

Vergaderjaar 2009–2010

**32 129**

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

**Nr. 4**

### **ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 7 september 2009 en het nader rapport d.d. 11 september 2009, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*Bij Kabinetsmissive van 1 september 2009, no. 09.002218, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010), met memorie van toelichting.*

*Het voorstel omvat wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010) en vormt samen met onder meer het wetsvoorstel Belastingplan 2010 het fiscale pakket voor het jaar 2010. Het gaat in het voorstel om deels technische wijzigingen die per 1 januari 2010 moeten ingaan. De Raad van State adviseert de voorgestelde maatregelen op het terrein van de aanmerkelijk belangregeling en de deelnemingsvrijstelling niet in dit wetsvoorstel op te nemen. Daarnaast maakt de Raad een aantal opmerkingen met betrekking tot schuldig gebleven giften, internationale pensioenen, de inhouding van dividendbelasting, de verpakkingenbelasting, de boete bij opvoeren van auto's, de navordering en de gegevensverstrekking van de WOZ-waarde. Hij is van oordeel dat het voorstel in verband daarmee nader dient te worden overwogen.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 1 september 2009, no. 09.002218, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 7 september 2009, no. W06.09.0337/III, bied ik U hierbij aan.<sup>2</sup>

Het kabinet is de Raad erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies inzake het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

#### *1. Overige fiscale maatregelen*

*Als onderdeel van het fiscale pakket kunnen naast het belastingplan over enig jaar in een afzonderlijk wetsvoorstel de maatregelen worden opgenomen die niet direct betrekking hebben op het budgettaire beeld van het komende jaar, maar waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgende kalenderjaar*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

<sup>2</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

*nodig of gewenst is. Ook voor 2010 is deze splitsing gemaakt in het Belastingplan 2010 en de Overige fiscale maatregelen 2010. Ook voor Overige fiscale maatregelen 2010 geldt, dat het bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard in een wetsvoorstel druk legt op de parlementaire besluitvorming. Deze druk is alleen aanvaardbaar indien de samenhang van de verschillende maatregelen mede het karakter van het wetsvoorstel bepaalt. Wijzigingen in de kernelementen van een heffingswet dienen echter steeds afzonderlijk te worden aangeboden. De Raad adviseert nu van dergelijke wijzigingen sprake is ten aanzien van de voorstellen inzake de aanmerkelijk belangregeling en deze voorstellen nog niet volledig zijn uitgebalanceerd zoals hierna zal worden uiteengezet, het wetsvoorstel niet in te dienen dan nadat de wijzigingen van de aanmerkelijk belangregeling zijn afgesplitst. Na heroverweging kunnen de alsdan opnieuw overwogen wijzigingen worden ondergebracht in een afzonderlijk aanhangig te maken wetsvoorstel.*

*Evenzo adviseert de Raad het wetsvoorstel niet in te dienen dan nadat de complexe en veel omvattende wijziging van het beleggingsregime in de deelnemingsvrijstelling die een wijziging van een van de kernelementen van de Wet Vpb 1969 betreft, is afgesplitst. Het betreft een ingrijpende wijziging van het recent met ingang van 1 januari 2007 in het kader van Werken aan winst ingevoerde regime voor de laagbelaste beleggingsdeelneming. Dit voorstel belast het wetsvoorstel in belangrijke mate, waardoor de behandeling van het wetsvoorstel onder druk kan komen te staan. Na afsplitsing kan het voorstel worden opgenomen in het reeds in het vooruitzicht gestelde wetsvoorstel inzake wijzigingen van de Wet Vpb 1969.*

#### 1. Overige fiscale maatregelen

De Raad signaleert dat het bijeenbrengen van maatregelen van uiteenlopende aard in een wetsvoorstel als het Overige fiscale maatregelen 2010 (hierna: OFM 2010) druk legt op de parlementaire besluitvorming en dat deze druk alleen aanvaardbaar is indien de samenhang van de verschillende maatregelen mede het karakter van het wetsvoorstel bepaalt. Wijzigingen in de kernelementen van een heffingswet dienen echter steeds afzonderlijk te worden aangeboden. De Raad adviseert dat van dergelijke wijzigingen sprake is ten aanzien van de voorstellen inzake de aanmerkelijk belangregeling en de wijziging van het regime voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen in de deelnemingsvrijstelling.

Het kabinet deelt de zienswijze van de Raad om niet onnodig druk te leggen op de parlementaire besluitvorming en om tevens de samenhang te bewaren tussen de verschillende wetsvoorstellen en de maatregelen daarin. Tevens is het kabinet ook van mening dat omvangrijke en ingrijpende wijzigingen van een heffingswet waar mogelijk in afzonderlijke wetsvoorstellen aangeboden dienen te worden. In de door mij aan de Staten-Generaal aangeboden wetsvoorstellen streven wij hier dan ook zoveel mogelijk naar. Zo is ook dit jaar met het fiscaal pakket Belastingplan 2010 getracht de verschillende maatregelen in de maar liefst zes afzonderlijke wetsvoorstellen onder te verdelen. In het wetsvoorstel OFM 2010 worden, als onderdeel van het fiscale pakket naast het belastingplan, de maatregelen opgenomen die niet direct betrekking hebben op het budgettaire beeld van het komende jaar, maar waarvan de inwerkingtreding per begin 2010 nodig of gewenst is. Zo maken dit jaar de wijzigingen van een onderdeel van de aanmerkelijk belangregeling deel uit van het wetsvoorstel OFM 2010. Deze opname in het fiscale pakket Belastingplan 2010 is ook reeds aangekondigd in de notitie fiscale positie directeur-grootaandeelhouder van 29 april 2009.<sup>1</sup> Gezien het belang van inwerkingtreding per 1 januari 2010 en de samenhang met het wetsvoorstel tot Wijziging van de Successiewet 1956 en enige ander belastingwetten dat reeds ter behandeling in de Kamer ligt,<sup>2</sup> is voor opname in het wetsvoorstel OFM 2010 gekozen. Hierbij heeft het kabinet de wenselijkheid laten meewegen van een spoedige inwerkingtreding van de voordelen van de maatregelen voor de belastingplichtige zoals bijvoorbeeld de doorschuiffaciliteit bij het schenken van aanmerkelijkbelang-aandelen, de invoering van de terbeschikkingstellingsvrijstelling, de eenmalige geruisloze inbreng van een zogenoemd tbs-pand in de bv en de versoepeling van de gebruikelijkloonregeling. De mening van de Raad dat het aanmerkelijk belangpakket nog niet volledig zou zijn uitgebalan-

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

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 930.

ceerd deelt het kabinet niet. In het vervolg van dit nader rapport wordt hier uitgebreid op ingegaan.

Ook de wijziging van een onderdeel van de deelnemingsvrijstelling maakt onderdeel uit van het fiscale pakket Belastingplan 2010. Deze voorgestelde wijziging van het regime voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen is eveneens opgenomen in het OFM 2010. Deze wijziging – die complex en veelomvattend oogt – heeft tot gevolg dat de deelnemingsvrijstelling een vergelijkbare reikwijdte houdt, maar veel eenvoudiger is toe te passen. Verder is van belang dat deze aanpassing – zoals bleek uit de internetconsultatie – niet controversieel en zelfs zeer gewenst is.<sup>1</sup> Uit de consultatieronde kwam naar voren dat de praktijk een snelle invoering per 2010 van groot belang acht. Dit is niet mogelijk als deze aanpassing – zoals de Raad adviseert – zou worden opgenomen in het wetsvoorstel inzake wijzigingen van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, waarvan indiening dit najaar is voorzien.

## 2. Aanmerkelijk belangregeling bij vererving

### *Doorschuiфregeling*

*De aanmerkelijk belangregeling is in de inkomstenbelastingheffing geïntroduceerd bij het Besluit op de inkomstenbelasting 1941. In het Besluit waren geen bepalingen ten aanzien van de overgang krachtens erfrecht opgenomen. Dit riep de vraag op of na overlijden de verkrijgingsprijs van de aandelen diende te worden gesteld op de verkrijgingsprijs van de erflater of op de waarde ten tijde van het overlijden. In de resolutie van 10 juli 1942, B 7706, is deze vraag beantwoord; de kosten van verkrijging van door erfenis of legaat verkregen aandelen dienden te worden gesteld op de waarde ten tijde van het overlijden van de erflater of testateur. Dit antwoord is door de Hoge Raad bevestigd bij de arresten van 9 oktober 1957, BNB 1957/302, en van 29 april 1959, BNB 1959/222. Door deze uitleg ontstond een zogenoemd lek bij overlijden, omdat over het verschil tussen de waarde van de aandelen bij overlijden en de verkrijgingsprijs van de erflater geen aanmerkelijk belangheffing plaatsvond. Dit lek is in de Wet IB 1964 gedicht door artikel 39, negende lid, Wet IB 1964, dat onder meer bepaalde dat ten aanzien van krachtens erfrecht opgekomen aandelen als verkrijgingsprijs geldt die welke geldt voor de erflater. Door deze bepaling werd als hoofdregel de aanmerkelijk belangclaim op de vererfde aandelen doorgeschoven naar de erfgenamen. Op verzoek van de erfgenamen was afrekening van de aanmerkelijk belangwinst mogelijk; de overgang werd alsdan met vervreemding gelijkgesteld (artikel 39, tiende lid, Wet IB 1964). Zoals uit de toelichting is af te leiden, ging het bij de nieuw voorgestelde regeling om claimbehoud, en niet om het creëren van een afrekeningsmoment<sup>2</sup>.*

*Hierbij dient in aanmerking te worden genomen dat het kasstelsel een van de bepalende elementen van de inkomstenbelastingheffing is. Op grond daarvan wordt in de gevallen dat sprake is van een belastbaar feit, maar geen gelden beschikbaar komen om de inkomstenbelastingheffing te voldoen, vrijwel steeds voorzien in een regeling waarbij niet hoeft te worden afgerekend maar de inkomstenbelastingclaim wel veilig wordt gesteld. Dit geldt, zoals uit de wetsgeschiedenis is af te leiden, nog sterker in geval van overlijden, omdat bij overlijden cumulatie met de betaling van successierecht optreedt. Deze cumulatie wordt door de doorschuiфregelingen waarbij de claim door de erfgenamen wordt overgenomen, verzacht.*

*Het voorstel om de doorschuiффaciliteit bij vererven van aanmerkelijk belang-aandelen voortaan alleen toe te passen voor zover de besloten vennootschap een materiële onderneming drijft, gaat aan deze achtergronden van de doorschuiфregeling voorbij. Het voorstel strijdt met het karakter van de doorschuiфregeling die gebaseerd is op claimbehoud en het voorkomen van belastingcumulatie.*

*De Raad wijst er op, dat de belastingcumulatie in dit geval tot een directe afdracht aan belasting leidt, die buitengewoon hoog is. Uitgaande van een in de waarde van de aandelen toe te rekenen waarde van € 1000 aan beleggingen, belopen de directe belastingverplichtingen aan aanmerkelijk belangheffing 25% of € 250, en het successierecht bij overgang op kinderen maximaal 27% over € 1000–€ 62,50 (artikel 20 Succ.wet 1956) of € 253, in totaal € 503. Om deze belasting te kunnen voldoen is het noodzakelijk om € 671 als winstuitdeling aan de vennootschap te onttrekken. Hierover wordt de*

<sup>1</sup> Het consultatiedocument is bij brief van 14 juni 2009 aan de Tweede Kamer overgelegd (Kamerstukken II 2008/09, 31 369, nr. 6).

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1957/58, 5380, nr. 3, blz. 44.

erfgenaar € 168 aanmerkelijk belangheffing schuldig. In totaal dient derhalve over € 1000 aan beleggingen € 671 aanmerkelijk belangheffing en successierecht te worden afgedragen in geval van vererven aan kinderen. Bij vererving aan andere verkrijgers bedraagt dit bedrag € 1182; meer dan de waarde van de beleggingen.

In de toelichting is aan het karakter van de doorschuifregeling geen enkele aandacht gegeven. In onderdeel 2.2. van de toelichting wordt als motivering voor deze beperking van de doorschuifregeling niet meer gesteld dan dat een dergelijke voorwaarde overeenkomt met de doorschuiffaciliteit bij overlijden in de winstfeer, omdat deze naar haar aard ook is beperkt tot het particuliere ondernemingsvermogen; eventuele overtollige middelen zijn gedurende het leven van de particuliere ondernemer al verplicht naar privé overgegaan. Daarnaast is in de toelichting nog opgemerkt dat voor zover in de besloten vennootschap beleggingsvermogen aanwezig is, er geen bedrijfseconomische reden bestaat om bij de vervreemding van de aandelen door vererving geruisloos door te schuiven, en dat het voorstel is ingegeven om een gelijkschakeling van de fiscale behandeling van schenken en vererven van aanmerkelijk belang aandelen te verkrijgen.

Deze motivering vormt niet de dringende reden als hiervoor is aangegeven. De vergelijking met de doorschuifregeling bij overlijden in de winstfeer gaat reeds hierom mank, omdat, indien een onderneming in de vorm van een besloten vennootschap wordt gedreven, geen verplichting bestaat overtollige liquiditeiten of beleggingen aan de aandeelhouders uit te keren; er is dan ook geen sprake van verplichte overgang naar privé. Deze liquiditeiten en beleggingen blijven ondernemingsvermogen (artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969). Daarnaast gaat de vergelijking voorbij aan de mogelijkheid om de uitvoering van de oudedagsvoorziening in de eigen besloten vennootschap onder te brengen. Hierop wordt in het navolgende ingegaan.

Er is ook geen reden de vergelijking tussen de belastingheffing van verschillende rechtsvormen tot één aspect te beperken en enkel op grond van een zodanig beperkte vergelijking een wijziging te baseren. Er bestaat een vrije keuze tussen de rechtsvormen waarin ondernemingen gedreven worden. De belastingwetgeving sluit hierbij aan door fiscaal een globaal evenwicht te scheppen tussen de verschillende rechtsvormen waarin ondernemingen worden gedreven. De aanmerkelijk belangregeling is een van de regelingen, die een rol speelt bij dit globale evenwicht. Wijzigingen in de aanmerkelijk belangregeling dienen dan ook in het licht van dit evenwicht te worden geplaatst.

Het motief om de fiscale behandeling van schenken en vererven van aanmerkelijk belang aandelen gelijk te schakelen, gaat voorbij aan het belangrijkste verschil tussen erven en schenken dat is gelegen in de omstandigheid dat overlijden niet in de eigen hand ligt en schenken een rechtshandeling is die welbewust en planmatig plaatsvindt. Met het oog op een schenking kan de ondernemingsopzet eerst worden geoptimaliseerd. Daarbij kunnen de beleggingen en het vermogen dat tot de onderneming in enge zin gerekend wordt, voor de schenking worden gescheiden door uitkering of op andere wijze. Dit is bij overlijden in het algemeen niet mogelijk, waardoor een ongestructureerde ondernemingsopzet vererft.

Nu geen toereikende redenen zijn aangevoerd om het karakter van de doorschuifregeling te doorbreken, adviseert de Raad van het voorstel af te zien.

Daarnaast maakt de Raad nog de volgende opmerkingen.

#### *Ondergebrachte oudedagsvoorzieningen*

Tot de elementen die bijdragen tot het genoemde globale evenwicht, behoort de mogelijkheid om de uitvoering van de oudedagsvoorziening in de «eigen» besloten vennootschap onder te brengen; laatstgenoemde mogelijkheid bestaat niet voor particuliere ondernemers die bij het staken van de onderneming de uitvoering van de oudedagsvoorziening moeten onderbrengen bij een verzekeraar.

De mogelijkheid om de uitvoering van de oudedagsvoorziening in de eigen besloten vennootschap te houden, heeft er onder meer toe geleid dat het staken van de materiële onderneming door vervreemding van die onder-

neming of van de werkmaatschappij waarin de materiële onderneming wordt gedreven, niet leidt tot fiscale afrekening over de stille reserves in de beleggingen of tot verplichte uitdeling van de winstreserves. Het handhaven van deze winstreserves is van belang omdat in de praktijk deze winstreserves veelal ter dekking van het langlevensrisico worden aangehouden zolang uitkering van pensioenen of lijfrente aan de directeur-groootaandeelhouder of zijn nagelaten partner duurt. Eerst na het uitlopen van deze pensioen- en lijfrenteverplichtingen ontstaat een situatie waarin sprake is van «echt» vrij vermogen en van een vrije keuze tussen beleggen in de besloten vennootschap of het liquideren van de besloten vennootschap. Hierbij kan worden opgemerkt, dat beleggen in een besloten vennootschap op zich fiscaal ongunstig is, aangezien bij beleggen in box 3 de belastingdruk 30% over een rendement van 4% bedraagt en daarboven onbelast is, terwijl de gecombineerde belastingdruk van 20 – 25,5% vennootschapsbelasting en 25% aanmerkelijk belangheffing nominaal 40 – 44,125% belooft over het volledige rendement voor beleggingen in een besloten vennootschap. In deze zin mist het beleggen in een besloten vennootschap fiscale aantrekkelijkheid en behoeft uit dien hoofde niet ontmoedigd te worden. Alleen ingeval er aanzienlijke stille reserves in de beleggingen zijn opgebouwd of de aanmerkelijk belangclaim eerst in de verre toekomst actueel wordt, zal de balans tussen het niet liquideren en wel liquideren van de vennootschap naar eerstgenoemde mogelijkheid doorslaan. De mogelijkheid om deze (gecombineerde) belastingdruk voor beleggingen in een besloten vennootschap te verminderen door gebruik te maken van het regime voor beleggingsinstellingen (artikel 28 Wet Vpb 1969) of van de vrijgestelde beleggingsinstellingen (artikel 6a Wet Vpb 1969) is in deze gevallen rechtens of de facto afgesloten. Het voorstel introduceert bij het overlijden van de aanmerkelijk belanghouder een verplichte afrekening over de waarde van de beleggingen in de besloten vennootschap zonder onderscheid te maken of in die vennootschap al dan niet nog oudedagsvoorzieningen zijn ondergebracht. Dit onderscheid dient in ieder geval gemaakt te worden. De verplichte afrekening dient daarbij niet te gelden voor vennootschappen waarin nog oudedagsvoorzieningen zijn ondergebracht. De hiervoor beschreven buitengewoon hoge afdracht van belastingen als gevolg van het voorstel zou anders het vermogen zodanig kunnen uithollen, dat de oudedagsvoorziening van de overlevende partner in gevaar zou kunnen komen, hetgeen niet passend dient te worden geacht. De Raad is van oordeel dat het voorstel ieder geval voor zover het vennootschappen betreft waarin oudedagsvoorzieningen zijn ondergebracht, aangepast dient te worden.

#### *Dividenduitkering*

Zoals hiervoor is opgemerkt kan bij overlijden geen dividenduitkering voorafgaand aan de overgang krachtens erfrecht worden gedaan teneinde de beleggingen aan de vennootschap te onttrekken. Bij schenking kan dit wel plaatsvinden, waardoor weliswaar aanmerkelijk belangheffing plaatsvindt over dit regulier voordeel, maar de schenker deze beleggingen in privébezit krijgt. In lijn hiermee zou het passend zijn, indien na de overgang krachtens erfrecht waarbij als vervreemdingsvoordeel is afgerekend over de waarde van de beleggingen, voor de erfgenaam de mogelijkheid zou bestaan, tot het bedrag van dit vervreemdingsvoordeel een dividenduitkering te doen zonder dat over deze uitkering aanmerkelijk belangheffing plaatsvindt, onder gelijktijdige verlaging van de verkrijgingsprijs met het bedrag van de uitkering. Op deze wijze ontstaat een gelijke positie met een schenker. Aangezien deze uitkering alle beleggingen betreft en het niet steeds mogelijk zal zijn deze beleggingen terstond liquide te maken, dienen bij het geheel of gedeeltelijk schuldig blijven van dit dividend flankerende aanpassingen van artikel 10a, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 en artikel 3.92 Wet IB 2001 getroffen te worden. De Raad adviseert het voorstel op deze punten aan te vullen.

#### *Latentie*

Op grond van de voorgestelde aanmerkelijk belangheffing bij overgang krachtens erfrecht dient op de verkrijging voor het successierecht in mindering te worden gebracht een inkomstenbelastinglatentie ter grootte van 25% van de waarde van de aandelen voor zover op grond van artikel 4.17a Wet IB 2001 aanmerkelijk belangheffing verschuldigd wordt en van 6,25% voor het overige deel van die waarde voor zover deze waarden de verkrijgingsprijs overtreffen.

*De Raad adviseert artikel 20 Succ.wet 1956 in deze zin aan te passen.*

## 2. Aanmerkelijk belangregeling bij vererving

### *Doorschuiifregeling*

De Raad adviseert af te zien van het voorstel om de doorschuiifregeling bij vererving van aanmerkelijkbelang-aandelen (hierna: ab-aandelen) toe te snijden op de overgang van «echt ondernemingsvermogen» nu in de ogen van de Raad geen toereikende redenen zijn aangevoerd om het karakter van de bestaande doorschuiifregeling te doorbreken. De bestaande doorschuiifregeling bij vererving van ab-aandelen is gebaseerd op claimbehoud, te weten het tegengegaan van een lek bij overlijden. Het voorstel tot aanpassing van de bestaande doorschuiifregeling komt volgens de Raad hiermee niet overeen, omdat door de aanpassing tevens een afrekeningsmoment wordt gecreëerd voor het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen van de vennootschap.

De achtergrond van de voorgestelde aanpassing van de doorschuiifregeling bij vererving van ab-aandelen kan als volgt worden toegelicht. Het toesnijden van de doorschuiifregeling bij vererving van ab-aandelen houdt verband met de introductie van de doorschuiifregeling bij schenking van ab-aandelen. Achtergrond van deze nieuwe regeling is dat de aanmerkelijkbelangclaim vanwege het belang van de onbelemmerde voorzetting van de economische bedrijvigheid, geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsopvolgingen. Door het ontbreken van een doorschuiifregeling bij schenking is het thans fiscaal aantrekkelijker om de overdracht van de aandelen uit te stellen tot het overlijden, waarvoor wel al een doorschuiifregeling bestaat. Een gevolg kan zijn dat de bedrijfsopvolging in bepaalde situaties daarom wordt uitgesteld. Dit is vanuit economisch oogpunt niet wenselijk. Gegeven de achtergrond van de regeling dient de doorschuiifregeling bij schenking te worden toegesneden op het faciliteren van «echt ondernemingsvermogen». Er bestaat geen bedrijfs-economische reden om de doorschuiifregeling bij schenking ook open te stellen voor beleggingen omdat dan geen sprake kan zijn van reële bedrijfsopvolgingssituaties. Zoals in onderdeel 2.1 van de memorie van toelichting is aangegeven, is er reden de doorschuiifregeling bij overlijden dan ook toe te snijden op de overgang van «echt ondernemingsvermogen» teneinde het beoogde resultaat te bereiken ten aanzien van het overdrachtsmoment. Voorts wordt nog opgemerkt dat de budgettaire opbrengst van de voorgestelde aanpassing van de doorschuiifregeling bij overlijden volledig wordt aangewend ter dekking van maatregelen in het belang van de directeur-grotaandeelhouder.

Vervolgens wijst de Raad er op dat in gevallen waarin sprake is van een belastbaar feit, maar geen gelden beschikbaar komen om de inkomstenbelasting te voldoen, in de wetgeving vrijwel steeds wordt voorzien in een regeling waarbij niet hoeft te worden afgerekend maar de inkomstenbelastingclaim wel veilig wordt gesteld. Op basis van de bestaande doorschuiifregeling bij vererven van ab-aandelen is het mogelijk om de inkomstenbelastingclaim van generatie op generatie tot in het oneindige uit te stellen, waardoor de belastingheffing over de beleggingsinkomsten van via een vennootschap gehouden beleggingen praktisch neerkomt op enkel de heffing van vennootschapsbelasting op het niveau van de vennootschap. Dit is niet wenselijk. In tegenstelling tot het uitstel van belastingheffing over het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende ondernemingsvermogen, bestaat er geen bedrijfseconomische reden om het uitstel van belastingheffing over het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen na overlijden nog langer uit te stellen. Als gevolg van de aanpassing van de doorschuiifregeling bij overlijden zal bij vererven van ab-aandelen de inkomstenbelastingclaim over het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen moeten worden afgerekend. In dit kader is ook van belang dat in het wetsvoorstel inmiddels een maatregel is opgenomen om erfgenamen tegemoet te komen in de financiering van de door erflater verschuldigde IB-heffing over het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen. De maatregel geeft de erfgenamen de mogelijkheid binnen twee jaar na overlijden van erflater belastingvrij een dividend te laten uitkeren door dit af te boeken op de

(verhoogde) verkrijgingsprijs. Met deze inmiddels opgenomen maatregel wordt ook tegemoet gekomen aan het door de Raad aangehaalde verschil tussen erven en schenken dat is gelegen in de omstandigheid dat overlijden niet in de eigen hand ligt en schenken een rechtshandeling is die welbewust en planmatig plaatsvindt.

Aan de hand van een voorbeeldberekening stelt de Raad dat de belasting-cumulatie die onder de voorgestelde doorschuifregeling tot een directe afdracht aan belasting leidt, buitengewoon hoog is. De berekening geeft het kabinet aanleiding tot de volgende opmerkingen. Op de eerste plaats kan op grond van artikel 20, derde lid, van de Successiewet 1956, voor de berekening van het verschuldigde successierecht de daadwerkelijk verschuldigde inkomstenbelasting in mindering worden gebracht op de nalatenschap (25%). Daarnaast kan een latentie – voor de doorgeschoven inkomstenbelasting ter zake van het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende ondernemingsvermogen op basis van het zesde lid van genoemd artikel 20 – in mindering worden gebracht (6,25% rekening houdende met een eventueel doorgeschoven verkrijgingsprijs van de erflater). Hiermee wordt de cumulatie van heffingen bij overlijden verzacht. Voorts is er op basis van de eerder genoemde maatregel geen aanmerkelijkbelang-heffing (hierna: ab-heffing) verschuldigd over de winstuitdeling door de vennootschap binnen twee jaar na overlijden van erflater. Ten slotte zal het verschuldigde successierecht lager uitkomen indien voor een overgang krachtens erfrecht in 2010 wordt uitgegaan van de voorgestelde heffingspercentages in het hiervoor genoemde wetsvoorstel wijziging Successiewet. In het voorbeeld van de Raad belopen dan de directe belastingverplichtingen in geval van vererven aan kinderen aan ab-heffing € 250 (25%) en aan successierecht € 150 (20% van € 1 000 minus € 250), is totaal € 400 in plaats van € 503. Om deze € 400 te kunnen voldoen, kan tot € 1 000 belastingvrij dividend uit de vennootschap worden gehaald. Bij vererven aan andere verkrijgers bedraagt dit aan ab-heffing € 250 (25%) en aan successierecht € 300 (40% van € 1 000 minus € 250) is € 550. Ook in deze situatie kan tot € 1 000 belastingvrij dividend uit de vennootschap worden gehaald. De belastingcumulatie leidt derhalve niet tot buitengewoon hoge uitkomsten.

Voorts is in de toelichting bij het wetsvoorstel aangegeven dat de nieuwe doorschuifregeling overeenkomt met de doorschuifregeling bij overlijden in de winstsfeer, omdat deze naar haar aard ook is beperkt tot het IB-ondernemingsvermogen. De Raad meent dat een vergelijking met de IB-winstsfeer mank gaat omdat er geen verplichting bestaat overtollige liquiditeiten of beleggingen aan de aandeelhouders uit te keren indien een onderneming in de vorm van een besloten vennootschap wordt gedreven. Voorts meent de Raad dat er geen reden is om de vergelijking tussen de belastingheffing van verschillende rechtsvormen tot één aspect te beperken. De achtergrond voor de aanpassing van de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen en het daarmee verband houdende afrekeningsmoment voor het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen van de vennootschap bij overlijden, is hiervoor uiteengezet. Met de opmerking dat een materiële ondernemingstoets in de doorschuifregeling bij vererven van ab-aandelen naar haar aard overeenkomt met de doorschuifregeling bij overlijden in de winstsfeer, heb ik willen aangeven dat als gevolg van de aanpassing de doorschuifregelingen in de ab-sfeer en de winstsfeer wat betreft de omvang van de mogelijk door te schuiven inkomstenbelastingclaim op elkaar aansluiten. Dat wil zeggen alleen de inkomstenbelastingclaim over het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende ondernemingsvermogen. Door voor de materiële ondernemingstoets in de doorschuifregelingen in de aanmerkelijkbelang-sfeer aan te sluiten bij het IB-ondernemingsbegrip, wordt wat dit betreft uniformiteit bereikt. Overigens wordt op dezelfde bladzijde in de door de Raad aangehaalde Kamerstukken uit 1957/58 inzake het dichten van het lek bij overlijden in de Wet IB 1964 ook een vergelijking gemaakt met de IB-ondernemer. Op de opmerking van de Raad inzake de mogelijkheid om de uitvoering van de oudedagsvoorziening in de eigen besloten vennootschap onder te brengen, wordt hierna ingegaan.

Al bovengenoemde redenen tezamen bezien zijn voor het kabinet redenen om de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen toe te snijden op de overgang van «echt ondernemingsvermogen».

#### *Ondergebrachte oudedagsvoorzieningen*

De Raad merkt op dat het voorstel bij het overlijden van de aanmerkelijk belanghouder een verplichte afrekening introduceert over de waarde van de beleggingen in de besloten vennootschap zonder onderscheid te maken of in die vennootschap al dan niet nog ouderdomsvoorzieningen zijn ondergebracht. De Raad is van mening dat dit onderscheid alsnog moet worden gemaakt en dat de verplichte afrekening niet zou moeten gelden voor vennootschappen waarin nog ouderdomsvoorzieningen zijn ondergebracht.

Het is juist dat door de aanpassing van de doorschuifregeling, te weten de introductie van de materiële ondernemingstoets, in een aantal gevallen van vererving van de aandelen in een besloten vennootschap waarin de uitvoering van de oudedagsvoorziening is ondergebracht (hierna: pensioen-bv) zal moeten worden afgerekend over (een deel van) de aanmerkelijkbelangclaim. Voor zover de waarde van de activa de pensioenverplichting te boven gaat, behoren deze activa tot het beleggingsvermogen waarop de doorschuifregeling niet van toepassing is. De Raad stelt dat het aanhouden van reserves echter van belang is in het kader van de dekking van het langlevensrisico. Onder de nieuwe doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen is het mogelijk om een surplus aan te houden met het oog op het langlevensrisico. Op dit deel is echter de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen niet van toepassing en dient er ter zake van dit deel te worden afgerekend. Bij de berekening van het vervreemdingsvoordeel uit aanmerkelijk belang worden de aandelen op de waarde in het economische verkeer gewaardeerd. Hierbij wordt rekening gehouden met de waarde in het economische verkeer van de pensioenverplichting. Indien de waarde van de beleggingen van de pensioen-bv hoger is dan de waarde van de pensioenverplichting en zou worden afgezien van afrekening over dit surplus, zou een directeur-grotaandeelhouder met een pensioen in eigen beheer worden bevoordeeld ten opzichte van een directeur-grotaandeelhouder die zijn pensioen heeft ondergebracht bij een professionele verzekeraar. Ook zou dan beleggingsvermogen van een pensioen-bv lager worden belast dan ander beleggingsvermogen. Een directeur-grotaandeelhouder kan zelf bepalen in hoeverre hij een langlevensrisico wenst te lopen. Indien hij dit risico niet wenst te lopen, kan hij zijn pensioen onderbrengen bij een professionele verzekeraar. Ook is het mogelijk dat een directeur-grotaandeelhouder met een pensioen in eigen beheer alleen het langlevensrisico onderbrengt bij een verzekeraar. Al deze overwegingen tezamen bezien, zijn redenen geweest geen uitzondering op te nemen voor vererving van aandelen in pensioen-bv's en werkmaatschappijen waarin tevens pensioenverplichtingen zijn ondergebracht. Overigens wordt in herinnering geroepen dat het onlangs ingediende wetsvoorstel tot herziening van de successiewetgeving een soortgelijke materiële ondernemingsvoorwaarde hanteert en dat daarin ook geen speciale regeling is getroffen voor pensioen-bv's.

#### *Dividenduitkering*

De Raad stelt terecht dat het passend zou zijn dat voor erfgenamen de mogelijkheid zou bestaan om indien na de overgang krachtens erfrecht bij de erflater is afgerekend over de waarde van de beleggingen, een dividenduitkering te doen ter zake van het in aanmerking genomen vervreemdingsvoordeel zonder dat over deze dividenduitkering ab-heffing plaatsvindt, onder gelijktijdige verlaging van de verkrijgingsprijs met het bedrag van de uitkering.

Met de Raad ben ik van mening dat als het beleggingsvermogen kort na het overlijden in de vorm van dividend wordt uitgekeerd (bijvoorbeeld om de inkomstenbelastingsschuld van de erflater te voldoen), dividend zou moeten kunnen worden uitgekeerd zonder dat hierover inkomstenbelasting is verschuldigd. Zonder nadere regelgeving zou het erop neerkomen dat er dubbel wordt geheven over materieel dezelfde grondslag. Dit laatste is onwenselijk en om die reden heb ik een regeling voor dividenduitkeringen na het overlijden zoals hiervoor bedoeld, reeds voorbereid. Betreffende maatregel regelt dat bij een vererfd aanmerkelijk belang dividend dat binnen 24 maanden

na het overlijden wordt uitgekeerd op verzoek niet wordt belast, mits het dividend wordt afgeboekt op de verkrijgingsprijs van de krachtens erfrecht verkregen aandelen. Met deze regeling is reeds rekening gehouden bij de raming van de budgettaire consequenties van de aanpassing van de doorschuifregeling bij vererven van ab-aandelen. Deze regeling was echter abusievelijk nog niet opgenomen in het wetsvoorstel zoals voorgelegd aan de Raad. Deze regeling is inmiddels opgenomen in het nieuw in te voegen artikel 4.12a Wet inkomstenbelasting 2001 en het daarmee verband houdende nieuw in te voegen artikel 4d Wet op de dividendbelasting 1965. Aan het advies van de Raad om flankerende aanpassingen van artikel 10a, eerste lid, onderdeel a, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 3.92 Wet Inkomstenbelasting 2001 te treffen voor situaties dat het dividend geheel of gedeeltelijk schuldig wordt gebleven, heeft het kabinet geen gevolg gegeven. In de regel zal over de rente op de vordering uit hoofde van de schuldig gebleven dividendumdeling bij de erfgenaam per saldo een belasting worden geheven welke naar Nederlandse maatstaven redelijk is, waardoor de verschuldigde rente over de schuld uit hoofde van de schuldig gebleven dividendumdeling bij de vennootschap niet in aftrek zal worden beperkt.

#### *Latentie*

De Raad adviseert om artikel 20 van de Successiewet 1956 aan te passen met betrekking tot de in aanmerking te nemen inkomstenbelastinglatentie voor de berekening van het verschuldigde successierecht. Voor zover er bij de vererving van ab-aandelen een afrekening plaatsvindt in de inkomstenbelasting bij de erflater, kan reeds op grond van artikel 20, derde lid, van de Successiewet 1956 de verschuldigde inkomstenbelasting in mindering worden gebracht op de nalatenschap. Aan het advies van de Raad om artikel 20 van de Successiewet 1956 aan te passen heeft het kabinet dan ook geen gevolg gegeven.

### *3. Aanmerkelijk belangregeling bij schenking*

#### *Doorschuiffaciliteit bij (materiële) schenking*

*Voorgesteld wordt in de aanmerkelijk belangregeling een doorschuiffaciliteit te introduceren in geval van een (materiële) schenking van aanmerkelijk belangaandelen. De achtergrond van deze regeling bij schenking is dat de aanmerkelijk belangclaim vanwege het belang van een onbelemmerde voortzetting van de economische bedrijvigheid geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsopvolgingen. De Raad acht dit op zich een goede zaak, maar is van oordeel dat de voorgestelde regeling buitengewoon complex en ondoorzichtig vorm is gegeven.*

*Tot het inkomen uit aanmerkelijk belang behoren de voordelen die worden behaald bij de vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen (vervreemdingsvoordelen (artikel 4.12, onderdeel b, Wet IB 2001)). De vervreemdingsvoordelen worden gesteld op de overdrachtprijs verminderd met de verkrijgingsprijs (artikel 4.19 Wet IB 2001). Onder overdrachtprijs wordt verstaan de tegenprestatie bij de vervreemding verminderd met de ten laste van de vervreemder komende kosten (artikel 4.20 Wet IB 2001). Bij schenking van aanmerkelijk belangaandelen wordt de tegenprestatie gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de aandelen (artikel 4.22, eerste lid, Wet IB 2001). Het in de aanmerkelijk belangheffing te betrekken vervreemdingsvoordeel is bij schenking aldus de waarde in het economische verkeer van de aandelen verminderd met de verkrijgingsprijs van die aandelen. Een doorschuiffaciliteit heeft betrekking op dit vervreemdingsvoordeel. Op grond van een zodanige faciliteit wordt niet over dit vervreemdingsvoordeel bij de schenker geheven, maar wordt de aanmerkelijk belangclaim op dit voordeel doorgeschoven naar de begiftigde. Dit vindt plaats door de verkrijgingsprijs van de aandelen voor hem niet te stellen op de waarde in het economische verkeer (artikel 4.22, eerste lid, Wet IB 2001) maar op de waarde in het economische verkeer verminderd met het bedrag dat op grond van de faciliteit bij de schenker niet in de heffing is betrokken. Dit komt bij een volledige doorschuiffaciliteit er op neer dat als verkrijgingsprijs van de aanmerkelijk belangaandelen voor de begiftigde de verkrijgingsprijs van de schenker geldt.*

*Beoogd wordt bij schenking niet een volledige doorschuiffaciliteit te verlenen, maar deze te beperken tot ten hoogste het gedeelte van de waarde in het*

*economische verkeer van de aandelen dat is toe te rekenen aan het ondernemingsvermogen van de vennootschap. Systeemtechnisch houdt dit in dat de overdrachtprijs (de waarde in het economische verkeer van de geschonken aandelen) wordt verminderd met de waarde die aan het ondernemingsvermogen is toe te rekenen, maar niet verder dan tot de verkrijgingsprijs van de schenker. Het doorschuiven van de aanmerkelijk belangheffing over het vervreemdingsvoordeel bij schenking gaat nu eenmaal niet verder dan dit vervreemdingsvoordeel; doorschuiven leidt niet tot een aanmerkelijk belangverlies. Een en ander leidt er toe, dat indien de waarde in het economische verkeer van de aandelen verminderd met de waarde van het ondernemingsvermogen hoger is dan de verkrijgingsprijs van de schenker, wordt bij de schenker dit verschil verminderd met zijn verkrijgingsprijs als vervreemdingsvoordeel in de aanmerkelijk belangheffing betrokken. Als verkrijgingsprijs voor de begiftigde geldt in dit geval de verkrijgingsprijs van de schenker vermeerderd met het bedrag waarover de schenker de aanmerkelijk belangheffing heeft voldaan.*

*Het voorstel, zoals opgenomen in de artikelen 4.17c, 4.19, tweede lid, en 4.39c Wet IB 2001, gaat hieraan voorbij door als uitgangspunt niet het door te schuiven vervreemdingsvoordeel te nemen, maar de schenking van de aanmerkelijk belang aandelen voor zover deze betrekking heeft op het toe te rekenen ondernemingsvermogen niet als vervreemding aan te merken, zo verstaat de Raad althans artikel 4.17c Wet IB 2001<sup>1</sup>. Voor zover de schenking niet als vervreemding wordt aangemerkt, geldt voor de schenker nihil als overdrachtprijs, en voor de begiftigde evenzo nihil als verkrijgingsprijs. Voor zover de schenking wel als vervreemding wordt aangemerkt, geldt voor de schenker de waarde in het economisch verkeer als overdrachtprijs, en voor de begiftigde evenzo deze waarde als verkrijgingsprijs. Teneinde te voorkomen dat bij de schenking een aanmerkelijk belangverlies ontstaat, wordt voorgesteld de overdrachtprijs te begrenzen tot de waarde in het economische verkeer (artikel 4.19, tweede lid, Wet IB 2001) en het verschil tussen die overdrachtprijs en de waarde in het economische verkeer aan te merken als verhoging van de verkrijgingsprijs van de begiftigde (artikel 4.39c Wet IB 2001). De Raad adviseert de vormgeving van de doorschuiffaciliteit teneinde deze eenvoudiger en transparanter te formuleren, opnieuw te bezien.*

*(Materiële) schenking aandelen werkmaatschappij*

*De hiervoor omschreven doorschuiffaciliteit zal in de praktijk minder effectief zijn dan is aangeduid in de toelichting door de cumulerende aanmerkelijk belangheffing en het schenkingsrecht over de waarde van de beleggingen. Daarenboven wordt in het algemeen bij een bedrijfsopvolging alleen de onderneming en niet de oudedagsvoorzieningen en de beleggingen overgedragen door het voordien structureren van de activiteiten en beleggingen in een houdster- en werkmaatschappij, waarbij de oudedagsvoorziening van de directeur-grotaandeelhouder en zijn partner alsmede de beleggingen worden ondergebracht in een door de directeur-grotaandeelhouder gehouden houdstermaatschappij, terwijl de onderneming wordt ondergebracht in een deelneming (werkmaatschappij); de bedrijfsopvolging wordt gerealiseerd door overdracht van de aandelen in de werkmaatschappij.*

*De doorschuiffaciliteit sluit aldus niet aan op de gebruikelijke structurering van een bedrijfsopvolging. Indien in geval van een houdster/werkmaatschappij-structuur de aandelen om niet of tegen een tegenprestatie die lager is dan de waarde in het economische verkeer van de aandelen van de werkmaatschappij door de houdstermaatschappij worden overgedragen aan de begiftigde of een houdstermaatschappij van de begiftigde, wordt de directeur-grotaandeelhouder in de aanmerkelijk belangheffing betrokken voor een regulier voordeel ter grootte van de waarde in het economische verkeer van de aandelen van de werkmaatschappij of ter grootte van het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de aandelen en de tegenprestatie (artikel 4.12 Wet IB 2001). De verkrijgingsprijs van de aandelen in de werkmaatschappij wordt voor de begiftigde gesteld op de waarde in het economische verkeer. Bij verkrijging door zijn houdstermaatschappij wordt de verkrijgingsprijs van de aandelen in*

---

<sup>1</sup> De Raad wijst er op dat vervreemding een handeling is, en niet de uitkomst van een berekening.

*de houdstermaatschappij verhoogd met de waarde in het economische verkeer van de aandelen in de werkmaatschappij. Voorgesteld wordt in deze gevallen de faciliteit te beperken tot uitstel van betaling van de aanmerkelijk belangheffing over het regulier voordeel gedurende tien jaar (artikel 25, lid 9a, Inv.wet 1990). Materieel wordt daarmee de vigerende faciliteit bestendig.*

*Uit de toelichting blijkt niet dat is overwogen de hiervoor omschreven doorschuiffaciliteit door te trekken naar de (materiële) schenking van aandelen in een werkmaatschappij door het te belasten reguliere voordeel te verminderen met een bedrag dat overeenkomst met de toerekening van het ondernemingsvermogen, en als tegenhanger de verkrijgingsprijs van de aandelen in de werkmaatschappij of de aandelen in de houdstermaatschappij voor de begiftigde dienovereenkomstig te verlagen. De toelichting dient op dit punt aangevuld te worden.*

*Teneinde de effectiviteit van de doorschuiffaciliteit te vergroten, geeft de Raad in overweging de faciliteit door te trekken naar een (materiële) schenking van aandelen in een werkmaatschappij.*

### 3. Aanmerkelijk belangregeling bij schenking

#### *Doorschuiffaciliteit bij (materiële) schenking*

De Raad acht de introductie van een doorschuifregeling bij schenking een goede zaak, maar oordeelt dat de voorgestelde regeling in zijn visie buitengewoon complex en ondoorzichtig is vormgegeven. Hij adviseert de vormgeving opnieuw te bezien. Dit oordeel geeft het kabinet aanleiding tot de volgende opmerkingen. Zoals door de Raad gesteld, is inderdaad beoogd bij de schenking niet een volledige doorschuiffaciliteit te verlenen, maar deze te beperken tot ten hoogste het gedeelte van de waarde in het economische verkeer van de aandelen dat is toe te rekenen aan het ondernemingsvermogen van de vennootschap. De Raad merkt vervolgens op dat dit systematisch betekent dat de overdrachtprijs (de waarde in het economische verkeer van de aandelen) dient te worden verminderd met de waarde die aan het ondernemingsvermogen is toe te rekenen, maar niet verder dan tot de verkrijgingsprijs van de schenker. Hierbij wordt opgemerkt dat het kabinet voorstaat dat ingeval er sprake is van een overdracht tegen een tegenprestatie lager dan de waarde in het economische verkeer van de aandelen (gift), er moet worden afgerekend over de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen, alsmede – wanneer de tegenprestatie meer bedraagt – over hetgeen meer wordt ontvangen dan die waarde. Indien hiermee in de door de Raad voorgestane systematiek ook rekening zou worden gehouden, dient de overdrachtprijs te worden gesteld op de waarde in het economische verkeer van de aandelen verminderd met de waarde van het ondernemingsvermogen, doch ten minste op het bedrag van de tegenprestatie. Dit maakt een en ander al minder eenvoudig.

De door het kabinet gekozen vormgeving kan als volgt worden toegelicht. Op grond van artikel 4.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001 vormt het schenken van ab-aandelen een vervreemding. De Raad wijst er terecht op dat de vervreemding een handeling is en niet de uitkomst van een berekening, maar overeenkomstig de bestaande doorschuifregeling wordt bij de overdracht krachtens schenking de vervreemding geheel of voor een deel teruggenomen. Voor het bepalen van het vervreemdingsvoordeel mag de overdrager de volledige verkrijgingsprijs van de geschonken aandelen in aanmerking nemen, zolang dit niet leidt tot een aanmerkelijkbelangverlies. De verkrijgingsprijs die niet in aanmerking is genomen bij de schenker, wordt doorgeschoven naar de begiftigde. Voor zover de doorschuifregeling niet is toegepast, geldt op grond van de hoofdregel in de bestaande ab-wetgeving als verkrijgingsprijs bij de verkrijger, de bij de schenking in aanmerking genomen overdrachtprijs. Omwille van de duidelijkheid is dit expliciet in de wettekst opgenomen. Met de gekozen systematiek – die complex en veelomvattend oogt – is zoveel mogelijk aangesloten bij de huidige systematiek van de bestaande doorschuifregeling in de wet. Deze systematiek werkt overigens feitelijk hetzelfde uit als de door de Raad voorgestane systematiek. Het bovenstaande is voor het kabinet reden de vormgeving niet te wijzigen.

#### *(Materiële) schenking aandelen werkmaatschappij*

Ingeval niet de directeur-grotaandeelhouder zelf maar zijn houdstermaatschappij aandelen voor een lagere prijs dan de waarde in het economische verkeer overdraagt, wordt bij de directeur-grotaandeelhouder een dividenduitdeling geconstateerd. Dit is een regulier voordeel dat niet onder de doorschuifregeling valt, nu de regeling zich richt op vervreemdingsvoordelen. Daarom wordt voorgesteld dat voor de IB-heffing die samenhangt met de dividenduitdeling uitstel van betaling kan worden verkregen. De Raad geeft in overweging de doorschuifregeling bij schenking door te trekken naar de (materiële) schenking van aandelen in een werkmaatschappij. Bij het opstellen van het wetsvoorstel is overwogen om de doorschuifregeling bij schenking ook open te stellen voor indirect gehouden ab-aandelen. Omdat in een dergelijke situatie sprake is van verschillende heffingssubjecten en meerdere heffingsaanknopingspunten, is er voor gekozen dit niet te doen, mede omdat er voor deze situatie een alternatief voorhanden is dat uitkomst kan bieden. In bedoelde situatie kunnen belastingplichtigen er – na introductie van de doorschuifregeling bij schenking van ab-aandelen – namelijk voor kiezen om in het kader van een reële bedrijfsopvolging 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. Met deze mogelijkheid sluit de doorschuifregeling ook aan op de door de Raad geschetste gebruikelijke structurering van een bedrijfsopvolging. Op verzoek van de Raad is de toelichting op dit punt aangevuld.

#### *4. Schuldig gebleven giften*

*In onderdeel 3.4 van de toelichting is gesteld dat het doel van de giftenaftrek ver voorbij wordt gestreefd indien giften schuldig worden gebleven. Zeker indien het vermogen feitelijk eerst na iemands overlijden overgaat, is er geen sprake van een opoffering door de betrokkene en is er ook geen aanleiding om een fiscale faciliteit te verlenen. Voorgesteld wordt dat het niet langer mogelijk zal zijn giftenaftrek te krijgen voor giften die schuldig worden gebleven.*

*Daartoe wordt voorgesteld in artikel 6.40 Wet IB 2001 op te nemen dat de bepaling op grond waarvan de uitgaven ter zake van persoonsgebonden aftrekposten in aanmerking komen op het tijdstip waarop zij rentedragend zijn geworden, niet van toepassing is op aftrekbare giften.*

*De Raad wijst er op, dat artikel 6.40 Wet IB 2001 alleen ziet op het tijdstip van aftrek van de persoonsgebonden aftrekposten, maar geen regeling inhoudt voor de uitgaven die als persoonsgebonden uitgaven in aanmerking komen. Indien beoogd wordt (materieel) schuldig gebleven giften volledig van aftrek uit te sluiten dient artikel 6.35 Wet IB 2001 daartoe aangepast te worden. De Raad adviseert het voorstel op deze punten opnieuw te bezien.*

#### *4. Schuldig gebleven giften*

De Raad adviseert naast de aanpassing van artikel 6.40 Wet IB 2001 een aanpassing aan te brengen in de definiëring van aftrekbare giften, teneinde (materieel) schuldig gebleven giften volledig van aftrek uit te sluiten. Aan dit advies is gevolg gegeven, met dien verstande dat aanpassing heeft plaatsgevonden van het begrip aftrekbare giften in artikel 6.32 Wet IB 2001 en niet, zoals de Raad suggereerde, in artikel 6.35 Wet IB 2001.

#### *5. Internationale pensioenen*

*Artikel 38 Wet LB 1964 bepaalt, dat op uitkeringen en verstrekkingen ingevolge een op 31 december 1994 bestaande aanspraak die voor 1 januari 1995 tot het loon heeft behoord, artikel 11, eerste lid, onderdeel g, zoals dat luidde op 31 december 1994, van kracht blijft. Dit artikel is bij de behandeling van de Brede Herwaardering door de aanneming van het amendement Van der Ploeg in de Wet LB 1964 opgenomen (Kamerstukken II 1994/95, 23 046, nr. 15). De volledige toelichting op dit amendement luidt: «Dit amendement strekt ertoe op 31 december 1994 bestaande aanspraken buiten de heffing van de loon- en inkomstenbelasting te laten.»*

*De Hoge Raad heeft in het arrest van 16 januari 2009, BNB 2009/113, geoordeeld met betrekking tot het pensioen van een oud-griffier van het Internationaal Gerechtshof:*

«3.5.2. Het gedeelte van belanghebbendes pensioenuitkeringen dat voortvloeit uit aanspraken die reeds bestonden op 31 december 1994, zal hierna worden aangeduid als deel 1 van de pensioenuitkeringen. Het tot 1995 geldende artikel 11, lid 1, letter g, van de Wet LB 1964 bracht mee dat deel 1 van de pensioenuitkeringen is vrijgesteld. De aanspraken waaruit die uitkeringen voortvloeien behoorden immers, toen zij werden toegekend, tot het loon van belanghebbende in de zin van artikel 10 van de Wet LB 1964. Aan dit loonkarakter van de aanspraken doet niet af dat Nederland op grond van het Statuut niet bevoegd was deze aanspraken in de belastingheffing te betrekken. De vrijstelling voor deel 1 van de pensioenuitkeringen is ook na 1994 blijven gelden op grond van de overgangsbepaling van artikel 38 van de Wet LB 1964. Hieraan kan niet afdoen dat de pensioenuitkeringen volgens de inmiddels bij Wet van 16 december 2004, Stb. 657 met terugwerkende kracht tot 1 januari 2001 ingevoerde regeling in artikel 3.82 van de Wet IB 2001 tot het loon worden gerekend. De overgangsregeling van artikel 38 van de Wet LB 1964 strekt er immers toe «op 31 december 1994 bestaande aanspraken buiten de heffing van de loon- en inkomstenbelasting te laten» (Kamerstukken II 1992/93 (lees 1994/95), 23 046, nr. 15). Gelet op deze strekking dient die overgangsregeling voor te gaan boven het bepaalde in artikel 3.82 van de Wet IB 2001. Op grond van het bepaalde in artikel 2.14, lid 2, van de Wet IB 2001, wordt belanghebbendes recht op deel 1 van de pensioenuitkeringen ook niet in aanmerking genomen voor de bepaling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen.»

Anders dan in de artikelsgewijze toelichting is gesteld was het doel van de indieners van het amendement, gelet op de hiervoor opgenomen volledige toelichting op het amendement, niet het bereik van het voorgestelde artikel 38 Wet LB 1964 te beperken tot de gevallen waarbij ter zake van de toekenning van die aanspraken voor 1995 belasting was geheven.

Nu de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de overgangsregeling van artikel 38 Wet LB 1964 voorgeat boven het bepaalde in artikel 3.82 Wet IB 2001, vormt het doen vervallen van artikel 38 Wet LB 1964 een verzwaring van de inkomstenbelastingheffing met terugwerkende kracht. De Raad is van oordeel dat aan belastingmaatregelen die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen (Kamerstukken II 1994/95, 24 172, A). Deze bijzondere omstandigheden doen zich in dit geval niet voor. Het oordeel van de Hoge Raad dient te worden gerespecteerd.

De Raad adviseert artikel III, onderdeel J, van het voorstel te schrappen.

##### 5. Internationale pensioenen

Met betrekking tot de opmerkingen van de Raad over de terugwerkende kracht, is het volgende van belang. De voorgestelde wetswijziging treedt in werking op 1 januari 2010 en raakt uitsluitend pensioenuitkeringen die vanaf die datum worden genoten. Van terugwerkende kracht in formele zin is derhalve geen sprake.

We zijn met de Raad van oordeel dat voor het terugdraaien van een bij amendement tot stand gekomen wetswijziging, een zorgvuldige afweging is vereist. Deze heeft uiteraard ook plaatsgevonden. Het kabinet is op basis van die afweging tot de conclusie gekomen dat het handhaven van artikel 38 Wet LB 1964 – rekening houdend met het arrest van de Hoge Raad van 16 januari 2009 (LJN: BF7264) – tot een zodanig onredelijke uitkomst zou leiden, dat het laten vervallen van deze bepaling alleszins verdedigbaar is. De bepaling heeft met betrekking tot vóór 1 januari 1995 opgebouwde aanspraken immers tot gevolg dat ter zake van pensioenregelingen van internationale organisaties én veelal ook ter zake van buitenlandse pensioenregelingen, onder omstandigheden een dubbele vrijstelling kan worden genoten. Dat wil zeggen: zowel de toekenning van (in ieder geval een deel van) de aanspraak als de daaruit voortvloeiende uitkeringen blijven feitelijk onbelast. Dat is namelijk het geval voor zover over de aanspraken voortvloeiend uit vóór 1 januari 1995 betaalde werkgeversbijdragen – die volgens de Nederlandse regels tot het loon behoren – geen heffing heeft plaatsgevonden. Tevens is dit het geval voor zover de vóór 1 januari 1995 betaalde werknemersbijdragen destijds – in afwijking van de Nederlandse regels – op het bruto loon in mindering zijn gebracht. Op grond van artikel 38 Wet LB 1964 kan in die situaties geen heffing plaatsvinden over

de pensioenuitkeringen die betrekking hebben op deze aanspraken, hetgeen tot een dubbele vrijstelling leidt. Dit leidt tot een niet te rechtvaardigen verschil in behandeling ten opzichte van de thans gebruikelijke wijze van belastingheffing over pensioenen, namelijk dat over de uitