging door die erfgenamen of legataris voor alle aandelen een verkrijging krachtens erfrecht. Het is echter de vraag of de vervreemdingsfictie van artikel 4.16 van de Wet IB 2001 ook betrekking heeft op de aandelen die van de langstlevende echtgenoot bij de verdeling van de huwelijksgemeenschap zijn toebedeeld aan de overleden echtgenoot. Aangezien is beoogd dat de voorwaarden die in artikel 4.17a van de Wet IB 2001 zijn opgenomen voor de geruisloze doorschuiving ook betrekking hebben op de aandelen die van de langstlevende echtgenoot zijn toebedeeld aan de overleden echtgenoot, is het negende lid opgenomen. In deze situaties vindt eerst de doorschuifregeling van artikel 4.17 van de Wet IB 2001 toepassing en vervolgens wordt beoordeeld of en in welke mate de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 toepassing kan vinden.

Krachtens het tiende lid kunnen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld met betrekking tot de toepassing van dit artikel. Hierbij kan worden gedacht aan regels omtrent de toerekening van de bezittingen en schulden van een werkmaatschappij aan een houdstermaatschappij indien het aandelenkapitaal van de werkmaatschappij uit verschillende soorten aandelen bestaat. Strekking van de regels inzake het toerekenen van vermogen van een werkmaatschappij aan een holdingmaatschappij zal zijn die toerekening te doen geschieden naar de verhouding van de waarde van de diverse soorten aandelen die de werkmaatschappij heeft uitstaan. Voorts zullen nadere regels worden gesteld met betrekking tot het in te dienen verzoek om toepassing van de doorschuifregeling door gezamenlijk belanghebbenden. De gezamenlijk belanghebbenden zijn in dit geval de rechtsgeldige vertegenwoordiger(s) van erflater en de verkrijger(s).

Voor een voorbeeld omtrent de werking van artikel 4.17a van de Wet IB 2001, zie hierna bij de toelichting op artikel 4.17b van de Wet IB 2001.

Artikel 4.17b van de wet inkomstenbelasting 2001

In artikel 4.17a van de Wet IB 2001 is de doorschuifregeling opgenomen voor de overgang krachtens erfrecht op de erfgenamen. Bij een overlijden met meerdere erfgenamen komen die erfgenamen in een onverdeeldheid te zitten. Die onverdeeldheid wordt opgeheven met de verdeling van de nalatenschap. Een verdeling kan ook een vervreemding inhouden. Voor deze verdeling is in artikel 4.17b, eerste lid, van de Wet IB 2001, een doorschuifregeling opgenomen. Een verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar na het overlijden wordt op verzoek in het geheel niet als een vervreemding aangemerkt. Om redenen van doelmatigheid wordt afgezien van een afrekening over de waarde-ontwikkeling van het beleggingsvermogen in de tussenliggende periode. In artikel 4.39b van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat in dat geval de verkrijgingsprijs die gold voor degene van wie in het kader van de verdeling wordt verkregen, wordt doorgeschoven. De uitwerking kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Belastingplichtige A bezit alle aandelen in X-bv. De waarde van de

aandelen in X-bv bedraagt 1 000, waarvan 800 toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen en 200 aan het beleggingsvermogen van X-bv. Zijn verkrijgingsprijs bedraagt 300.

A overlijdt en zijn twee kinderen B en C zijn de erfgenaam. B en C wonen beiden in Nederland. Anderhalf jaar na overlijden van A wordt de nalatenschap verdeeld. Op dat moment bedraagt de waarde van de aandelen 1 080, waarvan 800 toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen en 280 aan het beleggingsvermogen van X-bv. B en C komen overeen dat de aandelen worden toegescheiden aan C, waarbij B een overbedelingsvordering verkrijgt op C.

Een en ander werkt als volgt uit.

Het overlijden van A vormt een fictieve vervreemding voor de aanmerkelijkbelangregeling aan B en C voor de waarde in het economische verkeer, zijnde 1 000. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen (800) wordt bij toepassing van de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 de vervreemding teruggenomen. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het beleggingsvermogen (200) is er wel een vervreemding (er is dus een overdrachtprijs van 200). Door het bepaalde in het nieuwe artikel 4.19 van de Wet IB 2001 kan A op deze overdrachtprijs van 200 zijn verkrijgingsprijs van 300 tot een bedrag van 200 in mindering brengen, waardoor per saldo bij A geen vervreemdingvoordeel wordt geconstateerd. A heeft 200 van zijn verkrijgingsprijs «verbruikt», zodat het restant van 100 wordt doorgeschoven naar zijn erfgenamen (50 voor B en 50 voor C)

B en C verkrijgen ieder de helft. De verkrijgingsprijs voor B en C bedraagt in totaal 300, dus 150 voor ieder. Dit bedrag van 150 bestaat uit 100 voor het deel van de overdracht dat als vervreemding is aangemerkt, plus 50 van de doorgeschoven verkrijgingsprijs van A.

De verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar na het overlijden wordt ingevolge artikel 4.17b, eerste lid, van de Wet IB 2001, op verzoek in het geheel niet als een vervreemding aangemerkt. C verkrijgt alle aandelen in X-bv, waarbij de verkrijgingsprijs van B wordt doorgeschoven naar C. De verkrijgingsprijs van C bedraagt dan dus 300. Met de waarde-ontwikkeling van de aandelen X-bv in de tussenliggende periode wordt dus geen rekening gehouden.

In het tweede lid van artikel 4.17b van de Wet IB 2001 is een soortgelijke bepaling opgenomen als in het bestaande tweede lid van artikel 4.17 van de Wet IB 2001. Het betreft de situatie waarin sprake is van een erfgenaam die in het buitenland woont. Als gevolg van het overlijden, vervreemdt de erflater aan deze buitenlander voor zover deze gerechtigd is tot de nalatenschap waartoe een aanmerkelijk belang behoort. Bij de verdeling van de nalatenschap binnen twee jaar na overlijden, kan zich de situatie voordoen dat het aanmerkelijk belang wordt toegedeeld aan een binnenlandse belastingplichtige erfgenaam. In een dergelijke situatie wordt zonder nadere bepaling ter zake van de overgang krachtens erfrecht naar de buitenlander door het overlijden een vervreemdingsvoordeel bij de erflater geconstateerd, ook voor wat betreft het deel dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen van de vennootschap waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft. Voor dit laatste deel zou ingevolge het voorgestelde artikel 2.8, vijfde lid, van de Wet IB 2001 op verzoek een conserverende aanslag ten name van de erflater dienen te worden opgelegd. Door de werking van het tweede lid van artikel 4.17b van de Wet IB 2001 wordt bij de erflater ter zake van de overgang krachtens erfrecht voor dit deel echter geen vervreemdingsvoordeel geconstateerd indien de gezamenlijke belanghebbenden dit verzoeken. Als gevolg van de verdeling schuift voor dit deel de «niet verbruikte» verkrijgingsprijs van de erflater door naar de binnenlandse verkrijger. Bij de cijfers van het voorbeeld dat is opgenomen als toelichting op het eerste lid van artikel 4.17b van de Wet IB 2001, en aannemende dat erfgenaam B in het buitenland

woont, zou bij een verzoek om toepassing van artikel 4.17b, tweede lid, van de Wet IB 2001, voor C ook een verkrijgingsprijs van 300 gaan gelden. Het derde lid heeft betrekking op preferente aandelen en vorderingen in het kader van een gefaseerde bedrijfsopvolging. In artikel 4.17a van de Wet IB 2001 is een doorschuifregeling opgenomen voor situaties waarin die preferente aandelen of vorderingen worden geërfd door degene die het bedrijf heeft overgenomen. In geval er meer dan een erfgenaam is, zou zonder nadere voorziening de doorschuifregeling alleen maar van toepassing zijn op een gedeelte van de vererfde preferente aandelen en vorderingen. De voorziening van het derde lid maakt het mogelijk dat de doorschuiffaciliteit van toepassing is op alle aandelen en vorderingen, mits deze binnen twee jaar na het overlijden bij boedelscheiding zijn toebedeeld aan de bedrijfsopvolger.

De delegatiebevoegdheid van het vierde lid maakt het mogelijk bij ministeriële regeling regels te stellen omtrent bijvoorbeeld de gegevens die bij het verzoek moeten worden verstrekt.

Artikel 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001

De nieuwe doorschuifregeling bij de overdracht tijdens het leven van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen tegen een lagere waarde dan de waarde in het economische verkeer wordt neergelegd in artikel 4.17c van de Wet IB 2001. De in het eerste lid gestelde voorwaarden voor toepassing van de doorschuiffaciliteit zijn gelijklopend aan de voorwaarden in artikel 4.17a van de Wet IB 2001. Als aanvullende voorwaarde die ertoe strekt om met de doorschuifregeling alleen reële bedrijfsoverdrachten te faciliteren, wordt gesteld dat de verkrijger reeds gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de verkrijging als bestuurder in dienstbetrekking is van de vennootschap waarin hij het aanmerkelijk belang verkrijgt. Met deze voorwaarde wordt aansluiting gezocht bij de doorschuifregeling van artikel 3.63 van de Wet IB 2001 inzake overdracht bij leven in de winstsfeer waar een soortgelijke voorwaarde is gesteld. De keuze voor de eis van drie jaar (mede)bestuurderschap heeft de volgende achtergrond. (Mede)bestuurderschap betekent dat de verkrijger al nauw bij het reilen en zeilen van de onderneming is betrokken. Dit is een wijze van betrokkenheid die een «natuurlijke» voorloper is van de eigenlijke bedrijfsopvolging bij de onderneming. Door het (mede)bestuurderschap gedurende de driejaarstermijn wordt bovendien gestimuleerd dat de overdrager niet alleen de aandelen van de vennootschap waarin de onderneming wordt gedreven, maar ook zijn kennis van die onderneming overdraagt. Voorts wordt bereikt dat de relatie tussen de overdrager en overnemer voldoende duurzaam is. Het is echter mogelijk dat zich omstandigheden voordoen die ten tijde van de toetreding van de (mede)bestuurder niet konden worden voorzien en die ertoe leiden dat het onredelijk zou zijn onverkort aan de driejaarstermijn vast te houden. Bij ministeriële regeling zullen daarom in bijzondere gevallen afwijkingen worden toestaan van deze termijn. Deze zullen zo veel mogelijk gelijklopend zijn aan de regeling in de IB-winstsfeer, zoals opgenomen in artikel 13a van het Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

In het tweede lid wordt bepaald welk deel van de overdracht niet als vervreemding wordt aangemerkt. Door de gekozen formulering wordt geen onderscheid gemaakt tussen een schenking en een andere gift. Verwezen wordt naar het algemeen deel van deze memorie waar een tweetal voorbeelden is opgenomen met betrekking tot de uitwerking van de faciliteit.

In het derde lid worden het derde tot en met het zevende lid van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing verklaard. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de hiervoor opgenomen toelichting bij artikel 4.17a van de Wet IB 2001.

Krachtens het vierde lid kunnen bij ministeriële regeling nadere regels

worden gesteld met betrekking tot de toepassing van dit artikel. Naast voorgenoemde afwijkingen op de in het eerste lid, onderdeel d, gestelde termijn, zullen hierin bijvoorbeeld nadere bepalingen worden ondergebracht omtrent de toerekening van het vermogen van een werkmaatschappij aan een holdingmaatschappij en het in te dienen verzoek om toepassing van de doorschuifregeling door de gezamenlijk belanghebbenden. De gezamenlijk belanghebbenden zijn in dit geval de schenker en de verkrijger(s).

Overigens is de doorschuifregeling bij de overdracht tijdens het leven van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen niet toepasbaar ingeval van het schenken van indirect gehouden tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen. Ingeval niet de dga zelf maar zijn houdstermaatschappij aandelen voor een lagere prijs dan de waarde in het economische verkeer overdraagt, wordt bij de dga een dividenduitdeling geconstateerd. Dit is een regulier voordeel dat niet onder de doorschuifregeling valt, nu die regeling zich richt op vervreemdingsvoordelen. Wel kan voor de IB-heffing die samenhangt met de dividenduitdeling op grond van artikel 25, elfde lid, van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling worden verkregen (artikel XVII, onderdeel A). In het kader van een reële bedrijfsopvolging kan in plaats van een beroep op de vorengenoemde betalingsfaciliteit er ook voor worden gekozen om de houdstermaatschappij via een juridische splitsing op te splitsen in twee vennootschappen, een vennootschap met de aandelen in de werkmaatschappij en een vennootschap met het overige beleggingsvermogen. Vervolgens kunnen de aandelen in de vennootschap die het belang in de werkmaatschappij houdt met toepassing van de doorschuifregeling worden geschonken aan de opvolger.

Artikel I, onderdeel Q (artikel 4.19 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Hoofregel is dat voor de bepaling van het vervreemdingsvoordeel, de schenker of de erflater zijn verkrijgingsprijs in mindering mag brengen op de overdrachtprijs. In geval van vervreemding van een gedeelte van de in de aandelen of winstbewijzen besloten rechten, mag hij een evenredig deel in aanmerking nemen. In geval de doorschuifregeling er voor zorgt dat de vervreemding slechts gedeeltelijk wordt teruggenomen, zou kunnen worden gesteld dat de schenker of de erflater slechts een deel van zijn rechten heeft vervreemd en dat hij dus ook maar een deel van zijn verkrijgingsprijs in mindering mag brengen. Het resterende deel van de verkrijgingsprijs op deze aandelen zou dan worden doorgeschoven naar de verkrijger. Hiervoor is niet gekozen. Artikel 4.19, tweede lid, van de Wet IB 2001 maakt het mogelijk dat de schenker of erflater voor de berekening van zijn vervreemdingsvoordeel de totale verkrijgingsprijs van de overgedragen aandelen in aanmerking mag nemen. Hiermee wordt het meest recht gedaan aan de draagkrachtgedachte. Door voorts te bepalen dat de verkrijgingsprijs in aanmerking kan worden genomen tot ten hoogste de overdrachtprijs, wordt voorkomen dat bij de erflater of schenker een verlies uit aanmerkelijk belang ontstaat. Het deel van de verkrijgingsprijs dat bij erflater of schenker niet in aanmerking wordt genomen, schuift door naar de verkrijger. Dit wordt geregeld in de artikelen 4.39a en 4.39c van de Wet IB 2001.

De werking van het nieuw toegevoegde lid kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Belastingplichtige A bezit 90 aandelen in X-bv. De waarde van deze aandelen bedraagt 900, waarvan 600 toerekenbaar aan het ondernemingsvermogen en 300 aan het beleggingsvermogen. Zijn verkrijgingsprijs bedraagt 450.

A schenkt 30 aandelen aan B. De waarde van deze aandelen bedraagt 300,

waarvan 200 toerekenbaar aan het ondernemingsvermogen en 100 aan het beleggingsvermogen. Zijn verkrijgingsprijs van deze 30 aandelen bedraagt 150.

De overdracht krachtens schenking van de 30 aandelen vormt een vervreemding, met – als er geen beroep wordt gedaan op de doorschuifregeling – een overdrachtprijs van 300. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen, in dit geval 200, wordt bij toepassing van de doorschuifregeling de vervreemding teruggenomen. Resteert een vervreemding voor het deel dat ziet op het beleggingsvermogen van X-bv, in dit geval 100. De verkrijgingsprijs van de 30 aandelen is 150. Zonder nadere voorziening zou slechts een evenredig deel van deze 150 in aanmerking genomen moeten worden omdat bij fictie is bepaald dat de vervreemding van 300 slechts voor een deel in aanmerking wordt genomen, te weten voor het deel dat toerekenbaar is aan het beleggingsvermogen van X-bv. Aangezien van de overdrachtprijs 2/3 niet als vervreemding in aanmerking wordt genomen, zou op basis van de tweede volzin van artikel 4.19, eerste lid, van de Wet IB 2001 gesteld kunnen worden dat ook 2/3 van de verkrijgingsprijs van 150 niet in aanmerking moet worden genomen.

Op basis van het tweede lid wordt de verkrijgingsprijs van de 30 aandelen in beginsel niet naar evenredigheid in aanmerking genomen. In dit geval zou dat betekenen dat 150 als verkrijgingsprijs in aanmerking kan worden genomen. Aangezien de in aanmerking te nemen overdrachtprijs voor A echter 100 bedraagt, wordt de in aanmerking te nemen verkrijgingsprijs teruggebracht naar 100. Per saldo wordt bij A dan geen vervreemdingvoordeel geconstateerd.

De verkrijgingsprijs voor B bedraagt 150, bestaande uit 100 voor het deel van de overdracht dat als vervreemding is aangemerkt plus 50, zijnde het door te schuiven deel van de verkrijgingsprijs van A met betrekking tot de geschonken 30 aandelen.

Na de schenking bedraagt de verkrijgingsprijs van A voor zijn resterende 60 aandelen 300.

Artikel I, onderdeel R (artikel 4.21 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De doorschuifregeling bij schenking van een aanmerkelijk belang kan alleen worden toegepast indien de begiftigde een binnenlandse belastingplichtige is. Voor situaties waarin als gevolg van een verkrijging door een niet in Nederland woonachtige verkrijger een conserverende aanslag is opgelegd waarvoor nog uitstel van betaling loopt, wordt in de Invorderingswet 1990 geregeld dat indien de aandelen of winstbewijzen worden doorgeschonken, onder nader te stellen voorwaarden het uitstel van betaling al dan niet gedeeltelijk kan worden voortgezet. Dit heeft tot gevolg dat de aandelen of winstbewijzen in de periode dat het uitstel van betaling voor de conserverende aanslag nog loopt ook kunnen worden doorgeschonken aan een in Nederland woonachtige particulier, zonder dat dit gevolgen heeft voor het uitstel op de conserverende aanslag. Alsdan is de situatie echter te vergelijken met een situatie waarin een aanmerkelijk belang rechtstreeks door een binnenlandse belastingplichtige is verkregen met toepassing van de doorschuifregeling.

Hetzelfde geldt ingeval een binnenlandse particulier een aanmerkelijk belang krachtens erfrecht verkrijgt vanwege het overlijden van een persoon die in het buitenland woont, terwijl die buitenlandse persoon het aanmerkelijk belang eerder krachtens erfrecht of schenking heeft verkregen van een persoon die ten tijde van het overlijden of de schenking in Nederland woonde.

Om in deze situaties tot een vergelijkbaar resultaat te komen, wordt in artikel 4.21 van de Wet IB 2001 een delegatiebepaling opgenomen. De delegatiebevoegdheid biedt de mogelijkheid regels te stellen met betrek-

king tot de verkrijgingsprijs en met betrekking tot de vermindering van de opgelegde conserverende aanslagen.

De bedoeling van de regeling is dat de situatie met een tussenliggende buitenlandse verkrijger fiscaal niet gunstiger wordt behandeld dan de situatie waarin het aanmerkelijk belang rechtstreeks door een binnenlandse verkrijger was verkregen.

Artikel I, onderdeel S (artikel 4.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het zesde lid van artikel 4.25 van de Wet IB 2001 bevat een delegatiebepaling die ziet op de situatie van het gaan wonen in Nederland van een belastingplichtige met een aanmerkelijk belang ter zake waarvan ingevolge artikel 2.8, vierde, vijfde, zesde of zevende lid, van de Wet IB 2001 eerder een conserverende aanslag is opgelegd waarvoor nog uitstel van betaling loopt. De delegatiebevoegdheid biedt de mogelijkheid regels te stellen om tot een vermindering van een opgelegde conserverende aanslag te komen en tot de bepaling van de verkrijgingsprijs bij de persoon die in Nederland komt wonen.

Artikel I, onderdeel T (artikel 4.37 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel I, onderdeel E, opgenomen wijziging van artikel 3.54a van de Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel U (opschrift paragraaf 4.8.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De aanpassing van het opschrift van paragraaf 4.8.1 is van redactionele aard.

Artikel I, onderdeel V (paragraaf 4.8.1a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingevolge dit onderdeel wordt een nieuwe paragraaf toegevoegd.

Artikel I, onderdeel W (artikel 4.39 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 4.39 van de Wet IB 2001 leidt voor de verkrijger tot doorschuiving van de verkrijgingsprijs in situaties waarin de doorschuifregeling van artikel 4.17 van de Wet IB 2001 wordt toegepast. In artikel 4.17 van de Wet IB 2001 wordt alleen nog de doorschuifregeling voor de overgang van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen krachtens huwelijksvermogensrecht alsmede de verdeling van een huwelijksgemeenschap binnen twee jaren na de ontbinding van de huwelijksgemeenschap, geregeld. Artikel 4.39 van de Wet IB 2001 wordt daarom dienovereenkomstig aangepast.

Artikel I, onderdeel X (artikelen 4.39a, 4.39b en 4.39c van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 4.39a van de Wet inkomstenbelasting 2001

Voor het deel van de overgang krachtens erfrecht dat niet als vervreemding wordt aangemerkt indien de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 wordt toegepast, leidt het eerste lid van artikel 4.39a van de Wet IB 2001 tot doorschuiving van de verkrijgingsprijs van de erflater naar de erfgenaam. Uit het systeem van de wet volgt dat het deel van de verkrijgingsprijs van de erflater dat de erflater zelf nog heeft gebruikt in het kader van de vaststelling van een vervreemdingsvoordeel, niet kan worden doorgeschoven. Omwille van de duidelijkheid is dit niettemin expliciet in de wettekst opgenomen. Voor het deel van de overgang van

de aandelen of winstbewijzen dat met toepassing van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 als vervreemding wordt aangemerkt, bedraagt de verkrijgingsprijs voor de erfgenaam de waarde in het economische verkeer dat aan dat deel kan worden toegekend. Dit volgt impliciet uit het systeem van de wet.

In het tweede lid is een soortgelijke bepaling opgenomen als het derde lid van artikel 4.39 van de Wet IB 2001 voor de situatie dat in het kader van de verdeling een gerechtigdheid als bedoeld in artikel 4.3 van de Wet IB 2001 wordt gevestigd.

Artikel 4.39b van de Wet inkomstenbelasting 2001

In het eerste lid van artikel 4.39b van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat bij overgang krachtens verdeling van een nalatenschap binnen twee jaar na het overlijden, de verkrijgingsprijs van degene van wie in het kader van de verdeling wordt verkregen, wordt doorgeschoven naar de uiteindelijke verkrijger.

Indien artikel 4.17b, tweede lid, van de IB 2001 is toegepast, geldt voor de erfgenaam aan wie is toegescheiden als verkrijgingsprijs voor het deel van de overgang dat ingevolge artikel 4.17a van de Wet IB 2001 niet als vervreemding wordt aangemerkt, de verkrijgingsprijs die gold voor de erflater, verminderd met het deel daarvan dat ingevolge artikel 4.19, tweede lid, van de Wet IB 2001 bij hem in aanmerking is genomen voor de bepaling van het vervreemdingsvoordeel.

In het derde lid is een soortgelijke bepaling opgenomen als het derde lid van artikel 4.39 van de Wet IB 2001 voor de situatie dat in het kader van de verdeling een gerechtigdheid als bedoeld in artikel 4.3 van de Wet IB 2001 wordt gevestigd.

Artikel 4.39c van de Wet inkomstenbelasting 2001

Voor het deel van de overdracht dat niet als vervreemding wordt aangemerkt indien de doorschuifregeling van artikel 4.17c van de Wet IB 2001 wordt toegepast, leidt het eerste lid van artikel 4.39c van de Wet IB 2001 tot doorschuiving van de verkrijgingsprijs van de schenker voor zover de verkrijgingsprijs door de schenker niet is «verbruikt». Uit het systeem van de wet volgt impliciet dat de door te schuiven verkrijgingsprijs die gold voor de schenker wordt verminderd met het deel daarvan dat bij hem in aanmerking is genomen voor de bepaling van het vervreemdingsvoordeel. Omwille van de duidelijkheid is dit niettemin expliciet in de wettekst opgenomen. Voor het deel van de overdracht dat met toepassing van artikel 4.17c van de Wet IB 2001 als vervreemding wordt aangemerkt, bedraagt de verkrijgingsprijs voor de verkrijger de waarde in het economische verkeer dat aan dat deel kan worden toegekend. Dit volgt impliciet uit het systeem van de wet.

In het tweede lid is een soortgelijke bepaling opgenomen als het derde lid van artikel 4.39 van de Wet IB 2001 voor de situatie dat in het kader van de vervreemding een gerechtigdheid als bedoeld in artikel 4.3 van de Wet IB 2001 wordt gevestigd.

Artikel I, onderdeel Y (artikel 4.50 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel I, onderdeel E, opgenomen wijziging van artikel 3.54a van de Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel Z (artikel 6.2a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel I, onderdeel E, opgenomen wijziging van artikel 3.54a van de Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel AA (artikel 6.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de eerste wijziging van artikel 6.17 van de Wet IB 2001 wordt aftrek van dieetkosten die zijn opgenomen in de dieetkostentabel mogelijk indien geen dieetverklaring is afgegeven door een arts, maar wel door een persoon die bevoegd is tot het voeren van de titel diëtist. De titel diëtist is beschermd en mag alleen worden gebruikt door personen die bepaalde opleidingen voor diëtetik hebben gevolgd. Met de eis dat de desbetreffende persoon bevoegd is tot het voeren van de titel diëtist is voldoende gewaarborgd dat de dieetverklaring door een terzake deskundige is vastgesteld en kan deze verklaring als basis dienen voor de aftrek van dieetkosten.

Op grond van de tweede wijziging van artikel 6.17 van de Wet IB 2001 kunnen bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld met betrekking tot de inhoud van de dieetverklaring. Dit geldt zowel voor de dieetverklaring die wordt afgegeven door een arts als voor de dieetverklaring die wordt afgegeven door een diëtist. In de ministeriële regeling kan worden aangegeven welke gegevens de dieetverklaring ten minste moet omvatten om als basis voor aftrek te kunnen dienen.

Artikel I, onderdeel BB (artikel 6.32 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij het doen van een gift die wordt schuldig gebleven tot (na) het overlijden van de gever, hetgeen materieel sterk overeenkomt met een legaat, is geen sprake van opoffering van vermogen door de gever. Daarom bestaat geen grond om een fiscale faciliteit voor een dergelijke uitgestelde gift te verlenen, te meer omdat voor het bij overlijden nalaten van geld aan een algemeen nut beogende instelling (ANBI) evenmin giftenaftrek geldt. Door – in samenhang met de in artikel I, onderdeel Z, opgenomen wijziging van artikel 6.40 van de Wet IB 2001 – in artikel 6.32, tweede lid (nieuw), van de Wet IB 2001 te regelen dat van een aftrekbare gift geen sprake is indien deze bij of na overlijden van de belastingplichtige (of op een daarmee samenhangend tijdstip) wordt betaald, verrekend of ter beschikking gesteld, komen tot na het overlijden van de belastingplichtige uitgestelde giften niet meer in aanmerking voor giftenaftrek.

Artikel I, onderdeel CC (artikel 6.40 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het reeds verlenen van een fiscale tegemoetkoming ter zake van een schuldig gebleven gift op het moment van het nog slechts rentedragend worden van die gift, gaat aan het doel van de giftenaftrek voorbij. Door in het voorgestelde artikel 6.40, tweede lid, van de Wet IB 2001 te regelen dat aftrekbare giften nog niet voor aftrek in aanmerking komen op het tijdstip waarop zij rentedragend zijn geworden, is het niet langer mogelijk in een bepaald jaar giftenaftrek te krijgen voor giften die materieel pas in de (verre) toekomst worden gedaan en daarmee de giftenaftrek voor een toekomstige gift sterk naar voren te halen. Uiteraard is er ook sprake van het schuldig blijven van een gift bij een samenstel van rechtshandelingen dat ertoe leidt dat de gift per saldo niet daadwerkelijk wordt betaald. Een voor de hand liggend voorbeeld daarvan is het volgende: een belastingplichtige doet een gift aan een ANBI, waarna een (zelfde) bedrag (rentedragend) wordt geleend van de ANBI, onder de afspraak dat deze lening wordt afbetaald op een later moment, bijvoorbeeld na het overlijden van de belastingplichtige. Hierbij wordt echter niet materieel gegeven, dus bestaat reeds om die reden op het moment van materieel schuldig blijven van de gift geen recht op giftenaftrek.

Artikel I, onderdeel DD (artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel I, onderdeel F, opgenomen wijziging van artikel 3.83 van de Wet IB 2001.

Artikel I, onderdeel EE (artikel 7.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor de buitenlandse belastingplichtige die aandelen of winstbewijzen in een in Nederland gevestigde vennootschap verkrijgt waarbij ingevolge artikel 2.8, vierde, vijfde, zesde of zevende lid, van de Wet IB 2001 een conserverende aanslag is opgelegd ten aanzien van degene van wie is verkregen, bedraagt de verkrijgingsprijs de waarde die ten tijde van de verkrijging in het economische verkeer aan de verkregen aandelen of winstbewijzen kan worden toegekend. De conserverende aanslag bij de vervreemder wordt in dat geval op grond van artikel 4.22 van de Wet IB 2001 gebaseerd op een overdrachtprijs voor dezelfde waarde. Op grond van de nieuwe delegatiebepaling in het vierde lid zullen regels worden gesteld voor de situatie dat kwijtschelding plaatsvindt van de conserverende aanslag die is opgelegd ten aanzien van degene van wie door belastingplichtige het aanmerkelijk belang is verkregen en de gevolgen hiervan voor de verkrijgingsprijs van de buitenlandse belastingplichtige.

Artikel I, onderdeel FF (artikel 10a.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De aanleiding voor de wijzigingen van artikel 10a.4 van de Wet IB 2001 en artikel 36c van de Wet LB 1964 wordt gevormd door een amendement¹ op het Belastingplan 2009. Ingevolge dit amendement wordt de leeftijdsgrens van auto's van de zaak waarbij voor de grondslag van de autokostenfictie van artikel 3.20 van de Wet IB 2001 en artikel 13bis van de Wet LB 1964 in plaats van de catalogusprijs de waarde in het economische verkeer gaat gelden, met ingang van 1 januari 2010 verhoogd van 15 naar 25 jaar. Door de formulering van het overgangsrecht in artikel 10a.4 van de Wet IB 2001 en artikel 36c van de Wet LB 1964 naar aanleiding van de nieuwe accessoireregeling in de BPM per 1 juli 2006, vindt deze verhoging van de leeftijdsgrens feitelijk niet plaats. Dit overgangsrecht verklaart namelijk onder andere de leeftijdsgrens van 15 jaar van toepassing op alle auto's waarvoor het kenteken vóór 1 juli 2006 is opgegeven. De bedoeling van het overgangsrecht is echter enkel dat voor auto's waarvoor het kenteken vóór 1 juli 2006 is opgegeven, en die onder de in artikel 3.20 van de Wet IB 2001 en artikel 13bis van de Wet LB 1964 genoemde leeftijdsgrens vallen, uitgegaan wordt van de grondslag voor de autokostenfictie zoals die luidde op 30 juni 2006; dus zonder rekening te houden met de nieuwe accessoireregeling. Met de wijzigingen van artikel 10a.4 van de Wet IB 2001 en artikel 36c van de Wet LB 1964, wordt de leeftijdsgrens als hiervoor bedoeld alsnog verhoogd van 15 naar 25 jaar, maar blijft voor auto's waarvoor het kenteken vóór 1 juli 2006 is opgegeven en die jonger zijn dan 25 jaar, nog steeds de grondslag voor de autokostenfictie gelden zonder dat deze grondslag gecorrigeerd wordt voor de nieuwe accessoireregeling. Hierdoor wordt zowel recht gedaan aan de bedoeling van het overgangsrecht als aan de bedoeling van het amendement.

Artikel II

Artikel II (artikel 3.99a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel I, onderdeel I, is de doorschuiffaciliteit bij inbreng van een ter beschikking gestelde onroerende zaak in de nv of bv opgenomen. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie geldt deze faciliteit voor de periode van een jaar, te weten gedurende het kalenderjaar 2010.

¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 704 nr. 70.

Het onderhavige artikel II strekt ertoe om artikel 3.99a van de Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2011 te doen vervallen.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De in artikel 12a van de Wet LB 1964 opgenomen gebruikelijkloonregeling is gericht tegen situaties waarin wordt afgezien van salaris of een ongebruikelijk laag salaris is overeengekomen. Op grond van deze regeling wordt, heel kort gezegd, het loon van iemand die arbeid verricht ten behoeve van de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft, ten minste gesteld op een gebruikelijk bedrag. In artikel 4, onderdeel d, van de Wet LB 1964 is een delegatiebevoegdheid opgenomen om in dergelijke situaties de arbeidsverhouding van de aanmerkelijkbelanghouder met de vennootschap aan te merken als dienstbetrekking. De tekst van deze bepaling wordt in lijn gebracht met de volgens dit wetsvoorstel te wijzigen tekst van genoemd artikel 12a. Bij aanvaarding van dit voorstel wordt het op deze delegatiebevoegdheid gebaseerde artikel 2h van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 dienovereenkomstig aangepast. De fictieve dienstbetrekking geldt ten aanzien van degene die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft.

Artikel III, onderdeel B (artikel 7 van de Wet op de loonbelasting 1964)

In deze bepaling is geregeld wie inhoudingsplichtig is voor het geval de arbeidsverhouding van een aanmerkelijkbelanghouder fictief als dienstbetrekking wordt aangemerkt. De tekst van artikel 7 van de Wet LB 1964 wordt in lijn gebracht met de volgens dit wetsvoorstel te wijzigen tekst van artikel 12a van de Wet LB 1964.

Artikel III, onderdeel C (artikel 11 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met deze wijziging wordt bewerkstelligd dat de nieuw toegevoegde verzekeraar van pensioen, zijnde het elders in de Europese Unie of in een aangewezen staat van de Europees Economische Ruimte gevestigd eigenbeheerlichaam, ook als aanbieder voor loondervingstamrechten kan optreden.

Artikel III, onderdeel D (artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Zoals in het algemene deel van deze memorie is aangegeven, wordt ter vermindering van administratieve lasten voorgesteld dat de gebruikelijkloonregeling niet meer van toepassing is als het gebruikelijke loon niet hoger is dan € 5 000. Tevens wordt voorgesteld de bepaling te stroomlijnen. Volgens de thans geldende tekst is artikel 12a van de Wet LB 1964 van toepassing ten aanzien van de werknemer die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij een aanmerkelijk belang heeft dan wel waaraan hij vermogensbestanddelen ter beschikking stelt, beide in de zin van de Wet IB 2001. Voorgesteld wordt dat de regeling van toepassing is ingeval de werknemer of diens partner een aanmerkelijk belang heeft in het lichaam waarvoor de arbeid wordt verricht. Ook in het geval alleen de partner een aanmerkelijk belang in het lichaam heeft, kan zich een situatie voordoen waartegen de gebruikelijkloonregeling is gericht. Het begrip partner wordt hier opgevat als dat voor de terbeschikkingstellingsregeling, dat is op dit moment niet alleen degene die formeel de partner van de belastingplichtige is (in het bijzonder de echtgenoot) maar ook degene die op grond van een materieel criterium als de partner van de belastingplichtige kan worden aangemerkt om materiële situaties van

partnerschap, bijvoorbeeld situaties waarin een notarieel vastgelegde samenlevingsovereenkomst is gesloten. In verband hiermee wordt niet langer bepaald dat genoemd artikel 12a ook geldt als de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing is. Hiermee wordt de tekst van artikel 12a, eerste lid, vereenvoudigd.

In de gewijzigde tekst van artikel 12a, eerste lid, is vastgelegd dat de gebruikelijkloonregeling van toepassing is per lichaam waarvoor arbeid wordt verricht. Toepassing van de regeling kan dus niet worden afgeweerd met de stelling dat in het door een ander lichaam verstrekte loon rekening is gehouden met de werkzaamheden die zijn verricht in het andere lichaam. In zoverre is het arrest van de Hoge Raad van 11 november 2005, nr. 40 421, onder meer gepubliceerd in BNB 2006/147, niet meer van belang. Hiermee wordt een eind gemaakt aan feitelijke discussies over de vraag wat al dan niet in een bepaald loon is verwerkt. Het is echter niet de bedoeling dat een aanmerkelijkbelanghouder met concernvennootschappen bij iedere concernvennootschap een gebruikelijk loon dient op te nemen. In dergelijke situaties kan de zogenoemde doorbetaaldloonregeling toepassing vinden (artikel 32d van de Wet LB 1964). Deze regeling kan ook door een dga worden toegepast in geval van een zogenoemd gedeeld ondernemerschap met andere dga's via een praktijk-bv. De praktijk-bv treedt op naar «buiten»; elke aanmerkelijk belanghouder participeert in de praktijk-bv via zijn «eigen»-bv en is in dienstbetrekking bij de praktijk-bv; het bij de praktijk-bv verdiende loon is voor rekening van de «eigen»-bv. Er wordt dan materieel getoetst of, kort gezegd, de samenwerking en de financiële verhoudingen in de praktijk-bv vergelijkbaar zijn met die van vennoten in een vennootschap onder firma.¹ Dan verantwoordt één vennootschap – in het algemeen de persoonlijke holding-bv – een loon dat gebruikelijk is ten opzichte van de totale arbeidsprestatie voor alle concernvennootschappen, met de bewijsregels die daarvoor in artikel 12a zijn gesteld. Dit wordt vastgelegd in het nieuwe tweede lid van artikel 12a.

Het nieuwe derde lid regelt dat de gebruikelijkloonregeling niet van toepassing is als het gebruikelijke loon voor de arbeid in het lichaam en de tot hetzelfde concern behorende lichamen in het kalenderjaar niet hoger is dan € 5 000. Dit bedrag wordt, net als het normbedrag in de bewijsregel van artikel 12a, eerste lid, van thans € 40 000, niet naar tijdsgelang toegepast, evenmin als het bedrag van € 5 000 in artikel 3.16, vierde lid, van de Wet IB 2001 met betrekking tot het niet aftrekbaar zijn van een vergoeding voor arbeid door de partner in de onderneming van de belastingplichtige. Het begrip concern is niet gedefinieerd. Dit begrip moet materieel worden opgevat waarbij het geen verschil maakt of de aandelen in werkmaatschappijen door de belastingplichtige middellijk dan wel onmiddellijk worden gehouden. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de in het derde lid opgenomen regeling niet betekent dat over lonen van minder dan € 5 000 geen loonbelasting is verschuldigd. Feitelijk uitbetaald loon is aan de loonbelasting onderworpen. De wijziging houdt alleen in dat geen fictief loon wordt belast als – vooraf – van zo'n laag loon wordt afgezien: dat loon hoeft, met andere woorden, niet om fiscale redenen te worden betaald.

In het nieuwe vierde lid zijn begripsomschrijvingen opgenomen. Het gaat daarbij voor de toepassing van artikel 12a van de Wet LB 1964 om de begrippen partner en aanmerkelijk belang en verbonden lichamen. Het gaat dan bij de partner om de met de belastingplichtige verbonden persoon in de zin van artikel 3.91, tweede lid, onderdeel b, onder 10 tot en met 50, van de Wet IB 2001 en om het aanmerkelijk belang in de zin van de Wet IB 2001.

Artikel III, onderdeel E (artikel 13 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De waardering van vakantiebonnen op 99% van de nominale waarde is

¹ Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 3, blz. 26.

het sluitstuk van een langdurige discussie ten aanzien van het onderscheid in belastingheffing tussen vakantiegeld en vakantiebonnen. Vakantiebonnen worden met name gebruikt in bedrijfstakken waar van oudsher veel wordt gewerkt met kortlopende dienstverbanden. In plaats van loon doorbetaling op vrije dagen en uitbetaling van vakantiegeld, worden bij iedere loonbetaling vakantiebonnen verstrekt aan werknemers. De vakantiebon vertegenwoordigt een recht op loon over vakantiedagen en feest- en snipperdagen en/of recht op vakantiegeld. De werkgever koopt de vakantiebonnen in bij een vakantiefonds en verstrekt deze aan de werknemer die op gezette tijden de waarde van de vakantiebon kan verzilveren bij het vakantiefonds. De vakantiebon vormt een aanspraak die de hoofdregel volgt: aanspraak belast, uitkering vrij.

In het verleden heeft voor de waardering een bijzondere regeling gegolden waardoor de waarde gedurende lange tijd op 60% en later 75% van de nominale waarde is gesteld. De Hoge Raad¹ heeft geoordeeld, dat het verschil tussen vakantiegeld en vakantiebonnen enig verschil in behandeling rechtvaardigt. Op zwaarwegende gronden van sociaal-economisch-politieke aard kon de regelgever in redelijkheid besluiten de ongelijke behandeling (tijdelijk nog te continueren en) slechts geleidelijk op te heffen. Vanaf 1997 zijn er behoedzaam stappen gezet om de bevoordeling door een lagere waardering van vakantiebonnen op te heffen. Dat heeft in 1998 geleid tot overgangsregeling waarbij stapsgewijs de waardering is aangepast tot 97,5% – thans geregeld in artikel 110 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 – van de nominale waarde in 2009. Gekozen is de bijzondere waarderingsregel, gelet op het structurele karakter, thans in artikel 13 van de Wet LB 1964 op te nemen. Met name aanpassing in de waardering heeft geleid tot een aanzienlijk lager gebruik van vakantiebonnen, maar verdwenen is het niet. In 2005 gold de regeling nog voor zo'n 293 000 werknemers, inmiddels is dat minder dan 70 000. De tijd is rijp voor een structurele regeling. Gelijkschakeling door de omkeerregel toepasbaar te laten zijn voor vakantiebonnen (aanspraak vrij, uitkering belast) is op uitvoeringsgronden zeer bezwaarlijk vanwege het feit dat verzilvering plaatsvindt bij het vakantiefonds en valt daarom af. De waardering op 99% van de nominale waarde heft het liquiditeitsnadeel op van de werknemer met vakantiebonnen – hij betaalt belasting per loontijdvak vooraf – ten opzichte van de werknemer met vakantiegeld – hij betaalt achteraf bij uitbetaling.

Artikel III, onderdelen F en H (artikelen 18h en 19b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met deze wijziging wordt bewerkstelligd dat de regelgeving rondom pensioen in eigen beheer voor in Nederland gevestigde lichamen ook gaat gelden voor eigen-beheerlichamen die elders zijn gevestigd in de Europese Unie of in een aangewezen staat van de Europees Economische Ruimte.

Artikel III, onderdeel G (artikel 19a van de Wet op de loonbelasting 1964)

De voorgestelde wijzigingen van artikel 19a van de Wet LB 1964 houden verband met de uitbreiding van toegelaten verzekeraars van pensioen met elders in de Europese Unie of in een aangewezen lidstaat van de Europees Economische Ruimte gevestigde eigen-beheerlichamen. De nieuwe aanbieder wordt opgenomen in artikel 19a, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964. Op grond van de tekst van deze bepaling moet het lichaam voldoen aan verschillende voorwaarden.

Allereerst geldt – zoals uit het voorgaande reeds volgt – voor de nieuwe aanbieder een vestigingsvereiste. Hij moet namelijk zijn gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling

¹ HR 16 juni 1999, nr. 33 928, BNB 1999/286.

aangewezen andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

Verder geldt voor deze in de EU/EER gevestigde eigen-beheerlichamen dat zij de pensioenverplichting moeten rekenen tot het binnenlandse ondernemingsvermogen van de staat waarin zij zijn gevestigd. De voorwaarde komt overeen met de regeling die geldt voor binnenlandse eigen-beheerlichamen. Zie in dit verband het bepaalde in artikel 19a, eerste lid, onderdeel d, van de Wet LB 1964.

In aanvulling daarop geldt verder dat het desbetreffende lichaam aannemelijk moet maken dat het lichaam is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Deze voorwaarde is ontleend aan het bij dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 13, elfde lid, van de Wet Vpb 1969 en dient dienovereenkomstig de toelichting op die bepaling te worden opgevat. Dit brengt onder meer mee dat het lichaam aannemelijk moet maken dat de bedoelde belasting over de winst ook feitelijk is betaald. Dat het lichaam zowel subjectief als objectief aan een winstbelasting moet zijn onderworpen heeft ten doel de eigen-beheerlichamen uit de EU en de EER op dezelfde wijze te behandelen als binnenlandse eigen-beheerlichamen. Ook voor laatstgenoemde pensioenlichamen geldt immers dat zij subjectief en objectief zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting (vgl. artikelen 4, aanhef en onderdeel b, en 5, tweede lid, van de Wet Vpb 1969).

Voorts moet worden voldaan aan de in het tweede lid van artikel 19a van de Wet LB 1964 gestelde voorwaarde. Diezelfde voorwaarde geldt voor binnenlandse eigen-beheerlichamen. Kort gezegd komt deze voorwaarde hierop neer dat het lichaam uitsluitend als verzekeraar kan optreden ter uitvoering van pensioenovereenkomsten die het lichaam heeft gesloten met een directeur-groootaandeelhouder als bedoeld in de Pensioenwet. Verder moet het lichaam door de inspecteur zijn aangewezen en zich tegenover hem verplichten om te voldoen aan voorwaarden met betrekking tot het verschaffen van inlichtingen over de uitvoering van de pensioenregeling. Een vergelijkbare voorwaarde geldt thans ook voor pensioenfondsen en lichamen die bevoegd het verzekeringsbedrijf uitoefenen in de zin van artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB 1964. Daarnaast dient het lichaam zich tegenover de inspecteur te verplichten om inlichtingen te verschaffen over de bepaling van de winst van het lichaam. Deze voorwaarde wordt gesteld om buiten twijfel te stellen dat deze informatie noodzakelijk is om aannemelijk te maken dat het lichaam is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing.

Ten slotte dient het lichaam ingevolge een overeenkomst met de ontvanger aansprakelijkheid te aanvaarden voor de invordering van de belasting die wordt verschuldigd bij toepassing van artikel 19b, ofwel artikel 3.83, eerste of tweede lid, of artikel 3.136, derde, vierde of vijfde lid, of artikel 7.2, achtste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Deze voorwaarde komt overeen met het bepaalde in artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB 1964, in verbinding met artikel 10d, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

De voorgestelde wijziging van het derde lid regelt dat ter zake van de aanwijzingsregeling voor EU/EER eigen-beheerlichamen bij algemene maatregel van bestuur nadere regels kunnen worden gesteld. Deze delegatiebepaling geldt eveneens voor pensioenfondsen en lichamen die bevoegd het verzekeringsbedrijf uitoefenen als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB 1964.

Artikel III, onderdeel H (artikel 19b van de Wet op de loonbelasting 1964)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel III, onderdeel F, opgenomen wijziging van artikel 18h van de Wet LB 1964.

Artikel III, onderdeel I (artikel 36c van de Wet op de loonbelasting 1964)

Voor een toelichting op deze wijziging wordt verwezen naar de toelichting op de wijziging van artikel 10a.4 van de Wet IB 2001, zoals opgenomen in artikel I, onderdeel FF.

Artikel III, onderdeel J (artikel 38 van de Wet op de loonbelasting 1964)

Met het laten vervallen van artikel 38 van de Wet LB 1964 repareert het kabinet, zoals in het algemeen deel is toegelicht, de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad inzake de belastingheffing bij internationale pensioenregelingen. Vanwege het arrest zijn uitkeringen ingevolge een pensioenregeling van een internationale organisatie vrijgesteld van belastingheffing, voor zover deze uitkeringen kunnen worden toegerekend aan volgens de Nederlandse regels tot het loon behorende aanspraken die tot en met 31 december 1994 zijn opgebouwd, ook als daar feitelijk noch in Nederland noch in het buitenland over is geheven. Dit resultaat druipt in tegen het uitgangspunt van de Wet IB 2001 dat bij een pensioenregeling (al dan niet van een internationale organisatie of van een buitenlandse mogendheid) óf de uitkeringen óf de aanspraken worden belast en een dubbele vrijstelling dus niet mogelijk is. Volgens het arrest van de Hoge Raad kan dat uitgangspunt in de situatie van het arrest niet worden toegepast, omdat het in de Wet LB 1964 opgenomen overgangsrecht derogeert aan dit uitgangspunt.

Artikel 38 van de Wet LB 1964 is bij amendement in de Wet LB 1964 opgenomen en stelt uitkeringen en verstrekkingen ingevolge op 31 december 1994 bestaande, onzuivere en derhalve tot het loon behorende aanspraken vrij van loon- en inkomstenbelasting. Uit het arrest blijkt dat artikel 38 van de Wet LB 1964 een verstrekkend toepassingsbereik heeft ten aanzien van de belastingheffing over internationale pensioenregelingen. Artikel 38 van de Wet LB 1964 gaat volgens het arrest voor op het bepaalde in artikel 3.82 van de Wet IB 2001. Daardoor zijn de uitkeringen ook vrijgesteld indien de tot en met 31 december 1994 toegekende aanspraken weliswaar op grond van de Nederlandse regels tot het loon behoren, maar over deze aanspraken geen belasting is geheven. Door het arrest kan het voor de inkomstenbelasting geldende uitgangspunt ter zake van de belastingheffing over pensioenen in zoverre geen toepassing meer vinden. Het kabinet stelt daarom voor artikel 38 van de Wet LB 1964 te laten vervallen. Daarmee wordt bewerkstelligd dat ter zake van internationale pensioenregelingen het voor de inkomstenbelasting geldende uitgangspunt dat óf de aanspraken óf de uitkeringen belast worden, toepassing kan blijven vinden. Daarnaast heeft het laten vervallen van artikel 38 van de Wet LB 1964 een vereenvoudiging van de uitvoering van de belastingheffing over pensioenuitkeringen ingevolge een internationale regeling als bijkomend voordeel.

In theorie heeft het laten vervallen van artikel 38 van de Wet LB 1964 ook gevolgen voor binnenlandse aanspraken (dat wil zeggen: aanspraken, opgebouwd in het kader van een in Nederland vervulde dienstbetrekking) die voor 1 januari 1995 zijn opgebouwd en toen tot het loon behoorden (onzuivere pensioenaanspraken). De verwachting van het kabinet is evenwel dat in de praktijk nauwelijks binnenlandse aanspraken onder het bereik van het overgangsrecht zullen vallen. Immers, ook in de periode vóór 1995 was het gebruik slechts (pensioen)aanspraken toe te kennen die in overeenstemming waren met de destijds geldende fiscale vereisten, zodat de omkeerregel (aanspraak vrijgesteld, uitkeringen belast) kon worden toegepast. Uitkeringen uit binnenlandse onzuivere aanspraken die niet feitelijk tot het loon zijn gerekend, kunnen overigens reeds met toepassing van artikel 10, vierde lid, van de Wet LB 1964 tot het inkomen gerekend worden.

Artikel III, onderdeel K (artikel 39a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Artikel 39a van de Wet LB 1964 bevat de voor het jaar 2009 verlengde overgangsregeling met betrekking tot «loon over». Als de inhoudingsplichtige met betrekking tot verstreken loontijdvakken binnen het kalenderjaar loon verstrekt, is het de inhoudingsplichtige toegestaan dat loon overeenkomstig een door hem bestendig gevolgde gedragslijn aan de desbetreffende loontijdvakken toe te rekenen, zo nodig door middel van het indienen van correctieberichten. Dat loon wordt voor de berekening van de inhouding gerekend tot het loon van het desbetreffende loontijdvak en wordt geacht in die tijdvakken te zijn genoten. Deze regeling werkt door naar de andere loonheffingen die bij het fiscale loon aansluiten en naar de inkomstenbelasting van de werknemer. Omdat de eenduidige loonaangifte tot 1 januari 2011 is uitgesteld, wordt voorgesteld de overgangsregeling ook voor het jaar 2010 te laten gelden. Invoering van de eenduidige loonaangifte vindt overigens niet eerder plaats dan na afronding van de in artikel XVII, zesde lid, van Overige fiscale maatregelen 2009 vastgelegde voorhangprocedure.

Artikel IV

Artikel IV, onderdelen A, G en H (artikelen 12b, 20b en 23c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In een aantal artikelen van de Wet Vpb 1969 is een regeling voor de herziening van voor bezwaar vatbare beschikkingen opgenomen, die nauw verwant is aan de navorderingsregeling in artikel 16 van de AWR. Met de voorgestelde wijziging wordt ook in deze verwante artikelen geregeld dat herziening van een voor bezwaar vatbare beschikking mogelijk is, indien deze ten gevolge van een fout onjuist is genomen, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13, negende lid (als belegging gehouden)

Op basis van het voorgestelde negende lid is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing op voordelen uit hoofde van een als belegging gehouden deelneming. Dit is een zogenoemde beleggingsdeelneming. De deelnemingsvrijstelling geldt wel als sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelneming. In de leden elf tot en met dertien is uitgewerkt wanneer sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelneming. Of een deelneming als belegging wordt gehouden, hangt af van het oogmerk van de belastingplichtige. Een deelneming wordt als belegging gehouden indien deze wordt aangehouden met het oog op het verkrijgen van een rendement dat bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht.

Sommige deelnemingen kunnen naar hun aard alleen als belegging worden gehouden, omdat het lichaam waarin wordt deelgenomen belegt. Dit is onder meer het geval bij een deelneming in een beleggingsmaatschappij met een bijzonder regime zoals een fiscale beleggingsinstelling, een vrijgestelde beleggingsinstelling of een daarmee vergelijkbare buitenlandse instelling. Ook is sprake van een als belegging gehouden deelneming in geval van een deelneming in een lichaam dat formeel optreedt als groeps(her)verzekeringslichaam, terwijl het feitelijk belegt. Een aanwijzing hiervoor is dat het lichaam in derdeverhoudingen zulke verzekeringen niet, dan wel onder andere voorwaarden, af zou sluiten. Tevens is van belang aan welk toezichtsregime het lichaam is onderworpen en of het over voldoende deskundig personeel en de in de verzekeringssector gebruikelijke faciliteiten beschikt.

Ook een deelneming in een lichaam dat een (actieve) onderneming drijft, kan als belegging worden gehouden, indien deze deelneming wordt aangehouden met het oog op het behalen van een beleggingsrendement. Dit kan zich bijvoorbeeld bij deelnemingen van verzekeraars voordoen. Wel zullen de bezittingen van het lichaam waarin wordt deelgenomen in dat geval meestal voor 50% of meer uit andere bezittingen dan vrije beleggingen bestaan. Op grond van het elfde lid is de deelnemingsvrijstelling dan toch van toepassing. Ook zou een dergelijk lichaam voldoende onderworpen kunnen zijn, waardoor de deelnemingsvrijstelling om die reden toch geldt.

Artikel 13, negende lid (niet als belegging gehouden)

Een deelneming wordt onder meer niet als belegging gehouden als de onderneming van het lichaam waarin wordt deelgenomen in het verlengde ligt van de onderneming van de belastingplichtige. Ook indien de belastingplichtige een houdstervennootschap is die een wezenlijke functie vervult ten dienste van de bedrijfsuitoefening van een groep, zal deze het belang niet als belegging houden. Indien sprake is van een tophoudster die op grond van haar activiteiten op bestuurlijk, beleidsvormend en/of financieel terrein een wezenlijke functie vervult ten dienste van de bedrijfsuitoefening van de groep, zal deze tophoudster de aandelen niet als belegging houden. Indien sprake is van een tussenhoudster die door een schakelfunctie een relatie tussen de bedrijfsmatige activiteiten van de moedermaatschappij en de activiteiten van de kleindochtermaatschappij legt, kan deze tussenhoudster worden geacht een wezenlijke functie ten dienste van de groep te vervullen. De tussenhoudster vervult ook een schakelfunctie als de moedermaatschappij een tophoudster is, die een wezenlijke functie vervult ten dienste van de bedrijfsuitoefening van de groep, en de tussenhoudster een deelneming heeft in een lichaam dat een (actieve) onderneming drijft. Van een schakelfunctie kan eveneens sprake zijn indien een tussenhoudster niet rechtstreeks wordt gehouden door een actieve moedermaatschappij of tophoudster maar door een andere tussenhoudster. Deze benadering is ontleend aan het beleid zoals dat gold tot 2007 (op grond van BNB 1975/11). Een andere situatie die zich kan voordoen betreft een belastingplichtige die belangen houdt in één of meerdere lichamen die niet middellijk of onmiddellijk beleggen, zonder dat sprake is van een houdsterfunctie binnen een groep. Een dergelijke belastingplichtige heeft dan meer het karakter van een participatiemaatschappij. In die situatie zal moeten worden getoetst of de belastingplichtige als zodanig een onderneming drijft. Daartoe moet worden getoetst of de werkzaamheden van de belastingplichtige het normale vermogensbeheer te boven gaan. Een belangrijk criterium in dit verband is of de belastingplichtige bijvoorbeeld door zitting in het dagelijks bestuur van de vennootschap waarin het belang wordt gehouden, een beleidsvormende, financiële en bestuurlijke invloed kan uitoefenen.

Artikel 13, negende lid (gemengd oogmerk)

Indien sprake is van een deelneming in een vennootschap waarin onmiddellijk of middellijk beleggingen worden aangehouden, maar waarin ook ondernemingsactiviteiten worden uitgeoefend die in het verlengde liggen van de onderneming van de belastingplichtige, kan sprake zijn van een gemengd oogmerk. Van een gemengd oogmerk kan eveneens sprake zijn indien de belastingplichtige een houdstervennootschap is en het lichaam waarin de deelneming gehouden wordt zowel beleggingen aanhoudt als ondernemingsactiviteiten uitoefent. In beide gevallen moet worden getoetst bij welk oogmerk het zwaartepunt ligt: beleggen of ondernemen. De samenstelling van de onmiddellijke en middellijke bezittingen en de

activiteiten van het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden, kunnen hierbij worden meegewogen.

Artikel 13, negende lid (bewijslast)

Evenals onder de vorige deelnemingsregimes (niet als beleggingseis/ laagbelaste beleggingsdeelneming) geldt voor de oogmerktoets de normale bewijslast. Dat betekent dat de in de fiscaliteit gebruikelijke vrije bewijsleer geldt. Het staat de belastingplichtige of de inspecteur dus vrij hoe hij zijn stelling (bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling is van toepassing) aannemelijk wil maken. Als de belastingplichtige zich beroept op toepassing van de deelnemingsvrijstelling (stelplicht) en de inspecteur een andere mening is toegedaan, moet de inspecteur deze stelling gemotiveerd betwisten en aannemelijk maken dat op basis van de oogmerktoets (inclusief de twee ficties van artikel 13, tiende lid) sprake is van een beleggingsdeelneming. De belastingplichtige kan hier geen passieve positie innemen, omdat juist deze partij over de relevante informatie beschikt. Slaagt de inspecteur in het bewijs, dan heeft de belastingplichtige vervolgens twee mogelijkheden om alsnog aannemelijk te maken dat geen sprake is van een beleggingsdeelneming: door een beroep te doen op de onderworpenheidstoets of op de bezittingentoets.

Artikel 13, tiende lid

In het tiende lid is een tweetal ficties opgenomen voor situaties waarin een deelneming in ieder geval geacht wordt een beleggingsdeelneming te zijn. Het betreft de situatie dat het lichaam waarin de deelneming gehouden wordt, grotendeels aandelenbelangen van minder dan 5% houdt en de situatie dat het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden, grotendeels een groepsfinancieringsfunctie vervult. Hierbij is wel van belang dat ook ingeval een deelneming op grond van deze ficties als beleggingsdeelneming wordt aangemerkt, de onderworpenheidstoets of de bezittingentoets van het elfde lid kan worden toegepast. Indien aan één van deze (of beide) toetsen wordt voldaan, is de deelneming een kwalificerende beleggingsdeelneming en is deelnemingsvrijstelling toch van toepassing.

Onderdeel a ziet op situaties waarin (aandelen)belangen van minder dan 5% worden gehouden door het lichaam waarin belastingplichtige een deelneming heeft. Indien de belastingplichtige dergelijke belangen rechtstreeks zou houden, zou hij niet in aanmerking komen voor de deelnemingsvrijstelling omdat er geen sprake is van een deelneming. Door de fictie van het tiende lid, onderdeel a, wordt hetzelfde bereikt ingeval de bezittingen van een dochtervennootschap voor meer dan 50% bestaan uit dergelijke belangen.

Voor de beoordeling of de bezittingen van een dochtervennootschap voor meer dan 50% bestaan uit (aandelen)belangen van minder dan 5% worden de bezittingen van de desbetreffende dochtervennootschap geconsolideerd beschouwd. Voor de consolidatie worden belangen van ten minste 5% meegeconsolideerd. Dit betekent dat ook (aandelen)belangen van minder dan 5% van eventuele (klein)dochtervennootschappen pro rata in aanmerking worden genomen. Er is gekozen voor een consolidatie in plaats van een toerekeningsbalans, omdat dan eenvoudiger kan worden aangesloten bij de reeds voorhanden zijnde cijfers. Deze consolidatie vindt normaal gesproken dus plaats op basis van deze (commerciële) cijfers. Desgewenst kan de consolidatie ook plaatsvinden tegen de waarde in het economische verkeer.

Op grond van onderdeel b wordt een deelneming geacht een beleggingsdeelneming te zijn indien het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden, tezamen met de lichamen waarin het (direct of indirect) een belang van ten minste 5% heeft, grotendeels een groepsfinancieringsfunctie vervult. Deze toets is vergelijkbaar met de fictieve uitbreiding van de niet als beleggingseis inzake groepsfinanciering zoals die gold tot 2007.

Of sprake is van een groepsfinancieringsfunctie hangt dus af van de aard van de omzet, de activiteiten en de activa en passiva van het lichaam. Met de zinsnede «tezamen met» wordt bedoeld dat niet alleen gekeken moet worden naar de functie van het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden maar ook naar de functies van eventuele (achter)kleindochters. Hiermee wordt voorkomen dat de beleggingsfictie voor groepsfinanciering eenvoudig kan worden ontgaan door het tussenschuiven van een vennootschap. Er is geen uitzondering voor actieve groepsfinancieringsfuncties. Wel is het zo dat via de bezittingentoets van het elfde en twaalfde lid de deelnemingsvrijstelling geldt voor lichamen die zich bezighouden met actieve groepsfinanciering.

Artikel 13, elfde lid (algemeen)

Volgens het nieuwe elfde lid is de deelnemingsvrijstelling van toepassing op een kwalificerende beleggingsdeelneming als het lichaam waarin een deelneming wordt gehouden voldoende onderworpen is of als de bezittingen van dat lichaam voor 50% of meer bestaan uit andere bezittingen dan laagbelaste vrije beleggingen. Indien aan de onderworpenheidstoets of de bezittingentoets wordt voldaan, is de deelnemingsvrijstelling dus zonder meer van toepassing, ongeacht het oogmerk waarmee het belang wordt aangehouden.

Toepassing van deze regeling voor kwalificerende beleggingsdeelnemingen is alleen aan de orde nadat op grond van de hoofdregel van het negende lid en/of op grond van de ficties van het tiende lid, is vastgesteld dat sprake is van een beleggingsdeelneming. Zowel de belastingplichtige als de inspecteur kan een beroep op de regeling van het elfde lid doen.

Artikel 13, elfde lid (onderworpenheidstoets)

Uit het elfde lid, onderdeel a, volgt dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is indien het lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming heeft, is onderworpen aan een voldoende belastend regime. Indien voldoende belasting wordt geheven over de winst van het lichaam, wordt aangenomen dat van het onderbrengen van mobiel kapitaal in een laagbelastende jurisdictie geen sprake is.

Mede omwille van de leesbaarheid van de wettekst is gekozen voor een bondige algemene formulering. Om toch maximale duidelijkheid te scheppen over de toepassing wordt hierna zo concreet als mogelijk aangegeven welke invulling aansluit bij de huidige Nederlandse heffing van winstbelasting. De algemene formulering laat tevens de ruimte voor een nadere of zonodig andere invulling als dit door toekomstige ontwikkelingen nodig zou zijn. Een toekomstige wijziging van onze belastingheffing over winst – bijvoorbeeld de invoering van een rentebox met een afwijkend (effectief) tarief – werkt hierdoor zonder wettelijke aanpassing door in de onderworpenheidstoets.

Via de onderworpenheidstoets wordt beoogd te toetsen of de winst van het lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming heeft op een vanuit Nederlandse optiek adequate wijze in een winstbelasting wordt betrokken. De onderworpenheidstoets betreft dus de mate van onderworpenheid van het direct gehouden lichaam. Registratiebelastingen, kapitaalbelastingen, overdrachtsbelastingen, bronheffingen en dergelijke zijn geen winstbelastingen en komen dus niet in beeld. Het is echter niet nodig dat het een heffing naar de winst is op landelijk niveau. Ook een heffing naar de winst door een landsdeel (provincie) of regio (gemeente) wordt in aanmerking genomen.

De winstbelasting moet resulteren in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Hierbij wordt beoordeeld of het belastingstelsel (passief) inkomen adequaat in de winstbelastingheffing betreft. Er is dus primair sprake van een stelselvergelijking. Het belastingregime waaraan de dochtervennootschap is onderworpen, wordt vergeleken met het (normale) Nederlandse vennootschapsbelastingregime. Onderdelen die

vergeleken moeten worden zijn het belastingtarief, de belastinggrondslag en andere (uitvoerings)aspecten die de uiteindelijke heffing bepalen. Deze drie aspecten bepalen namelijk in onderlinge samenhang wat de omvang van de uiteindelijke heffing (de feitelijke onderworpenheid) is.

Wat betreft het tarief is het uitgangspunt dat er sprake is van een naar Nederlandse begrippen reële heffing als het reguliere tarief van een winstbelasting ten minste 10% is. Als er verder geen sprake is van bijzondere grondslagafwijkingen of andere afwijkingen die ertoe leiden dat de uiteindelijke heffing lager uitkomt dan 10%, is dus sprake van voldoende onderworpenheid. Met het reguliere tarief van ten minste 10% wordt bedoeld dat het normale (statutaire) tarief dat van toepassing is ten minste 10% moet zijn. Eventuele tariefsopstapjes of -afstapjes die vanwege de hoogte van het tarief of de lengte van de schijf geen betekenisvolle invloed hebben op de uiteindelijke belastingdruk, worden buiten beschouwing gelaten.

Dit betekent dat er geen sprake is van een reële heffing als door toepassing van een bijzonder regime geen heffing plaatsvindt, zoals het geval is bij het regime voor fiscale beleggingsinstellingen en het regime voor vrijgestelde beleggingsinstellingen. In dat geval is sprake van onvoldoende onderworpenheid als gevolg van het 0%-tarief respectievelijk de belastingvrijstelling. Hetzelfde geldt uiteraard voor vergelijkbare buitenlandse regimes.

Voor de grondslagvergelijking is de jaarwinstbepaling het uitgangspunt. Afwijkingen van het Nederlandse stelsel die geen gevolgen hebben voor de belastingheffing over passief inkomen leiden er niet toe dat sprake is van onvoldoende onderworpenheid. Dit betreft in ieder geval:

- verschillen in afschrijving op bedrijfsmiddelen (zoals machines en gebouwen);
- verschillen in investeringsaftrekken voor bedrijfsmiddelen (zoals de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en de energie-investeringsaftrek);
- verschillen in aftrekbeperkingen inzake kosten met een mogelijk privé-element (bijvoorbeeld zogenoemde Oortkosten);
- beperkte verschillen in een zogeheten tonnageregime.

Onder andere de volgende regelingen leiden er wel toe dat sprake is van een stelselafwijking die resulteert in onvoldoende onderworpenheid:

- een tax holiday;
- een cost plus benadering waarbij een (zeer) beperkte grondslag wordt gehanteerd;
- aanzienlijke grondslagverminderingen vanwege fictieve kosten of vrijstellingen;
- een van de winst aftrekbaar dividend;
- een vanuit Nederlandse optiek te ruime deelnemingsvrijstelling (bijvoorbeeld een deelnemingsvrijstelling die ook van toepassing is bij belangen van minder dan 5% of op voordelen uit hoofde van een beleggingsdeelneming).

Ook de fiscale behandeling van geldleningen is van belang voor de grondslagvergelijking. Zo leidt een belastingstelsel dat geen renteaftrekbeperking kent tot onvoldoende onderworpenheid. Dit betekent echter niet dat een ander belastingstelsel dezelfde renteaftrekbeperkingen moet kennen als het Nederlandse. Er is ook sprake van voldoende onderworpenheid als een belastingstelsel in plaats van het Nederlandse complex aan renteaftrekbeperkingen bijvoorbeeld een earningsstrippingregeling kent.

Een bijzondere situatie betreft kwalificatieverschillen inzake geldleningen. Een belastingstelsel dat rente op hybride leningen in aftrek toestaat terwijl Nederland die rente niet in aftrek zou toestaan, leidt tot onvoldoende

onderworpenheid. Er is dan namelijk sprake van een situatie die vergelijkbaar is met een van de winst aftrekbaar dividend.

Wat betreft andere aspecten die de uiteindelijke belastingheffing beïnvloeden, staan onder andere de volgende verschillen niet in de weg aan voldoende onderworpenheid:

- verschillen in verliesverrekening (bijvoorbeeld andere voort- of terugwentelingstermijnen);
- verschillen in fiscale consolidatie en andere mogelijkheden voor winst- of verliesoverdracht die afwijken van de Nederlandse fiscale eenheid, tenzij als gevolg van de consolidatie of winst- of verliesoverdracht (group relief) niet of onvoldoende belasting zou worden geheven, wat wordt veroorzaakt door een stelselafwijking.

Voorbeeld

Dochtervennootschap A belegt en is onderworpen aan een winstbelasting met een tarief van meer dan 10% zonder stelselafwijking. A is dan voldoende onderworpen. Dochtervennootschap B maakt wel gebruik van een stelselafwijking. Als een fiscaal verlies van B dat is ontstaan door de stelselafwijking door middel van consolidatie of verliesoverdracht wordt afgezet tegen de beleggingswinst van A, is A toch onvoldoende onderworpen.

Onder andere de volgende regelingen betekenen wel een zodanige afwijking dat er geen sprake is van een naar Nederlandse begrippen reële heffing:

- uitgestelde belastingheffing over de winst, bijvoorbeeld pas bij uitdeling van de winst;
- een teruggave van winstbelasting bij uitkering van dividend.

Als uit de stelselvergelijking volgt dat sprake is van een afwijking die tot onvoldoende onderworpenheid leidt, bijvoorbeeld doordat sprake is van een regulier tarief dat lager is dan 10%, is er nog de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat in dat specifieke geval toch sprake is van een naar Nederlandse begrippen reële heffing. In geval van een tarief dat lager is dan 10% kan dit zich voordoen als de belastinggrondslag breder is dan de Nederlandse waardoor aannemelijk is dat de effectieve druk ten minste 10% of meer bedraagt. Dit vergt dat de buitenlandse belasting wordt afgezet tegen een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastinggrondslag en impliceert dus een herrekening naar Nederlandse maatstaven.

Hetzelfde kan zich voordoen als bijvoorbeeld sprake is van een fictieve kostenaf trek. Ook dan leidt de stelselvergelijking tot onvoldoende onderworpenheid, maar kan nog aannemelijk worden gemaakt dat de effectieve belastingdruk 10% of meer bedraagt. In dit geval hoeft niet herrekend te worden naar Nederlandse maatstaven, maar kan worden volstaan met het berekenen van de belastingdruk zonder dat de fictieve kostenaf trek in aanmerking wordt genomen.

Globaal bezien kunnen er dus drie verschillende situaties worden onderscheiden waarin aan de minimaal vereiste onderworpenheid is voldaan.

1. De winstbelasting heeft een regulier tarief van ten minste 10%. Er zijn geen bijzondere grondslagafwijkingen of andere afwijkingen.
2. De winstbelasting heeft een regulier tarief van ten minste 10% en er zijn wel bijzondere grondslagafwijkingen of andere afwijkingen, maar het is aannemelijk dat de effectieve druk ten minste 10% is.
3. De winstbelasting heeft een regulier tarief van minder dan 10%, maar het is aannemelijk dat de effectieve druk ten minste 10% is.

Tot slot wordt nog aandacht besteed aan de werking van de onderworpenheidstoets in een drietal grensoverschrijdende situaties. Het betreft achter-eenvolgens de situatie dat de dochtervennootschap een vaste inrichting heeft, de situatie dat de dochtervennootschap bronheffing verrekent ter zake van een inkomende interestbate en de situatie dat met betrekking tot de dochtervennootschap sprake is van een kwalificatieverschil.

Voor de mate van onderworpenheid van een lichaam gevestigd in het ene land met een vaste inrichting in een ander land kan een eventueel van toepassing zijnde regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing van invloed zijn. In een dergelijke situatie is de onderworpenheid van het lichaam de optelsom van de mate van onderworpenheid in het vestigingsland en de mate van onderworpenheid in het land van de vaste inrichting. Als door toepassing van een regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing een deel van de winst niet of laag wordt belast, kan op dit punt sprake zijn van een stelselafwijking die leidt tot onvoldoende onderworpenheid. Een voorbeeld hiervan is de fictieve winsttoerekening op grond van het belastingverdragverdrag tussen Luxemburg en Zwitserland tussen een in Luxemburg gevestigd hoofdhuis en een Zwitserse vaste inrichting die zich met financieringsactiviteiten bezig houdt.

Een regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing kan ook van invloed zijn als een dochtervennootschap interest uit het buitenland ontvangt. In sommige gevallen zal het desbetreffende buitenland een bronheffing inhouden. Deze bronheffing zal veelal kunnen worden verrekend met de door de dochtervennootschap verschuldigde winstbelasting. Hoewel de bronheffing de uiteindelijk betaalde winstbelasting vermindert, leidt deze verrekening niet tot onvoldoende onderworpenheid als de winstbelasting voor verrekening ten minste 10% bedraagt. De totale belastingdruk wordt immers niet verlaagd. Dit is anders als sprake is van een zogenoemde «tax sparing credit». In dat geval wordt er namelijk een bronheffing verrekend die niet feitelijk is geheven of wordt er een hogere bronheffing verrekend dan feitelijk is geheven. In een dergelijk geval is sprake van een afwijking van het Nederlandse stelsel als Nederland in een dergelijke situatie geen of een lagere tax sparing credit zou hebben verleend. Hetzelfde geldt voor bronheffingen op dividenden en royalty's. Er is sprake van een kwalificatieverschil als er vanuit Nederland gezien sprake is van een dochtervennootschap van een Nederlandse belastingplichtige, terwijl het land waarin die dochter is gevestigd niet het lichaam zelf, maar de achterliggende belanghebbende belast (in dit geval de Nederlandse belastingplichtige). In een dergelijke situatie is het lichaam voldoende onderworpen als de achterliggende belanghebbenden voldoende zijn onderworpen aan de winstbelasting van het land waarin het desbetreffende lichaam is gevestigd. Dit past bij de gedachte achter de onderworpenheidstoets dat de winst van de dochtervennootschap op adequate wijze in een winstbelasting wordt betrokken.

Een kwalificatieverschil kan zich ook in de spiegelbeeldsituatie voordoen; namelijk als de buitenlandse dochter door Nederland als een transparant lichaam wordt gezien en door het andere land als een zelfstandig belastingplichtig lichaam. Dit kan gevolgen hebben voor de beoordeling van de onderworpenheid van een buitenlandse beleggingsdochter indien deze beleggingsdochter door een Nederlandse moeder wordt gehouden via een vanuit Nederlandse optiek fiscaal transparant lichaam dat door het andere land als zelfstandig belastingplichtig wordt gezien (een zogeheten hybride lichaam). Het kwalificatieverschil kan in combinatie met een fiscale consolidatie in het andere land tussen het buitenlandse hybride lichaam en de beleggingsdochter leiden tot onvoldoende onderworpenheid.

Voorbeeld

Een Nederlandse moeder houdt een buitenlandse beleggingsdochter via een vanuit Nederlandse optiek fiscaal transparant lichaam. Er is geen

sprake van een vaste inrichting in het andere land. Het andere land behandelt dat lichaam als zelfstandig belastingplichtig (niet transparant). Het hybride lichaam maakt gebruik van een stelselafwijking. Te denken valt aan een fictieve kostenaf trek of aan het in aanmerking nemen van een rentelast terwijl de daaraan ten grondslag liggende schuld vanuit Nederlandse optiek fiscaal niet bestaat. Als een verlies van dit hybride lichaam dat wordt veroorzaakt door de stelselafwijking, via een fiscaal consolidatieregime wordt afgezet tegen winsten van de beleggingsdochter, leidt dit tot onvoldoende onderworpenheid, ook als de beleggingsdochter zonder toepassing van het consolidatieregime wel voldoende onderworpen zou zijn geweest.

Artikel 13, elfde lid (bezittingentoets)

De doelstelling van de bezittingentoets (elfde lid, onderdeel b) is het identificeren van laagbelaste vrije beleggingen. De bezittingentoets houdt in dat moet worden gezien of de bezittingen van de dochtermaatschappij (onmiddellijk of middellijk) doorgaans voor 50% of meer bestaan uit andere bezittingen dan laagbelaste vrije beleggingen. Als dat het geval is, is de deelnemingsvrijstelling van toepassing. Met de term doorgaans wordt bereikt dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing blijft als de bezittingen gedurende een korte periode voor 50% of meer bestaan uit vrije beleggingen.

In het nieuwe twaalfde lid is geregeld welke bezittingen als vrije beleggingen worden aangemerkt.

Met de term «middellijk» wordt bereikt dat ingeval de dochtermaatschappij (aandelen)belangen in andere lichamen bezit, de bezittingen van deze lichamen voor toepassing van de bezittingentoets moeten worden toegerekend aan de dochtermaatschappij. Deze toerekening vindt pro rata plaats. Dat betekent dat bij een 50%-belang van de dochtermaatschappij in een ander lichaam 50% van de bezittingen van het andere lichaam wordt toegerekend aan de dochtermaatschappij. Door de regeling van het veertiende lid is toerekening bij de dochter alleen aan de orde bij belangen van de dochter van 5% of meer. Volgens het veertiende lid wordt bij belangen van minder dan 5% namelijk per definitie aangenomen dat er sprake is van een belegging. Dit percentage van 5 komt overeen met het percentage van 5 uit het tweede lid voor de beoordeling of een (aandelen) belang een deelneming is.

De beoordeling of de bezittingen van een dochter, onmiddellijk of middellijk, voor meer dan 50% uit vrije beleggingen bestaan (bezittingentoets), vindt in principe plaats aan de hand van een zogenoemde toerekeningsbalans. Niettemin is een exacte toerekeningsbalans niet in alle gevallen noodzakelijk. Zo kan in plaats van een exacte toerekeningsbalans op basis van enkelvoudige balansen, de commerciële consolidatiebalans van de dochter waarin een deelneming wordt gehouden als startpunt worden genomen. Vervolgens moeten dan de vrije beleggingen worden geïdentificeerd, ook die welke in de consolidatie zijn weggevallen.

Artikel 13, elfde lid («rotte appel»-benadering)

Voorts worden volgens het elfde lid op de toerekeningsbalans alleen laagbelaste vrije beleggingen in aanmerking genomen als zij meer dan 30% uitmaken van de bezittingen van het lichaam dat deze beleggingen bezit. Laagbelaste vrije beleggingen die worden gehouden door een lichaam waarvan de bezittingen voor ten minste 70% uit andere bezittingen dan laagbelaste vrije beleggingen bestaan, tellen dus niet mee als laagbelaste vrije beleggingen op de toerekeningsbalans. Bij deze beoordeling tellen eventuele deelnemingen niet mee. Van een lichaam dat aan de ten minste 70%-andere-bezittingeneis voldoet kunnen dus alle bezittingen – met uitzondering van de deelnemingen – als «niet laagbelaste vrije belegging» op de toerekeningsbalans worden opgenomen. Voor deze toets wordt uitgegaan van de enkelvoudige balans.

Artikel 13, twaalfde lid (algemeen)

Op grond van het elfde lid wordt een deelneming niet als belegging gehouden indien de bezittingen van het lichaam waarin de deelneming wordt gehouden, onmiddellijk of middellijk voor 50% of meer bestaan uit andere bezittingen dan laagbelaste vrije beleggingen. In het twaalfde lid wordt uitgewerkt wat onder vrije beleggingen moet worden verstaan. Er kunnen drie categorieën vrije beleggingen worden onderscheiden: «gewone» beleggingen, groepsvorderingen en ter beschikking gestelde bedrijfsmiddelen.

Artikel 13, twaalfde lid (gewone beleggingen)

Gewone beleggingen zijn vrije beleggingen als ze niet redelijkerwijs noodzakelijk zijn in het kader van de onderneming van het lichaam dat de beleggingen bezit. Onder andere rentedragende banktegoeden, uitstaande leningen, obligaties, onroerende zaken en aandelen kunnen vrije beleggingen zijn. Of daadwerkelijk sprake is van een vrije belegging hangt af van de plaats die het vermogensbestanddeel inneemt in het vermogen van de dochtermaatschappij. Het betreft het trekken van een grens in het grijze gebied tussen ondernemen en beleggen. Evenals op andere plekken in de belastingwetgeving zullen de belastingplichtige en de inspecteur (en zonodig de rechter) aan de hand van de feitelijke situatie moeten beoordelen of het desbetreffende vermogensbestanddeel moet worden aangemerkt als een vrije belegging. Zo is het fabriekspand van een fietsenfabriek voor deze onderneming geen vrije belegging, evenmin als een onder hypothecaire zekerheid verstrekte geldlening aan een particulier dat voor een financiële instelling is. In beide gevallen heeft het activum namelijk een rol in de normale ondernemingsuitoefening van de desbetreffende onderneming. Hetzelfde geldt voor een handelsvordering. Er is sprake van een handelsvordering als de betalingstermijn korter is dan drie maanden. Is sprake van een langere betalingstermijn, dan zal moeten worden bezien of het verstrekte krediet redelijkerwijs noodzakelijk is in het kader van de ondernemingsactiviteiten van het lichaam, dat de handelsvordering op zijn balans heeft. Ook als een dochtermaatschappij feitelijk een verzekeringsonderneming drijft, hetgeen bijvoorbeeld tot uitdrukking kan komen door werknemers die verzekeringswerk verrichten, verzekeringsverplichtingen op de passiefzijde van de balans en het feit dat toezichtswetgeving van toepassing is, tellen de beleggingen op de actiefzijde van de balans alleen mee als vrije belegging voor de bezittingentoets voor zover deze niet worden aangehouden in het kader van het verzekeringswerk. Ingeval overtollige liquiditeiten waarvoor geen bestemming is, bijvoorbeeld op een rentedragende bankrekening zijn gezet, is wel sprake van een vrije belegging. In een dergelijk geval worden de liquiditeiten namelijk niet (direct) aangewend in de onderneming, maar renderen deze als (vrije) belegging.

Er wordt een uitzondering gemaakt voor onroerende zaken en rechten die direct of indirect betrekking hebben op onroerende zaken. De exploitatie van een onroerende zaak zal in de meeste gevallen worden aangemerkt als een belegging. Echter, onroerende zaken zijn niet mobiel en het heffingsrecht over de inkomsten uit onroerende zaken is over het algemeen toegewezen aan de bronstaat dat wil zeggen het land waarin de onroerende zaak is gelegen. Voor de uitleg van het begrip onroerende zaken en de rechten die daarop betrekking hebben, wordt overeenkomstig het OESO Modelverdrag uitgegaan van de betekenis die dat begrip heeft volgens de wetgeving van de staat waarin de desbetreffende onroerende zaak is gelegen. Vanwege de bronstaatheffing is er geen reden om beleggingen in onroerende zaken en rechten die direct of indirect betrekking hebben op onroerende zaken, aan te merken als vrije belegging. Echter, onroerende zaken en de daarop betrekking hebbende rechten worden weer wél als vrije beleggingen aangemerkt indien zij in het bezit zijn van een fiscale beleggingsinstelling of een vrijgestelde beleggingsinstelling.

De reden hiervoor is dat voorkomen moet worden dat de deelnemingsvrijstelling ook zou gaan gelden voor een deelneming in een fiscale beleggingsinstelling of een vrijgestelde beleggingsinstelling. De voordelen uit in Nederland gelegen onroerende zaken of de daarop betrekking hebbende rechten zouden dan niet meer in Nederland kunnen worden belast.

Artikel 13, twaalfde lid (groepsvorderingen)

Op grond van artikel 13, twaalfde lid, onderdeel b, worden groepsvorderingen als vrije beleggingen aangemerkt. Groepsvorderingen zijn vorderingen die worden aangewend voor werkzaamheden die grotendeels bestaan uit het direct of indirect financieren van de belastingplichtige of van met de belastingplichtige verbonden lichamen.

Sommige bezittingen kunnen aan verschillende activiteiten worden toegekend, zoals handelsvorderingen. Het gaat dan om de werkzaamheid die centraal staat bij het ontstaan van de bezitting. In het onderstaande voorbeeld wordt dit toegelicht.

Voorbeeld

Een belastingplichtige heeft een deelneming in een vennootschap die binnen de groep functioneert als centrale in- en verkoopmaatschappij. De activa van deze vennootschap bestaan uit: voorraad 400 en handelsvorderingen op groepsmaatschappijen 600.

In dit geval vervult het lichaam binnen de groep een handelsfunctie. Daarbij zijn handelsvorderingen op groepsmaatschappijen ontstaan, omdat de levering aan de betaling vooraf is gegaan. Meestal staat in dergelijke gevallen de handelstransactie centraal en vormt het verleende leverancierskrediet slechts een bijkomende betalingsconditie. Dergelijke handelsvorderingen kwalificeren niet als bezittingen die grotendeels voor financieringswerkzaamheden worden aangewend als het normaal kortlopend leverancierskrediet betreft. Van kortlopend leverancierskrediet is in ieder geval sprake als de betalingstermijn korter is dan drie maanden. Is sprake van een langere betalingstermijn, dan zal moeten worden bezien of het verstrekte leverancierskrediet al dan niet het karakter heeft van een vordering die voor financieringswerkzaamheden wordt aangewend.

Er zijn twee uitzonderingen op de fictie dat groepsvorderingen als vrije belegging worden aangemerkt.

Ten eerste, ingevolge artikel 13, twaalfde lid, onderdeel b, onder 1°, is er een uitzondering voor groepsvorderingen die worden gehouden door een lichaam waarvan de werkzaamheden bestaan uit actieve financieringswerkzaamheden. Er is sprake van actieve financieringswerkzaamheden als wordt voldaan aan de criteria van artikel 2a Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971.

Ten tweede is er een uitzondering voor groepsvorderingen die historisch gezien voor ten minste 90% zijn gefinancierd met van derden verkregen geldleningen. Bij extern vreemd gefinancierde groepsvorderingen zal geen sprake zijn van het laagbelast laten renderen van eigen vermogen. Als een verbonden persoon (hetzij een lichaam hetzij een natuurlijk persoon) als doorgeefluik fungeert, kan toch sprake zijn van een lening die is verkregen van een derde. Een vennootschap fungeert als doorgeefluik wanneer sprake is van paralleliteit tussen een opgenomen en een verstrekte lening. Of daarvan sprake is wordt voornamelijk beoordeeld aan de hand van de looptijd, aflossing, rentevergoeding, omvang en het tijdstip van aangaan van de leningen.

Een lening die weliswaar formeel afkomstig is van een derde (bijvoorbeeld een financiële instelling) terwijl er in feite sprake is van een lening afkomstig van een verbonden persoon (back-to-back situatie) wordt niet als een van een derde verkregen geldlening aangemerkt. Indien een verbonden persoon de geldlening garandeert, wordt de geldlening niet als

een van een derde verkregen geldlening aangemerkt als zonder die garantie op eigen kracht niet in die mate financiering had kunnen worden verkregen.

Artikel 13, twaalfde lid (ter beschikking gestelde bedrijfsmiddelen)

Op grond van artikel 13, twaalfde lid, onderdeel c, worden bedrijfsmiddelen waarvan het gebruik of het gebruiksrecht ter beschikking is gesteld aan verbonden lichamen als vrije beleggingen aangemerkt. Hierop bestaan twee uitzonderingen.

Ingevolge artikel 13, twaalfde lid, onderdeel c, onder 1°, geldt een uitzondering voor bedrijfsmiddelen die worden gehouden door een lichaam waarvan de werkzaamheden bestaan uit actieve terbeschikkingstellingswerkzaamheden. Wat onder deze werkzaamheden moet worden verstaan, moet nog worden bepaald in een nog te ontwerpen regeling die zal worden opgenomen in de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971.

Verder is er een uitzondering voor bedrijfsmiddelen die historisch gezien voor ten minste 90% met van derden verkregen geldleningen zijn gefinancierd. Bij extern vreemd gefinancierde bedrijfsmiddelen zal geen sprake zijn van het laagbelast laten renderen van eigen vermogen. Als een verbonden persoon (hetzij een lichaam hetzij een natuurlijk persoon) als doorgeefluik fungeert, kan toch sprake zijn van een lening die is verkregen van een derde. Een vennootschap fungeert als doorgeefluik wanneer sprake is van paralleliteit tussen een opgenomen en een verstrekte lening. Of daarvan sprake is wordt voornamelijk beoordeeld aan de hand van de looptijd, aflossing, rentevergoeding, omvang en het tijdstip van aangaan van de leningen.

Een lening die weliswaar formeel afkomstig is van een derde (bijvoorbeeld een financiële instelling) terwijl er in feite sprake is van een lening afkomstig van een verbonden persoon (back-to-back situatie) wordt niet als een van een derde verkregen geldlening aangemerkt. Indien een verbonden persoon de geldlening garandeert, wordt de geldlening niet als een van een derde verkregen geldlening aangemerkt als zonder die garantie op eigen kracht niet in die mate financiering had kunnen worden verkregen.

Indien een bezitting bestaat uit een onroerende zaak die ter beschikking wordt gesteld aan de belastingplichtige of een met de belastingplichtige verbonden lichaam, kan deze bezitting zowel op grond van onderdeel a, als op grond van onderdeel c, ontkomen aan de kwalificatie als vrije belegging. Indien de bezitting op grond van één van beide (of beide) onderdelen niet als vrije belegging kan worden aangemerkt, wordt deze voor de bezittingentoets niet als zodanig meegenomen.

Artikel 13, dertiende lid

Het dertiende lid regelt wanneer een vrije belegging in de zin van het twaalfde lid laagbelast is. Dit is het geval als de voordelen uit hoofde van een gewone belegging, een bezitting ten behoeve van groepsfinanciering of een ter beschikking gesteld bedrijfsmiddel niet worden betrokken in een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Voor een toelichting op deze toets wordt verwezen naar de toelichting op artikel 13, elfde lid, onderdeel a. Als een vrije belegging niet laagbelast is, telt deze op de toerekeningsbalans mee als «niet laagbelaste vrije belegging».

Artikel 13, veertiende lid

Het toepassingsbereik van het veertiende lid (voorheen twaalfde lid) is aangepast aan de nieuwe opzet van het deelnemingsregime.

Artikel 13, vijftiende lid

Met het nieuwe vijftiende lid wordt beoogd balansverlenging tegen te

gaan. Via balansverlenging zou het mogelijk kunnen zijn om de kwalificatie als beleggingsdeelneming te ontlopen. Het gaat om situaties waarin sprake is van in- en doorlenen van een groepsvordering tussen groepsmaatschappijen waarbij de meeste groepsmaatschappijen hoogbelast zullen zijn maar de echte verstrekker van de groepsvordering laagbelast is. Indien een groepsvordering zou worden gehouden door een hoogbelast lichaam, zou geen sprake zijn van een vrije belegging en zouden deze bezittingen als niet laagbelaste vrije belegging op de toerekeningsbalans komen. Hetzelfde geldt voor groepsvorderingen die niet als vrije belegging worden aangemerkt omdat ze voor ten minste 90% zijn gefinancierd met van derden verkregen vreemd vermogen. Om dit te voorkomen worden dergelijke bezittingen buiten beschouwing gelaten. De regeling voor aflopende deelnemingen (voorheen veertiende lid) wordt ongewijzigd voortgezet in het nieuwe zestiende lid.

Artikel IV, onderdeel C (artikel 13a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Artikel 13a is aangepast aan de nieuwe onderworpenheidstoets en het vervallen van de regeling voor vastgoeddeelnemingen in artikel 13 van de Wet Vpb. Voor een toelichting op deze toets wordt verwezen naar de toelichting op artikel 13, elfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 13aa van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijzigingen van artikel 13aa betreffen redactionele aanpassingen als gevolg van het schrappen van de term laagbelaste beleggingsdeelneming in artikel 13 van de Wet Vpb 1969.

Artikel IV, onderdeel E (artikel 13ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De onderworpenheidstoetsen van artikel 13ba, vierde en dertiende lid, zijn op dezelfde wijze aangepast als de onderworpenheidstoets voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Voor een toelichting op deze toetsen wordt verwezen naar de toelichting op artikel 13, elfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

De wijziging van het veertiende lid betreft een redactionele aanpassing als gevolg van het schrappen van de term laagbelaste beleggingsdeelneming in artikel 13.

Artikel IV, onderdeel F (artikel 13d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De onderworpenheidstoets van artikel 13d, zevende lid, tweede volzin, is op dezelfde wijze aangepast als de onderworpenheidstoets voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Voor een toelichting op deze toets wordt verwezen naar de toelichting op artikel 13, elfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969.

Artikel IV, onderdeel G (artikel 20b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel IV, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 12b van de Wet Vpb 1969.

Artikel IV, onderdeel H (artikel 23c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijzigingen van artikel 23c, tweede tot en met vijfde lid, betreffen redactionele aanpassingen als gevolg van het schrappen van de term laagbelaste beleggingsdeelneming in artikel 13 van de Wet Vpb 1969. De wijziging van artikel 23c, achtste lid, is toegelicht bij de in artikel IV, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 12b van de Wet Vpb 1969.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

De in dit onderdeel voorgestelde wijzigingen van artikel 4, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 vloeien voort uit de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) in de zaken C-521/07 (Commissie tegen Nederland) en C-303/07 (Aberdeen).

Uit het arrest van 11 juni 2009 in de zaak C-521/07 (Commissie tegen Nederland) kan worden afgeleid dat de inhouding van dividendbelasting voortaan, onder voorwaarden, ook achterwege moet blijven bij dividenduitkeringen aan een vennootschap gevestigd in IJsland of Noorwegen die voor ten minste 5% aandeelhouder is in een Nederlandse vennootschap. Daartoe wordt de reikwijdte van de in artikel 4, tweede lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen inhoudingsvrijstelling uitgebreid tot bij ministeriële regeling aangewezen staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte. Als dergelijke staten zullen worden aangewezen IJsland en Noorwegen. Met deze landen heeft Nederland een belastingverdrag gesloten dat voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Een dergelijke overeenkomst heeft Nederland niet met Liechtenstein (dit land is eveneens partij bij de EER-overeenkomst). Mede op basis hiervan zal Liechtenstein vooralsnog niet worden aangewezen. De naleving van de voorwaarden van de inhoudingsvrijstelling kan immers enkel worden gecontroleerd door middel van het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten. Dit geldt in het bijzonder voor de voorwaarde dat de ontvanger van het dividend ook de uiteindelijk gerechtigde tot deze dividenden is. Uit het arrest van het HvJ EG van 18 december 2007 in de zaak C-101/05 (Skatteverket tegen A) volgt dat – bij het ontbreken van een communautair rechtskader zoals de richtlijn wederzijdse bijstand – in dat geval de toepassing van de fiscale faciliteit afhankelijk gesteld mag worden van het bestaan van een bilateraal verdrag dat voorziet in afdoende inlichtingenuitwisseling. Wordt in de toekomst door of namens Nederland een inlichtingen-uitwisselingsovereenkomst met Liechtenstein gesloten, dan zal de positie van Liechtenstein opnieuw worden bezien.

Bij besluit van 6 juli 2009, CPP2009/1310M, is reeds vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat in de relatie tot IJsland en Noorwegen de inhoudingsvrijstelling kan worden toegepast (mits aan de overige daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan). In dit besluit is tevens aangegeven dat ook de reikwijdte van de teruggaafregeling van artikel 10, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 zal worden uitgebreid tot IJsland en Noorwegen. Een daartoe strekkende wijziging is opgenomen in artikel V onderdeel C. Ten slotte wordt in het besluit opgemerkt dat nog wordt bezien of het arrest van het HvJ EG tot aanpassing van overige wetgeving moet leiden. Dit onderzoek is nog gaande.

Uit het arrest van het HvJ EG van 18 juni 2009 in zaak C-303/07 (Aberdeen) kan worden afgeleid dat uit de verdragsvrijheden van het EG-verdrag verdergaande verplichtingen inzake het achterwege laten van de inhouding van dividendbelasting bij grensoverschrijdende uitkeringen kunnen voortvloeien dan die welke zijn neergelegd in de moeder-dochterrichtlijn.¹ Voorgesteld wordt artikel 4 zodanig aan te passen dat ook deze verplichting

¹ Dit betrof overigens geen Nederlandse zaak, maar een dividenduitkering door een Finse vastgoedvennootschap aan een in Luxemburg gevestigde SICAV. Het betrof hierbij een 100% belang.

tingen hieronder vallen. Omwille van de leesbaarheid wordt de bepaling hierbij gesplitst in twee leden (het nieuwe tweede en derde lid). De reikwijdte van de bepaling blijft hierbij beperkt tot lichamen die volgens de fiscale wetgeving van andere EU-lidstaten en bij ministeriële regeling aangewezen staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, aldaar zijn gevestigd. De opbrengstgerechtigde moet derhalve in het land van vestiging fiscaal als niet-transparant worden behandeld. Ook in Nederland heeft een transparant lichaam namelijk geen recht op de inhoudingsvrijstelling. Tevens is de voorwaarde gehandhaafd dat de opbrengstgerechtigde niet volgens een belastingverdrag in een derde staat mag zijn gevestigd (derde lid, onderdeel a).

Uit het arrest van het HvJ EG kan worden afgeleid dat het niet relevant is of het buitenlandse lichaam een rechtsvorm heeft die in Nederland niet bekend is of die niet is opgenomen in de bijlage bij de moeder-dochterrichtlijn. Daarnaast kan op basis van het arrest de vraag worden gesteld of de onderworpenheid van *andere* inkomsten nog van belang is voor de vergelijking van binnenlandse en grensoverschrijdende dividenden. In verband hiermee wordt voorgesteld om de huidige rechtsvormeis en onderworpenheidseis te laten vervallen (huidige artikel 4, tweede lid, onder 1° en onder 3°).

Daar staat evenwel tegenover dat in binnenlandse verhoudingen geen inhoudingsvrijstelling of teruggaaf van dividendbelasting wordt verleend bij uitkeringen aan een vrijgestelde beleggingsinstelling (artikel 6a van de Wet Vpb 1969) of een fiscale beleggingsinstelling met uitdelingsverplichting (artikel 28 van de Wet Vpb 1969). In de voorgestelde wettekst (derde lid, onderdeel b) is daarom tevens voorzien in een uitzondering op de inhoudingsvrijstelling voor dividenduitkeringen aan een buitenlands lichaam dat een vergelijkbare functie vervult als een vrijgestelde beleggingsinstelling of een fiscale beleggingsinstelling.

De overige in artikel 4, tweede lid, opgenomen voorwaarden blijven onverkort gehandhaafd. Zo kan de inhoudingsvrijstelling alleen toepassing vinden indien op het belang van de buitenlandse opbrengstgerechtigde in de Nederlandse inhoudingsplichtige de deelnemingsvrijstelling of de deelnemingsverrekening van toepassing zou zijn, indien deze opbrengstgerechtigde in Nederland zou zijn gevestigd. Verder mag volgens de huidige tekst van artikel 4, tweede lid, de inhouding van dividendbelasting niet achterwege blijven indien, kort gezegd, de opbrengstgerechtigde op grond van een anti-ontgaansbepaling uit een belastingverdrag geen aanspraak zou kunnen maken op de in dat verdrag opgenomen verlaging van de belastingheffing op dividenden (gehandhaafd in het derde lid, onderdeel c). Daarnaast kunnen, in voorkomende gevallen, nationale anti-misbruikbepalingen worden toegepast.

Bij Wet van 3 juli 2008 tot wijziging van een aantal belastingwetten en enkele andere wetten (Stb. 262) is de thans in artikel 4, tweede lid, onder 2°, opgenomen voorwaarde aangepast. Het voor die tijd geldende deelnemingsvereiste van, kort gezegd, 5% is bij die Wet vervangen door de voorwaarde dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Bij de beoordeling of de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, is artikel 13, derde lid, van de Wet Vpb 1969 van overeenkomstige toepassing (toepassing stemrecht criterium indien dit in belastingverdrag is voorzien). In samenhang hiermee kan het huidige artikel 4, vierde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1969 vervallen zonder dat dit tot een inhoudelijke wijziging leidt.

De in het huidige artikel 4, derde lid, opgenomen bepaling is in het voorstel ongewijzigd overgenomen in artikel 4, vierde lid.

Artikel V, onderdeel B (artikel 4e van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Dit artikel houdt verband met de invoeging van artikel 4.12a van de Wet IB

2001. Ingevolge dat artikel 4.12a van de Wet IB 2001 behoort tot het inkomen uit aanmerkelijk belang niet het dividend dat binnen twee jaar na de vererving van een aanmerkelijk belang wordt uitgekeerd voor zover de aanmerkelijkbelang-claim ter zake van dat dividend reeds is afgerekend bij de erflater. Nu dit dividend onder voorwaarden niet is belast bij de erfgenaam, wordt een delegatiebepaling voorgesteld om bij ministeriële regeling een regeling te kunnen invoeren om inhouding van dividendbelasting in deze gevallen achterwege te laten.

Artikel V, onderdeel C (artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting 1969)

Met deze wijziging wordt de reikwijdte van artikel 10, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 uitgebreid met lichamen die zijn gevestigd in een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (mits uiteraard aan de overige voorwaarden wordt voldaan). Voor de achtergrond van deze wijziging wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op de in artikel V, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting 1965.

Artikel VI

Artikel VI, onderdeel A (artikel 1 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Op grond van artikel 1 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Wet BPM 1992) is de BPM verschuldigd ter zake van de registratie in het kentekenregister. Er wordt dan ook uitgegaan van de staat van het motorrijtuig ten tijde van registratie. Artikel 1 bevat hierop een beperkt aantal uitzonderingen. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om de ombouw van een bestelauto tot een personenauto en de ombouw van een elektrische auto in een conventionele auto.

De hoogte van de BPM is vanaf 2010 (mede) afhankelijk van de absolute CO₂-uitstoot. Als gevolg van het aanpassen van de motor van een personenauto (opvoeren) kan deze een hogere CO₂-uitstoot hebben dan de oorspronkelijke CO₂-uitstoot waarover de BPM is geheven. In dit geval is het verschil in de BPM op grond van het nieuwe vijfde lid van artikel 1 alsnog verschuldigd op het moment van de aanvang van het gebruik van de weg met die aangepaste personenauto. Deze belasting wordt geheven van degene op wiens naam het kenteken is gesteld. Deze moet de BPM op aangifte voldoen vóórdat hij met de aangepaste personenauto gebruik van de weg maakt. Als wordt geconstateerd dat betaling van belasting ten onrechte is uitgebleven, kan worden nageheven. Indien de belasting die is verschuldigd op grond van artikel 1, vijfde lid, niet door de belastingplichtige wordt voldaan, vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur op grond van artikel 67c van de AWR hem een boete van € 4 920 kan opleggen.

Bij de vaststelling van het bedrag aan (extra) verschuldigde BPM wordt rekening gehouden met de leeftijd van de auto, dat wil zeggen dat op de na te heffen BPM de gebruikelijke afschrijving aan de hand van de leeftijd van de auto wordt toegepast. Mede in verband hiermee is de reikwijdte van het nieuwe vijfde lid van artikel 1 beperkt tot de eerste drie jaren na registratie.

Artikel VI, onderdeel B (artikel 10a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

In het nieuw in te voegen artikel 10a wordt de bestrijding van de zogenaamde hagelschadeconstructie in de BPM geregeld. Wanneer een gebruikte auto wordt ingevoerd, daaronder begrepen overbrenging vanuit

een andere EU-lidstaat naar Nederland, wordt de vermindering van de te betalen belasting berekend aan de hand van de werkelijke waardedaling van de auto. Optioneel kan de belastingplichtige gebruik maken van een bij ministeriële regeling vastgestelde tabel. In die tabel wordt alleen de leeftijd van de auto in aanmerking genomen en geen andere waardeverminderende factoren. Bij de heffing van een auto waarvoor de BPM recent is teruggegeven ingevolge artikel 14a in verband met overbrenging naar een andere EU-lidstaat of een tot de EER behorende staat, wordt door middel van de onderhavige wijziging de tabel verplicht toegepast. Dit betreft auto's waarvan de registratie in Nederland of de ter beschikkingstelling vanuit een andere EU-lidstaat of EER-staat aan een inwoner van Nederland is beëindigd in de zes maanden voorafgaand aan de invoer. De heffing op gebruikte auto's bij invoer is erop ingericht een vergelijkbare belasting te heffen als die nog drukt op een vergelijkbare auto in het binnenland. De onderhavige maatregel leidt ertoe dat een bestaande scheefheid in deze verhouding wordt hersteld. Op de betreffende auto is immers juist de er nog op drukkende belasting teruggegeven. Dat dit bedrag vele malen hoger zou kunnen zijn dan het bedrag aan belasting dat bij wederinvoer wordt geheven is onwenselijk. De verplichte toepassing van de tabel is aan beperkingen gebonden. Omdat het doel is de specifieke constructie te bestrijden waar het oogmerk bestaat om de auto (al dan niet op papier) over te brengen naar een ander land en direct weer in te voeren wordt de maatregel beperkt tot gevallen waarin die opzet geacht kan worden aanwezig te zijn. Wanneer een auto binnen een half jaar wederom wordt ingevoerd en daarbij een flink belastingvoordeel optreedt, ligt het in de rede dat dit oogmerk aanwezig is. Het is te verwachten dat deze auto, wanneer dat belastingvoordeel er niet was, niet zou zijn overgebracht naar het andere land. Op deze verwachting zijn echter uitzonderingen denkbaar. Als de belastingplichtige aannemelijk maakt dat dit oogmerk in zijn geval ontbreekt is heffing volgens de tabel niet verplicht. Dat aannemelijk maken kan onder andere gebeuren aan de hand van de historie van de schade, de tenaamstelling en het gebruik van het voertuig. Opgemerkt kan nog worden dat de forfaitaire tabel per 1 januari 2010 wordt aangepast voor zover dit wenselijk is in verband met een arrest van de Hoge Raad, zie hiervoor het algemene deel van deze memorie.

Artikel VI, onderdelen C en D (artikelen 12a en 12b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Artikel 12a wordt aangepast om het mogelijk te maken dat ook in de gevallen waarin het aanpassen van de motor met als gevolg een hogere CO₂-uitstoot (artikel 1, vijfde lid) bij weggebruik wordt geconstateerd zonder dat aangifte is gedaan van die aanpassing, kan worden nageheven van de degene die op het moment van deze constatering de kentekenhouder is. In dat geval vindt het belastbaar feit plaats op het tijdstip dat de personenauto op naam van de huidige houder is gesteld. De tegenbewijsmogelijkheden, voorzien in artikel 12a van de Wet BPM 1992, gelden op grond van het nieuwe derde en vijfde lid van artikel 1 van de Wet BPM 1992, eveneens voor aanpassingen aan de auto met als resultaat een hogere CO₂-uitstoot.

De wijziging in artikel 12b strekt ertoe dat dit artikel ook van toepassing is op aanpassingen aan de auto bedoeld in artikel 1, vijfde lid.

Artikel VI, onderdeel D (artikel 12b van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel VI, onderdeel C, opgenomen wijziging van artikel 12a van de Wet BPM 1992.

Artikel VII

Artikel VII (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Met het nieuwe artikel 15, eerste lid, onderdeel z, van de WBR wordt een tijdelijke vrijstelling geïntroduceerd, de inbreng van een ter beschikking gestelde onroerende zaak in een vennootschap door een natuurlijk persoon. Uit het algemeen deel van deze memorie volgt dat deze tijdelijke vrijstelling met name een tegemoetkoming betekent voor degenen die met ingang van 1 januari 2001 automatisch in de tbs-regeling in de zin van artikel 3.92, eerste lid, van de Wet IB 2001 terecht zijn gekomen ter zake van een ter beschikking gestelde onroerende zaak. De vrijstelling zal gelden vanaf 1 januari 2010 tot 1 januari 2011.

Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling bij inbreng moet de onroerende zaak en de rechtstreeks daarmee samenhangende schulden ingebracht worden in een vennootschap. Hierbij geldt dat de onroerende zaak behoort tot een werkzaamheid in de zin van artikel 3.92, eerste lid, van de Wet IB 2001 en deze werkzaamheid wordt gestaakt door de inbreng. De inbreng dient plaats te vinden voor 1 januari 2011. Met het oog op het voorkomen van onbedoeld gebruik van de vrijstelling is voorts vereist dat de ter beschikking stelling van de onroerende zaak aan een vennootschap reeds bestaat voor 1 september 2009.

De faciliteit in de overdrachtsbelasting kan worden toegepast, ongeacht of de belastingplichtige gebruik maakt van de doorschuiffaciliteit van artikel 3.99a van de Wet IB 2001.

In het geval dat een belastingplichtige een onroerende zaak ter beschikking stelt aan een vennootschap waarvan hij niet de enige aandeelhouder is en hij niet langer onder de tbs-regeling wenst te vallen, kan hij toch gebruik maken van de doorschuiffaciliteit van artikel 3.99a van de Wet IB 2001. Hij kan de onroerende zaak namelijk inbrengen in een nieuw op te richten vennootschap die de onroerende zaak vervolgens verhuurt aan de eerstgenoemde vennootschap. Indien als gevolg daarvan een onroerende-zaaklichaam ontstaat als bedoeld in artikel 4 van de WBR, dan leidt de verkrijging van aandelen in die vennootschap in principe eveneens tot heffing van overdrachtsbelasting. In het licht van de doelstelling van de tijdelijke vrijstelling bij de inbreng van een ter beschikking gestelde onroerende zaak, zal de vrijstelling eveneens van toepassing zijn op die verkrijging van aandelen in dat onroerendezaaklichaam.

Om te verhinderen dat een verkoop wordt ingekleed als een inbreng en daardoor wordt vrijgesteld, worden twee nadere continuïteitsvoorwaarden gesteld. De eerste voorwaarde is ontleend aan de voorwaarde die gesteld wordt bij de omzetting van een niet in de vorm van een naamloze of besloten vennootschap gedreven onderneming in een wel in zodanige vorm gedreven onderneming. Ofwel de voorwaarde die ook geldt indien de onroerende zaak direct bij oprichting van de nv of bv als onderdeel van de onderneming was ingebracht. De eerste voorwaarde is dat de inbrenger tenminste drie jaren het gehele of nagenoeg gehele belang blijft behouden in de vennootschap waarin is ingebracht. De tweede voorwaarde is dat de vennootschap nog gedurende een periode van ten minste drie jaren na de inbreng in het bezit blijft van de ingebrachte onroerende zaak. De tweede volzin van artikel 15, eerste lid, onderdeel z, van de WBR is niet van toepassing in geval van vervreemding in het kader van een fusie als bedoeld in artikel 5a, een interne reorganisatie als bedoeld in artikel 5b, dan wel een splitsing als bedoeld in artikel 5c van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

Indien de inbrenger aan een van de voorwaarden niet voldoet, dan wordt de vrijstelling teruggenomen en is de vennootschap waarin de onroerende zaak is ingebracht alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde in het economische verkeer van de ingebrachte onroerende zaak ten tijde van de inbreng.

Artikel VIII

Artikel VIII (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Bij artikel VII is in artikel 15 van de WBR de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij inbreng van een ter beschikking gestelde onroerende zaak in de nv of bv opgenomen. Zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie geldt deze faciliteit voor de periode van een jaar, te weten gedurende het kalenderjaar 2010. Het onderhavige artikel VIII strekt ertoe onderdeel z van het eerste lid van artikel 15 van de WBR met ingang van 1 januari 2011 te doen vervallen.

Artikel IX

Artikel IX (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Het onderhavige artikel regelt dat de voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel z, van de WBR zoals deze gelden voor het jaar 2010, van toepassing blijven voor zover inbrengen hebben plaatsgevonden in 2010. Dat betekent als bijvoorbeeld in 2012 in afwijking van de gestelde voorwaarden de onroerende zaak wordt vervreemd, er alsnog overdrachtsbelasting is verschuldigd.

Artikel X

Artikel X (artikel 10:1 van de Algemene douanewet)

Artikel 10:1 heeft betrekking op de wijziging in de verplichting tot het indienen van een summier aangifte voor tijdelijke opslag voor binnengebrachte goederen die zijn aangebracht. Het is strafbaar om in strijd met deze verplichting te handelen. Voorheen was deze verplichting ondergebracht in artikelen 43 en 44 van het Communautair douanewetboek. Per 1 juli 2009 is deze verplichting ondergebracht in artikel 186 van de toepassingsverordening Communautair douanewetboek. Dat is in deze aanpassing verwerkt.

Artikel XI

Artikel XI, onderdeel A (artikel 10:1 van de Algemene douanewet)

In artikel 10:1 wordt per 1 januari 2011 ook het niet nakomen van de verplichting tot het indienen van een summier aangifte bij binnenkomst voor goederen die het douanegebied van de Europese Gemeenschap worden binnengebracht, strafbaar gesteld. Vóór 1 juli 2009 bestond er één summier aangifte bij het binnenbrengen van goederen. Deze aangifte is nu onderverdeeld in 2 separate aangiftes. Eén bij tijdelijke opslag voor binnengebrachte goederen. In strijd daarmee handelen wordt strafbaar gesteld per 1 januari 2010. Eén bij het binnenbrengen van de goederen en in strijd daarmee handelen wordt strafbaar gesteld per 1 januari 2011.

Artikel XI, onderdeel B (artikel 10:2 van de Algemene douanewet)

De tekst van artikel 10:2 wordt per 1 januari 2011 gewijzigd. Het handelen in strijd met de nieuwe verplichting tot het doen van een summier aangifte bij het uitgaan van goederen die buiten het douanegebied van de Europese Gemeenschap worden gebracht en waarvoor geen douaneaangifte is ingediend, wordt in deze bepaling strafbaar gesteld.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikelen 95a en 95b van de Wet op de accijns)

In het eerste lid van artikel 95a van de Wet op de accijns is de verbodsbepaling opgenomen, inhoudende dat het niet is toegestaan met ingang van de eerste dag van de tweede kalendermaand volgend op de maand waarin de accijnsaanpassing plaatsvindt pakjes sigaretten en shag te verkopen, te koop aan te bieden of af te leveren waarop dan nog oude accijnszegels zijn aangebracht. Onder oude accijnszegels wordt verstaan de zegels van vóór de datum waarop de nieuwe tarieven gaan gelden. Hierbij dient te worden opgemerkt dat het gebruikelijk is een wijziging van de accijnstarieven met ingang van de eerste dag van een kalendermaand te laten plaatsvinden.

Het verbod geldt overigens alleen indien er tussen de publicatiedatum van de als gevolg hiervan ontstane nieuwe accijnstarieven voor deze tabaksproducten en de ingangsdatum van deze nieuwe accijnstarieven ten minste twee maanden zijn gelegen. De reden hiervan is uitgelegd in het algemene deel van deze memorie.

Opgemerkt wordt dat de regeling alleen ziet op de tabaksproducten sigaretten en shag. De maatregel geldt niet voor sigaren en pijptabak omdat bij die tabaksproducten het probleem van extreme voorraadvorming niet speelt en de omzetsnelheid van deze producten lager ligt dan bij sigaretten en shag. Zie ook de toelichting op het tweede lid.

Een voorbeeld ter verduidelijking.

Voorbeeld

Stel er wordt in het Belastingplan 2010 een autonome accijnsverhoging voor sigaretten voorgesteld. De tarieven kunnen dan, na goedkeuring van de accijnsverhoging in de Tweede en Eerste Kamer, eind december 2009 worden vastgesteld en gepubliceerd. De ingangsdatum van de nieuwe tarieven is 1 maart 2010, zodat er tussen de publicatiedatum (ergens eind december 2009) en de ingangsdatum (1 maart 2010) twee maanden zijn gelegen. Vanaf de ingangsdatum van de nieuwe accijnstarieven (1 maart 2010) kunnen de fabrikanten alleen nog maar pakjes sigaretten en shag uitslaan tot verbruik (uitslaan of invoeren) indien deze voorzien zijn van nieuwe zegels, waarin de hogere tarieven zijn verdisconteerd. Mits de oude pakjes tijdig zijn uitgeslagen, dat wil zeggen vóór 1 maart 2010, kunnen de fabrikanten en importeurs deze oude pakjes wel nog gedurende twee maanden verkopen, te koop aanbieden of afleveren. Vanaf de eerste dag van de tweede kalendermaand volgend op de maand (maart 2010) waarin de accijnsaanpassing plaatsvindt geldt het verbod deze nog te verkopen, te koop aan te bieden of af te leveren. In het voorbeeld gaat het verbod dus in met ingang van 1 mei 2010.

Het verkoop-/afleveringsverbod geldt niet alleen voor de fabrikanten en importeurs van de bewuste tabaksproducten, maar ook voor elke andere leverancier in de keten die de producten levert aan een wederverkoper. Voor allen geldt de termijn van twee maanden na de ingangsdatum van de nieuwe tarieven waarbinnen nog oud gezegelde producten kunnen worden verkocht, te koop aangeboden of afgeleverd. Alle partijen zullen hiermee bij hun productie-, verkoop- en inkoopbeleid rekening kunnen houden. Het zal niet snel voorkomen dat bijvoorbeeld een fabrikant nog aan het eind van deze tweede maand oude producten aflevert bij een groothandel. De fabrikant schiet er immers niets mee op als de groothandel vervolgens met deze producten blijft zitten omdat ze door de verbodsbepaling onverkoopbaar zijn geworden. De fabrikant zal dan immers de voorraad «oud product» terugnemen van de groothandel uit dit voorbeeld.

Het tweede lid geeft een aantal definities voor de toepassing van artikel 95a van de Wet op de accijns. In onderdeel a wordt een definitie van het begrip «autonome accijnsverhoging» gegeven. In feite betekent het dat het moet gaan om een verhoging die wordt voorgesteld door de regering of door de Tweede Kamer. Expliciet is namelijk geregeld dat een autonome accijnsverhoging niet is een verhoging als gevolg van een wijziging van de meest gevraagde prijsklasse (mppc) (artikel 35a van de Wet op de accijns) of als gevolg van een verhoging van de kleinhandelsprijs van de mppc (artikel 36 van de Wet op de accijns), en deze twee genoemde verhogingen zijn de enige andere verhogingen denkbaar.

Wat betreft het begrip verhoging nog het volgende. Er moet blijken de definitie sprake zijn van een verhoging van de totale accijns. Een verhoging van de totale accijns hoeft namelijk niet per definitie te leiden tot een verhoging van zowel het specifieke deel van de accijns als het ad valorem deel.

In onderdeel b wordt voor de toepassing van dit artikel een definitie van rooktabak gegeven. Rooktabak is als zodanig gedefinieerd in artikel 32 van de Wet op de accijns. Hierbij wordt aangesloten, maar van de definitie wordt voor de toepassing van de verbodsbepaling uitgesloten pijptabak. De reden hiervan is dat het probleem van voorraadvorming, zoals in het algemene deel van de toelichting geschetst, zich niet heeft voorgedaan bij pijptabak en voorts dat pijptabak een lage omzetsnelheid heeft, waardoor dit tabaksproduct onterecht onevenredig hard zou worden getroffen. Onderdeel c, ten slotte, geeft een definitie van het begrip «pijptabak». Het gaat hierbij om een speciës van de rooktabak: speciale tabak die bestemd is om te worden gerookt met de pijp. Rooktabak als zodanig is ofwel tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten (shag) ofwel pijptabak. Artikel 6 van de Richtlijn 95/59/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten geeft een definitie van tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten. Het gaat dan om rooktabak die voor meer dan 25 gewichtsprocenten tabaksdeeltjes met een snijbreedte van minder dan 1 mm bevat. Een snijbreedte van 1 mm of meer mag ook, maar dan moet de tabak worden verkocht of bestemd zijn om te worden verkocht voor het rollen van sigaretten. Alles wat dit niet is, kan worden aangemerkt als pijptabak, mits bestemd om te worden gerookt met een pijp.

Het derde lid voorziet in een fictie waardoor een verkoopautomaat van sigaretten en rooktabak zelfstandig als een wederverkoper wordt aangemerkt. Juridisch gezien zijn de verkoopautomaten in handen van een onderneming (stel Hanssen Verkoopautomaten bv). In de praktijk blijkt deze onderneming veelal gelieerd aan een aparte entiteit die groothandel is (stel Hanssen Groothandel bv). Door deze gelieerdheid bestaat het risico van voorraadvorming bij Hanssen Verkoopautomaten bv, althans de fabrikanten en importeurs hebben aangegeven dat zij, zonder nadere regeling, hier nog een opening zien grote voorraden aan te leggen. Door de opgenomen fictie wordt in het voorbeeld bewerkstelligd dat Hanssen Verkoopautomaten bv nog twee maanden heeft na de ingangsdatum van de nieuwe accijnstarieven om de verkoopautomaten te vullen met oud gezegelde producten. Na ommekomst van de eerste dag van de tweede kalendermaand volgend op de maand waarin de accijnsaanpassing plaatsvindt, geldt dus een verbod op «vullen» van de verkoopautomaat met oud gezegeld product. Wat er eenmaal inzit, hoeft echter niet verwijderd te worden.

De fictie van het derde lid is beperkt tot het afleveren van de tabaksproducten. Van een zuiver te koop aanbieden of verkopen tussen een eigenaar van verkoopautomaten aan zijn verkoopautomaten is immers geen sprake.

Het vierde lid voorziet eveneens in een fictie. Door deze fictie wordt voor het bedrijf, waarbij het distributiecentrum en de detailhandel tot dezelfde rechtspersoon behoren, de aflevering door het distributiecentrum aan de

detailhandel ook als een verboden aflevering aangemerkt. Net als bij het derde geldt dat een en ander alleen geregeld hoeft te worden voor de term «afleveren», omdat van een zuiver te koop aanbieden of verkopen tussen een distributiecentrum en een detaillist die tot dezelfde rechtspersoon behoren, geen sprake is. Opgemerkt wordt dat het geval waarin een distributiecentrum en een detaillist niet tot dezelfde rechtspersoon behoren, reeds valt onder de reikwijdte van de verbodsbepaling van het eerste lid.

In het vijfde lid is geregeld dat het retourneren van «oude voorraad» sigaretten of rooktabak niet als «afleveren» wordt gezien. Strikt genomen zou, indien dit er wel in zou worden gelezen, dit anders vanaf de eerste dag van de tweede kalendermaand volgend op de maand waarin de accijnsaanpassing plaatsvindt, verboden zijn. Dit is uiteraard niet de bedoeling. Net als bij het derde en vierde lid geldt dat een en ander alleen geregeld hoeft te worden voor de term «afleveren», omdat van een zuiver te koop aanbieden of verkopen geen sprake is.

Artikel 95b van de Wet op de accijns voorziet gedurende vier maanden in een uitzondering op de verbodsbepaling voor zogenoemde «slow movers» die in voorraad zijn bij zogenoemde subgrossiers. Het gaat om merkvarianten van sigaretten en shag waarbij de gemiddelde omloopsnelheid bij een subgrossier ten minste twee maanden bedraagt. De gemiddelde omzetsnelheid van genoemde merkvarianten bij een subgrossier wordt bepaald aan de hand van de voorraadgegevens van die subgrossier over jaar t-1, zijnde het kalenderjaar dat voorafgaat aan het kalenderjaar waarin de accijnsaanpassingen plaatsvinden.

Een subgrossier wordt in het derde lid gedefinieerd als een groothandel voor zover die de tabaksproducten van een groothandel geleverd heeft gekregen en die deze producten zelf op zijn beurt levert aan een detailhandelaar. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld een zelfbedieningsgroothandel. Deze als groothandel bekend staande bedrijven worden beleverd door andere groothandels. Enige voorraadvorming van de hiervoor omschreven slow movers is op dit niveau in de keten moeilijk te vermijden. Het gaat gemiddeld genomen om minder dan 1% van de totale voorraad sigaretten of shag bij een dergelijke subgrossier. Om te voorkomen dat al deze producten na ingang van het verbod teruggestuurd moeten worden naar de fabrikanten en importeurs is besloten het verbod niet op deze producten te laten zien. Daarbij voorkomt het tweede lid van artikel 95b van de Wet op de accijns dat het nieuwe producten betreft die net in de markt zijn verschenen, waarbij de omloopsnelheid aanvankelijk wellicht laag kan liggen. Fabrikanten en importeurs zouden anders misschien hier een prikkel vinden via de release van een nieuw product alsnog tot voorraadvorming over te kunnen gaan. Indien de ingangsdatum van nieuwe accijnstarieven voor sigaretten bijvoorbeeld is gelegen op 1 maart 2010, geldt de uitzondering op het verbod alleen voor merkvarianten van sigaretten die op 31 december 2008 reeds bestonden en tot aan 1 maart 2010 altijd zijn blijven bestaan. Voorts geldt als extra voorwaarde dat de prijs in de aan de accijnsverhoging voorafgaande periode niet mag zijn verlaagd. De periode waarin geen sprake mag zijn van een prijsverlaging betreft de maanden van het kalenderjaar van de accijnsaanpassing die liggen voor de ingangsdatum van de nieuwe accijnstarieven en de 12 maanden van het daaraan voorafgaande kalenderjaar. Aansluitend bij het eerder gegeven voorbeeld waarbij de ingangsdatum van de nieuwe accijnstarieven voor sigaretten op 1 maart 2010 is gelegen, geldt dan dat de prijs van de betreffende merkvariant in de periode van 31 december 2008 tot en met 1 maart 2010 niet mag zijn verlaagd. Deze voorwaarde is gesteld om te verhinderen dat een zogenoemde «slow mover» door een prijsverlaging ineens een «fast mover» wordt of is geworden.

In het derde lid wordt een merkvariant gedefinieerd als een combinatie van een laagste eenheid van een merk en een verpakkingseenheid. Een

merk kan bijvoorbeeld zijn «Johnson». Dit merk kan staan voor diverse merkvarianten, daaronder begrepen verschillende verpakkingseenheden. Een laagste eenheid van een merkvariant kan dan bijvoorbeeld zijn: «Johnson XL 20 stuks» of «Johnson Sun 25 stuks». Zodra bijvoorbeeld een pakje «Johnson XL 19 stuks» op de markt komt, ontstaat een nieuwe merkvariant. Dit geldt ook als er een variant «Johnson XXL 20 stuks» op de markt komt.

Artikel XII, onderdeel B (afdeling 3 en artikel 102a Wet op de accijns)

Artikel 102a van de Wet op de accijns bevat de sanctiebepaling. De sanctie is een bestuurlijke boete. Voor de hoogte van de boete is aangesloten bij die van artikel 67c van de AWR. Gelet op het met deze bepaling beoogde doel is tevens bepaald dat indien dit bedrag hoger is, de boete ten hoogste tweemaal het bedrag is van de accijns die geheven zou zijn indien de verpakking voorzien was geweest van het op de dag van de tariefsaanpassing bij de uitslag tot verbruik voor het desbetreffende tabaksproduct voorgeschreven accijnszegel. Hiermee wordt bewerkstelligd dat er ook een effectieve sanctie staat op overtreding van het verbod. Gezien het feit dat in het wetsvoorstel tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2010) wordt voorzien in een vijfjaarlijkse aanpassing van het bedrag van de boete van artikel 67c van de AWR aan de inflatie, wordt in het tweede lid van artikel 102 van de Wet op de accijns het indexatieartikel (artikel 67 cb van de AWR) van overeenkomstige toepassing verklaard. Het bedrag van de boete in artikel 102a, eerste lid, van de Wet op de accijns wordt aldus ook elke vijf jaar gecorrigeerd voor de inflatie.

Artikel XII, onderdeel C (artikelen 95 en 102a van de Wet op de accijns)

Het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de accijns in verband met Richtlijn nr. 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 (PbEU L 9) (Implementatie horizontale richtlijn accijns)¹ regelt – in overeenstemming met de richtlijn – dat het belastbaar feit voor de accijns ziet op «uitslag tot verbruik» in plaats van het huidige belastbaar feit ter zake van «uitslag en invoer». In vernoemd wetsvoorstel is voorzien in inwerkingtreding met ingang van 1 april 2010. Met ingang van die datum dienen ook de artikelen 95a en 102a van de Wet op de accijns hieraan te zijn aangepast. Artikel XII, onderdeel C, in samenhang met artikel XXI, bewerkstelligt deze wijziging.

Artikel XIII

Artikel XIII, onderdeel A (artikel 59 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Dit onderdeel bevat de dekking voor de introductie van een nieuwe belastingvermindering in de energiebelasting voor aansluitingen zonder verblijfsfunctie. Het tarief van de energiebelasting in de eerste schijf (0–10 000 kWh) wordt met € 0,0008 verhoogd. Voor een huishouden met een gemiddeld verbruik van 3400 kWh leidt dit tot een kostenstijging van € 2,72 per jaar. Voor een bedrijf met een verbruik van 10 000 kWh leidt dit tot een kostenstijging van € 8 per jaar. In het in de wettekst genoemde nieuwe tarief is de inflatiecorrectie bij het begin van het jaar 2010 reeds verwerkt.

Artikel XIII, onderdeel B (artikel 63 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

¹ Kamerstukken II 2008/09, 32 031, nr. 2.

In dit onderdeel wordt een nieuwe belastingvermindering in de energie-

belasting voor aansluitingen zonder verblijfsfunctie geïntroduceerd. In het eerste lid wordt een nieuwe categorie aansluitingen geformuleerd. Een aansluiting in de zin van hoofdstuk VI van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) heeft altijd betrekking op een onroerende zaak. Een deel van deze onroerende zaken is op zichzelf aan te merken als gebouwde eigendommen welke kunnen dienen als woning of die een verblijfsfunctie hebben, ten behoeve van de uitoefening van een bedrijf of beroep of anderszins. Voor aansluitingen die, uitsluitend of mede, betrekking hebben op deze eigendommen blijft de hoge vermindering van € 318,62 gelden. Voor andere aansluitingen geldt de lage vermindering van € 119,62, mits het niet gaat om aansluitingen die een doorlaatwaarde hebben tot en met 1x6 Ampère op het geschakeld net. Deze laatste eis sluit in de praktijk slechts één groep uit, namelijk lantaarnpalen, abri's en dergelijke. Voordat deze voorgestelde wijziging in werking treedt, geldt voor de groep aansluitingen die geen betrekking hebben op gebouwen met een verblijfsfunctie geen vermindering.

In het tweede lid wordt een nieuw tweede lid ingevoegd in artikel 63 van de Wbm. De inhoud van dat lid, waarin geregeld wordt dat als het bedrag aan verschuldigde belasting lager is dan de vermindering, dit verschil aan de gebruiker wordt terugbetaald, is echter niet nieuw. In de wettekst zoals die luidt voor deze voorgestelde wijziging is deze bepaling een onderdeel van het eerste lid van artikel 63.

In het tot zesde lid vernummerde vijfde lid wordt een nieuwe delegatiebepaling opgenomen, die regelt dat bij algemene maatregel van bestuur voorwaarden en beperkingen kunnen worden gesteld waaronder de verminderingen worden verleend. Voor de enkele vermindering onder de oude regeling bestond een dergelijke bepaling niet. Omdat echter niet te voorspellen is welke complicaties de introductie van de nieuwe vermindering met zich meebrengt wordt dat nu wel wenselijk geacht. De delegatie wordt niet beperkt tot uitsluitend de nieuwe vermindering, maar strekt zich ook uit tot de bestaande vermindering. Dit is om te kunnen voorzien in afbakeningsproblematiek, waarbij het nodig kan zijn ook met betrekking tot de verlening van de bestaande vermindering nieuwe regels te stellen.

Artikel XIII, onderdelen C, G en H (artikelen 80, 87c en 87d van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Artikel XIII, onderdeel C, bewerkstelligt dat aan artikel 80 van de Wbm een onderdeel m wordt toegevoegd met daarin opgenomen een definitie van de «buitenlandse ondernemer». Dit begrip wordt gebruikt in de artikelen 87c en 87d van de Wbm, zoals deze artikelen luiden na wijziging. De definitie van «buitenlandse ondernemer» sluit aan bij de definitie van «ondernemer» die is opgenomen in artikel 80, onderdeel h, van de Wbm, met dien verstande dat deze niet in Nederland is gevestigd en hier ten lande evenmin een vaste inrichting heeft.

De wijzigingen opgenomen in artikel XIII, onderdelen G en H, zorgen er voor dat de regeling van de exportvermindering ook van toepassing is voor de ondernemer die niet in Nederland is gevestigd en hier evenmin een vaste inrichting heeft.

De zogenoemde buitenlandse ondernemer kan nooit belastingplichtig zijn voor de verpakkingenbelasting, aangezien als belastingplichtigen voor de verpakkingenbelasting slechts gelden de producent, importeur of een concern, waarbij het uitgangspunt telkens is dat deze allen ondernemer zijn in de zin van artikel 80, aanhef en onderdeel h, van de Wbm. De aldaar gedefinieerde ondernemer dient in Nederland te zijn gevestigd of hier een vaste inrichting te hebben. De buitenlandse ondernemer kan echter wel in Nederland verpakte producten ter beschikking gesteld krijgen waarop verpakkingenbelasting drukt. Indien hij deze vervolgens exporteert (geval van indirecte export) kan hij op basis van de huidige redactie van artikel 87c van de Wbm (exportvermindering) geen belastingteruggaaf verkrij-

gen, omdat deze is voorbehouden aan de «ondernemer», zijnde de ondernemer in de zin van artikel 7, eerste en tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 die in Nederland is gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting heeft. Dit leidt tot rechtsongelijkheid. Deze rechtsongelijkheid wordt door de wijziging van artikel 87c van de Wbm opgeheven. Degene die op grond van artikel 87c van de Wbm een belastingteruggaaf krijgt, dient ook een zekere administratie te voeren. De wijzigingen in artikel 87d van de Wbm strekken er toe dit ook voor de «buitenlandse ondernemer» te regelen.

Artikel XIII, onderdeel D (artikel 86 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De tarieven van de verpakkingenbelasting worden aangepast naar aanleiding van de verhoging van de belastingvermindering en de verhoging van de vermindering op de exportvermindering. Deze verhoging van 15 000 kilogram verpakkingen naar 50 000 kilogram verpakkingen (zie de wijziging van artikel 87 van de Wbm, opgenomen in artikel XIII, onderdeel E) betekent een derving van € 16 mln aan opbrengst. Dit bedrag is verdisconteerd in een verhoging van de tarieven, waarbij elk tarief, na toepassing van de inflatiecorrectie, per materiaalsoort met 8,4% is verhoogd.

Artikel XIII, onderdelen E en F (artikelen 87 en 87a van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De gelijklopende wijzigingen van de artikelen 87 en 87a strekken er toe de belastingvermindering (artikel 87 van de Wbm) en de vermindering op de exportvermindering (artikel 87a van de Wbm) te verhogen van 15 000 kilogram verpakkingen naar 50 000 kilogram. Een en ander is nader toegelicht in het algemene deel van de memorie van toelichting.

De andere wijzigingen van artikel 87a van de Wbm betreffen het herstel van een technische onvolkomenheid inzake de exportvermindering. De exportvermindering en de vermindering op deze exportvermindering wordt slechts berekend op basis van de tarieven van artikel 86, eerste en tweede lid, van de Wbm. Het is om fraude en opzettisch te voorkomen niet de bedoeling dat het algemeen tarief van art. 86, derde of vierde lid, van de Wbm ook bij de berekening van de exportvermindering geldt. Het algemeen tarief wordt aan de heffingskant alleen op verzoek van de belastingplichtige toegepast, indien een uitsplitsing naar materiaalsoorten niet anders dan met buitengewoon bezwaar mogelijk is. Het algemeen tarief is daarbij, om te voorkomen dat producenten al te gemakkelijk kiezen voor het algemeen tarief, boven het gemiddelde vastgesteld, om precies te zijn als het één na hoogste tarief.

Als er sprake zou moeten zijn van een algemeen tarief voor indirecte export, zou dit eigenlijk het spiegelbeeld moeten zijn van het algemeen tarief aan de heffingskant. Het tarief zou dan als het één na laagste moeten worden vastgesteld, bijvoorbeeld op € 0,05 per kilogram, eventueel aangevuld met een op artikel 86, vierde lid, Wbm gestoelde spiegelbeeldige tegenbewijsregeling om tot een hoger algemeen tarief te komen. Hiervoor is niet gekozen, aangezien er naar verwachting, zeker na de verhoging van de «drempel» naar 50 000 kilogram, niet veel gebruik van zal worden gemaakt.

Voorliggende aanpassing beoogt tot uitdrukking te brengen wat altijd de bedoeling is geweest: geen algemeen tarief bij indirecte export. De wijzigingen van de artikelen 87a, tweede lid, en 87a, vierde en vijfde lid, van de Wbm strekken hiertoe.

Artikel XIII, onderdeel F (artikel 87a van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XIII, onderdeel E, opgenomen wijziging van artikel 87 van de Wbm.

Artikel XIII, onderdeel G (artikel 87c Wet belastingen op milieugrondslag)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XIII, onderdeel C, opgenomen wijziging van artikel 80 van de Wbm.

Artikel XIII, onderdeel H (artikel 87d van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XIII, onderdeel C, opgenomen wijziging van artikel 80 van de Wbm.

Artikel XIV

Artikel XIV (geen indexatie energiebelasting en verpakkingenbelasting in 2010)

Op grond van dit artikel zal per 1 januari 2010 de indexatie van één tarief in de energiebelasting en van de tarieven van de verpakkingenbelasting niet plaatsvinden, aangezien hiermee bij de vaststelling van de nieuwe tarieven met ingang van 1 januari 2010 (zie artikel XIII, onderdelen A en D) al rekening is gehouden. Het algemeen tarief van de verpakkingenbelasting (artikel 86, derde lid, van de Wbm) zal wel worden geïndexeerd.

Artikel XV

Artikel XV, onderdeel A (artikel 30 van de Wet waardering onroerende zaken)

In het kader van de Aanpassingswet Algemene douanewet is artikel 1, vierde lid, AWR vernummerd tot artikel 1, derde lid, AWR. Deze wijziging is in werking getreden op 1 augustus 2008 (Stb. 2008, 287). De verwijzing naar de genoemde bepaling in artikel 30, eerste lid, van de Wet waardering onroerende zaken is hierbij per abuis niet aangepast. Met de voorgestelde wijziging, die gelet op het voorgaande terugwerkt tot en met 1 augustus 2008, wordt dit hersteld.

Artikel XV, onderdeel B (artikel 37h van de Wet waardering onroerende zaken)

Per 1 januari 2009 is de Basisregistratie waarde onroerende zaken (BR WOZ) gerealiseerd. Tot die datum bood de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) slechts de mogelijkheid tot het verstrekken van het waardegegeven van een bepaalde onroerende zaak aan overheden die gebruik maken van de WOZ-waarden ten behoeve van de heffing van belasting. Deze wijziging van de Wet WOZ heeft breder gebruik mogelijk gemaakt; waardegegevens kunnen nu verstrekt worden aan alle bestuursorganen. De BR WOZ is echter een gesloten registratie, hetgeen betekent dat er een wettelijk voorschrift ten grondslag dient te liggen aan de verstrekking van het authentieke waardegegeven. Zo'n wettelijk voorschrift kan een gemeentelijke verordening zijn, dan wel een (sector)wet. Er is voor gekozen deze grondslag voor afnemers die de WOZ-waarde niet gebruiken ten behoeve van de heffing van belastingen op te nemen in de Wet WOZ zelf. In het voorgestelde artikel 37h van die wet wordt de mogelijkheid gecreëerd om bij algemene maatregel van bestuur bestuurs-

organen aan te wijzen die bevoegd zijn tot het gebruik van het waardegegeven ten behoeve van in die algemene maatregel van bestuur aan te wijzen doeleinden.

Eén van de bestuursorganen waarvoor toegang geregeld zal worden tot het waardegegeven in de algemene maatregel van bestuur is de notaris, die bij de uitoefening van zijn publieke taak een bestuursorgaan is. Bij aan- en verkoop van onroerende zaken kunnen notarissen de WOZ-waarde vergelijken met de taxatiewaarde die aan een hypothecaire geldlening ten grondslag ligt. Kennis van de WOZ-waarde dient dan als hulpmiddel om risico's of misbruik tijdig te onderkennen. Als bestuursorgaan heeft een notaris te maken met de afnemersverplichtingen van een basisregistratie, zoals terugmelden bij gerede twijfel over de juistheid van een waardegegeven.

Artikel XV, onderdeel C (artikel 40a van de Wet waardering onroerende zaken)

Voor andere, bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen, derden – niet zijnde bestuursorganen – wordt in artikel 40a van de Wet WOZ voorgesteld dat zij het waardegegeven kunnen opvragen ten behoeve van in die algemene maatregel van bestuur aan te wijzen doeleinden van een bepaalde onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dient. Het moet dus gaan om een gericht verzoek om een waardegegeven, dat bovendien beperkt wordt tot onroerende zaken die in hoofdzaak tot woningen dienen. De mogelijkheid tot het opvragen van het waardegegeven strekt zich niet uit tot niet-woningen, omdat het waardegegeven van niet-woningen concurrentiegevoelige informatie kan zijn.

Omdat de op grond van dit artikel aan te wijzen derden geen bestuursorganen zijn, worden zij niet als afnemers van de BR WOZ aangemerkt. Zij hoeven dus niet te voldoen aan de verplichtingen die gesteld worden aan afnemers van de BR WOZ, zoals het terugmelden bij gerede twijfel over de juistheid van het waardegegeven. Om te voorkomen dat derden de afgenomen waardegegevens gaan gebruiken voor een ander doel dan aangegeven in de algemene maatregel van bestuur is in het tweede lid aangegeven dat zij uitsluitend bij de uitoefening van de op grond van de bij die algemene maatregel van bestuur verleende bevoegdheid het waardegegeven mogen gebruiken. Aan te wijzen derden zijn in elk geval verzekeraars en aanbieders van hypothecair krediet ten behoeve van het vergelijken met de veronderstelde waarde van het onderliggende waardeobject.

Ingevolge het derde lid van artikel 40a van de Wet WOZ mag de aangegeven derde de verkregen waardegegevens niet doorleveren aan anderen. Het tweede en derde lid zijn vergelijkbaar met de in artikel 37c van die wet opgenomen eisen gesteld aan afnemers van de BR WOZ. Op grond van artikel 40, derde lid, van de Wet WOZ kunnen de gemeenten een vergoeding in rekening brengen voor het verstrekken van het waardegegeven aan derden. Dit ziet uiteraard ook op verstrekking aan derden bedoeld in het voorgestelde artikel 40a van de Wet WOZ.

Artikel XVI

Artikel XVI, onderdeel A (artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Aan artikel 16, tweede lid, van de AWR wordt een onderdeel c toegevoegd. Navordering wordt op grond van dit onderdeel eveneens mogelijk indien de belastingaanslag ten gevolge van een fout voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar onjuist is vastgesteld of ten gevolge van een fout een aanslag in het geheel achterwege is gebleven. Daarvan is in elk geval sprake indien de eerder vastgestelde belastingsschuld 30 percent

of meer afwijkt van de daadwerkelijk – uit de wet voortvloeiende – belastingschuld.

Artikel XVI, onderdeel B (artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In artikel 20 van de AWR vervalt de voorwaarde dat het verzoek naar aanleiding waarvan vrijstelling of vermindering van inhouding van belasting, dan wel teruggaaf van belasting is verleend, moet zijn gedaan ingevolge de belastingwet. In alle gevallen waarin naar aanleiding van een verzoek van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige ten onrechte vrijstelling of vermindering van inhouding van belasting, dan wel teruggaaf van belasting is verleend, is naheffing mogelijk.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdeel A (artikel 25 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 25 van de Invorderingswet 1990 wordt op verschillende punten gewijzigd.

Ten eerste wordt ingevolge artikel XVII, onderdeel A, onder 1, artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 aangepast. Op grond van het achtste lid kan langdurig uitstel van betaling worden verleend voor inkomstenbelasting wegens geconserveerd inkomen uit aanmerkelijk belang (vervreemdingsvoordelen). Hieronder valt ook geconserveerd inkomen uit aanmerkelijk belang als gevolg van een fictieve vervreemding. Inkomen uit aanmerkelijk belang als gevolg van een fictieve vervreemding komt aan de orde bij emigratie van de aandeelhouder, verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap uit Nederland, een aandelenfusie door een buitenlandse belastingplichtige waarbij deze zijn aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap ruilt voor aandelen in een buiten Nederland gevestigd lichaam of een overgang krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht van aandelen naar een niet in Nederland woonachtige natuurlijke persoon.

Artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 wordt uitgebreid met uitstel van betaling voor een nieuwe conserverende aanslag voor de overdracht tijdens het leven van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen conform het voorgestelde in de dga-notitie. Nu er naast de bestaande facilitering van de vererving van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen ook een doorschuifregeling wordt geïntroduceerd bij schenking van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen, wordt er een conserverende aanslag geïntroduceerd ingeval tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen worden geschonken aan een verkrijger die niet in Nederland woont. Voorts wordt er een conserverende aanslag geïntroduceerd voor een vervreemding van een aanmerkelijk belang wegens een verdeling van een nalatenschap of een huwelijksgemeenschap binnen twee jaren na het overlijden van de erflater respectievelijk na de ontbinding van de huwelijksgemeenschap indien de verkrijger niet in Nederland woont. Om artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 uit te breiden met deze nieuwe conserverende aanslagen wegens schenking van een aanmerkelijk belang of vervreemding wegens een verdeling van de nalatenschap of huwelijksgemeenschap wordt in dat achtste lid verwezen naar artikel 2.8, vierde, vijfde, zesde en zevende lid, van de Wet IB 2001. Het inkomen wordt op gezamenlijk verzoek van de belanghebbenden als geconserveerd inkomen aangemerkt, zie artikel 2.8 van de Wet IB 2001. De betalingsfaciliteit voor de nieuwe conserverende aanslag houdt in dat gedurende ten hoogste tien jaren voor de verschuldigde inkomstenbelasting renteloos uitstel van betaling wordt verleend. Indien er gedurende de uitsteltermijn geen aanleiding is om het uitstel van betaling te beëindigen

op grond van de vierde volzin (nieuw) van het achtste lid, wordt op grond van artikel 26, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 kwijtschelding verleend voor de nog openstaande belastingschuld.

In de vierde volzin van artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 (onderdelen a tot en met c) zijn de handelingen en gebeurtenissen opgesomd die aanleiding kunnen zijn om het uitstel van betaling te beëindigen. Alsdan wordt de belastingschuld geïncasseerd. Indien zich een omstandigheid voordoet die aanleiding kan zijn voor beëindiging van het uitstel van betaling, is de belastingschuldige op grond van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 verplicht de ontvanger hiervan schriftelijk in kennis te stellen. Deze inlichtingenplicht geldt ook indien de belastingschuldige aandelen of winstbewijzen heeft geschonken waarbij uitstel van betaling is verleend op grond van artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990. De schenker is hierbij voor de informatie mogelijk afhankelijk van de verkrijger. Om ervoor te zorgen dat de verkrijger op de hoogte is van de inlichtingenplicht van de belastingschuldige, worden partijen bij het doen van een gezamenlijk verzoek geïnformeerd over – onder meer – de inlichtingenplicht van de belastingschuldige.

Aan artikel 25, achtste lid, vierde volzin, onderdeel a, van de Invorderingswet 1990 wordt een volzin toegevoegd inhoudende dat onder nader te stellen voorwaarden het uitstel van betaling kan worden voortgezet voor zover de aandelen of winstbewijzen worden geschonken aan een verkrijger die gedurende de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de vervreemding als bestuurder in dienstbetrekking van de vennootschap is waarin hij het aanmerkelijk belang verkrijgt.

Ten tweede wordt ingevolge artikel XVII, onderdeel A, onder 2, artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 gewijzigd. In artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 is een betalingsfaciliteit opgenomen voor de verschuldigde inkomstenbelasting bij overdracht van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen aan een verkrijger binnen de familiekring door schenking of onder het schuldig blijven van de overdrachtprijs. Er kan uitstel van betaling worden verkregen voor ten hoogste tien jaar.

Artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 wordt beperkt tot situaties van overdracht van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen tegen schuldig blijven van de tegenprestatie. Nu er voor het schenken van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen, met een verkrijger woonachtig in Nederland, een doorschuifregeling in de Wet IB 2001 wordt geïntroduceerd, is een betalingsfaciliteit voor deze situaties niet langer nodig. Indien de verkrijger buiten Nederland woonachtig is, is toepassing van de doorschuifregeling niet mogelijk en wordt er een conserverende aanslag opgelegd aan de schenker, zie de wijziging van artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990.

Naast de beperking van artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990, wordt het negende lid uitgebreid. Het vereiste in dat negende lid dat de verkrijger tot de familiekring behoort vervalft. Hiermee wordt een parallel getrokken met voorgestelde doorschuifregeling voor het schenken van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen in de Wet IB 2001, zie artikel 4.17b van die wet (artikel I, onderdeel P), waarvoor evenmin de eis wordt gesteld dat de verkrijger tot de familiekring behoort. Met de voorgestelde uitbreiding van de kring verkrijgers wordt ook de bedrijfs-overdracht aan bijvoorbeeld een werknemer gefaciliteerd. Conform het bestaande artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 wordt uitstel van betaling slechts verleend indien de bezittingen van de vennootschap waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft niet in belangrijke mate onmiddellijk of middellijk bestaan uit beleggingen en aandelen zijn vervreemd die ten minste vijf percent van het geplaatste kapitaal van de vennootschap uitmaken. Voorts dienen de aandelen te worden vervreemd

aan een natuurlijk persoon of een vennootschap waarvan alle aandelen worden gehouden door een natuurlijk persoon. Tot slot is de betalingsfaciliteit in artikel 25, negende lid, in overeenstemming gebracht met het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Commissie tegen Nederland¹. Er kan ook gebruik worden gemaakt van de betalingsfaciliteit als de aandelen worden overgedragen aan een vennootschap die is gevestigd in een bij ministeriële regeling aangewezen andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte. Op dit moment bestaat het voornemen om IJsland en Noorwegen als zodanige landen aan te wijzen.

Ten derde wordt ingevolge artikel XVII, onderdeel A, onder 3, een nieuw elfde lid voorgesteld met een nieuwe betalingsfaciliteit. Deze faciliteit ziet op gevallen waarin sprake is van een indirecte overdracht van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen. Van zo'n indirecte overdracht is sprake als niet de dga zelf, maar de houdstermaatschappij van de aandelen in de werkmaatschappij de aandelen overdraagt tegen een lagere prijs dan de waarde in het economische verkeer; een gift. In dat geval wordt er bij de dga een dividenduitdeling vanuit de houdstermaatschappij in aanmerking genomen voor het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de overgedragen aandelen en de tegenprestatie. Voor de inkomstenbelasting die samenhangt met dit dividend kan uitstel van betaling worden verleend.

Conform het bestaande artikel 25, negende lid, van de Invorderingswet 1990 wordt uitstel van betaling slechts verleend indien de bezittingen van de vennootschap waarop het aanmerkelijk belang betrekking heeft niet in belangrijke mate onmiddellijk of middellijk bestaan uit beleggingen en aandelen zijn vervreemd die ten minste vijf percent van het geplaatste kapitaal van de vennootschap uitmaken.

Wat betreft de voorwaarden waaronder het uitstel van betaling op grond van het nieuwe elfde lid wordt verleend wordt aangesloten bij de uitgangspunten in het negende lid. Dit betekent dat gedurende ten hoogste tien jaar renteloos uitstel van betaling wordt verleend waarbij jaarlijks eentiende-deel van de belastingschuld moet worden voldaan. Ten vierde wordt ingevolge artikel XVII, onderdeel A, onder 4, artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 gewijzigd.

Allereerst vervalt de zogenoemde «vermogenstoets» in artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990. Artikel 25, veertiende lid, regelt uitstel van betaling in gevallen waarin afgerekend dient te worden over de waardevermindering van een op grond van artikel 3.91 of artikel 3.92 van de Wet IB 2001 ter beschikking gestelde zaak doordat de terbeschikkingstelling van die zaak eindigt terwijl geen sprake is van het vrijkomen van gelden waaruit de belasting kan worden voldaan. Bij het verlenen van uitstel op grond van artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 is het reguliere uitstelbeleid van toepassing. Dit houdt in dat duidelijk moet zijn dat de belastingschuldige over onvoldoende middelen beschikt om zonder uitstel van betaling de belasting te voldoen. Voorgesteld wordt om de eis in de tweede volzin van artikel 25, veertiende lid, dat de belastingschuldige over onvoldoende middelen beschikt om de belastingschuld te kunnen voldoen – de vermogenstoets –, te laten vervallen. Bij de evaluatie van de Wet IB 2001 is namelijk gebleken dat de huidige betalingsregeling op dit punt niet toereikend is.²

Daarnaast wordt de reikwijdte van artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 uitgebreid. Deze uitbreiding behelst een betalingsfaciliteit voor de inkomstenbelasting die verschuldigd is bij beëindiging van een terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.91 of 3.92 van de Wet IB 2001 van een zaak wegens vervreemding van de ter beschikking gestelde zaak aan een natuurlijk persoon of rechtspersoon indien die persoon de overdrachtsprijs is schuldig gebleven of de zaak geschonken heeft gekregen.

De voorgestelde betalingsfaciliteit beoogt een regeling te treffen voor

¹ HvJ EG, 11 juni 2009, C-521/07. Commissie tegen Nederland.

² Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nrs. 1–2, blz. 257.

gevallen waarin niet (direct) de benodigde middelen worden verkregen om de verschuldigde belasting te voldoen. Het uitstel van betaling wordt beëindigd in situaties geduid in de tweede volzin van het veertiende lid. Gelet op het doel van de faciliteit is de faciliteit beperkt tot de periode waarin betaling van de belastingaanslag problematisch kan zijn. Indien de zaak wordt vervreemd of indien er aflossingen plaatsvinden, komen middelen beschikbaar om de nog openstaande belastingschuld te voldoen en is er geen aanleiding meer de faciliteit voort te zetten.

In dit verband wordt ingevolge artikel XVII, onderdeel A, onder 5, het twintigste lid van artikel 25 van de Invorderingswet 1990 aangepast. Nu er een nieuw elfde lid wordt ingevoegd in artikel 25 van de Invorderingswet 1990, wordt artikel 25, twintigste lid, van de Invorderingswet 1990 hier op aangepast.

Artikel XVII onderdeel B (artikel 28 van de Invorderingswet 1990)

In artikel 28, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 zijn de betalingsfaciliteiten uit artikel 25 van de Invorderingswet 1990 opgesomd die renteloos zijn. Bij de nieuwe betalingsfaciliteit in het elfde lid worden de uitgangspunten van het negende lid gevolgd, zodat het elfde lid aan de opsomming in artikel 28, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 wordt toegevoegd.

Artikel XVII, onderdeel C (artikel 36 van de Invorderingswet 1990)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XVII, onderdeel D (artikel 45 van de Invorderingswet 1990)

In artikel 45, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 wordt een aansprakelijkheidsbepaling geïntroduceerd. Deze bepaling hangt samen met het voorgestelde artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 (artikel XVII, onderdeel A, onder 1).

Op grond van artikel 25, achtste lid, van de Invorderingswet 1990 wordt een betalingsfaciliteit geboden voor het schenken van aanmerkelijk-belangaandelen of- winstbewijzen aan een natuurlijk persoon, die niet in Nederland woont. Dit is een bijzonder uitstel omdat dit uitstel tot afstel leidt, tenzij er gedurende de uitstelperiode van ten hoogste tien jaar aanleiding is om het uitstel van betaling te beëindigen. Bij beëindiging van het uitstel van betaling binnen tien jaar wordt de belastingschuld invorderbaar en zal de schenker zijn belastingschuld moeten voldoen. Het is denkbaar dat de schenker in dat geval geen verhaal biedt omdat alle middelen zijn weggeschonken. Om constructies te voorkomen en in een dergelijk geval toch de belastingschuld te kunnen invorderen, is de verkrijger van de aandelen op grond van het voorgestelde artikel 45 van de Invorderingswet 1990 aansprakelijk voor de belastingschuld van de schenker.

Ten behoeve van de rechtszekerheid wordt de verkrijger in het buitenland op de hoogte gesteld van de mogelijkheid van aansprakelijkstelling bij een vervreemding van de aandelen of winstbewijzen. Op die manier is gewaarborgd dat de verkrijger niet wordt verrast door een aansprakelijkstelling. Dit wordt bewerkstelligd doordat de verkrijger en de schenker gezamenlijk een verzoek moeten doen om het inkomen als geconserveerd inkomen aan te laten merken. Bij dit verzoek wordt informatie verstrekt waarin – onder meer – staat dat de verkrijger aansprakelijk kan worden gesteld voor de belastingaanslag die op naam staat van de schenker. Op dat moment kan de verkrijger er nog van afzien om het gezamenlijk verzoek te doen.

Artikel XVIII

Artikel XVIII, onderdeel A (artikel I van het Belastingplan 2009)

De aanpassingen van artikel I, onderdeel D, van het Belastingplan 2009 zorgen ervoor dat conform de voorwaarden van de Europese Commissie het tarief van € 0,50 per 1000 nettoton per dag voor zover de nettotonnage uitgaat boven de 50 000, slechts van toepassing is op twee categorieën schepen. De eerste categorie betreft nieuwe schepen. Onder nieuwe schepen verstaat de Europese Commissie schepen die na 31 december 2008 een vlag zijn gaan voeren en sindsdien onder het tonnageregime vallen. De tweede categorie betreft schepen die ten minste gedurende de laatste vijf jaar voor hun toetreding tot de tonnageregeling onder de vlag van een derde land waren geregistreerd. Daarnaast zijn in artikel I, onderdeel D, van het Belastingplan 2009 enkele wettelijke wijzigingen aangebracht.

Artikel XVIII, onderdeel B (artikel XXIX van het Belastingplan 2009)

Met het vervallen van artikel XXIX, tweede lid, van het Belastingplan 2009 wordt bewerkstelligd dat artikel I, onderdeel D, daarvan niet meer bij koninklijk besluit in werking behoeft te treden, maar op grond van het onderhavige wetsvoorstel in werking treedt op 1 januari 2010 (met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2009).

Artikel XIX

Artikel XIX, onderdelen A en B (rectificatie inwerkingtreding verhoging energiebelasting op aardgas)

Dit artikel bevat een rectificatie naar aanleiding van een tariefswijziging in de Wbm per 1 januari 2010. Deze rectificatie ziet op de inwerkingtreding van artikel XI op 1 januari 2010 van de wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen (Stb. 280). Door deze wijziging treedt alleen de verhoging zonder voorafgaande toepassing van artikel 90 van de Wbm in werking.

Artikel XIX, onderdeel B (rectificatie inwerkingtreding verhoging energiebelasting op aardgas)

Dit onderdeel is toegelicht bij de in artikel XIX, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel XI van de wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen (Stb. 280).

Artikel XX

Artikel XX (samenloopbepaling ten aanzien van artikel 32d van de Wet op de loonbelasting 1964)

De in artikel 32d van de Wet LB 1964 opgenomen doorbetaaldloonregeling kan, zoals gezegd, ook door een dga worden toegepast in geval van een zogenoemd gedeeld ondernemerschap met andere dga's via een praktijk-bv. Er wordt dan materieel getoetst of de samenwerking en de financiële verhoudingen in, kort gezegd, de praktijk-bv vergelijkbaar zijn met die van vennoten in een vennootschap onder firma.

De wettekst wordt achterhaald als het voorstel van wet tot vaststelling van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (28 746) tot wet wordt verheven en in werking treedt.

In verband hiermee wordt voorgesteld «vennootschap onder firma» op dat moment overeenkomstig bedoeld titel 7.13 te vervangen door «open-

bare vennootschap». Het gaat om samenwerking voor gemeenschappelijke rekening van twee of meer personen, de vennoten, welke samenwerking is gericht op het behalen van vermogensrechtelijk voordeel ten behoeve van alle vennoten door middel van inbreng door ieder van de vennoten. Een inhoudelijke wijziging van artikel 32d van de Wet LB 1964 wordt hiermee niet beoogd.

Artikel XXI

Artikel XXI (inwerkingtreding)

Het wetsvoorstel treedt ingevolge artikel XXI, eerste lid, in werking met ingang van 1 januari 2010.

Met betrekking tot de mogelijkheid om aanslagen en bepaalde voor bezwaar vatbare beschikkingen te corrigeren indien deze ten gevolge van een fout onjuist zijn vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is, is onmiddellijke inwerkingtreding niet gewenst. Daarom is geregeld dat de wijziging van de navorderingsregeling en daaraan verwante regelingen geldt ten aanzien van aanslagen of beschikkingen die zijn vastgesteld of genomen op of na de datum van inwerkingtreding van de wetwijziging.

In het derde lid wordt voorgesteld om de nieuwe regeling voor het opbouwen van een pensioen in eigen beheer terug te laten werken tot en met 15 september 2009. Dit is de dag van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

De in artikel XII, onderdeel C, opgenomen wijziging van de artikelen 95a en 102a van de Wet op de accijns treedt in werking met ingang van 1 april 2010. De reden hiervoor is opgenomen bij de toelichting op dat onderdeel. De in artikel XV, onderdeel A, voorgestelde aanpassing van de verwijzing in artikel 30, eerste lid, van de Wet waardering onroerende zaken naar artikel 1, derde lid, van de AWR werkt terug tot en met 1 augustus 2008, nu de wijziging van artikel 1, vierde lid, van de AWR per 1 augustus 2008 is aangebracht.

De in artikel XVII, onderdeel C, opgenomen wijziging van artikel 36 van de Invorderingswet 1990 treedt in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. De reden hiervoor is opgenomen in het algemene deel van deze memorie.

Het zevende lid bepaalt dat de versoepeling van het tonnageregime voor grote schepen en scheepsmanagers terugwerkt tot en met 1 januari 2009. Bij een winstberekening over een gebroken boekjaar 2008/2009 vindt de wijziging toepassing op het gedeelte van het boekjaar vanaf 1 januari 2009.

Het achtste lid bepaalt dat de rectificatie van artikel XI van de wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen (Stb. 280), terugwerkt tot en met 31 december 2009.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager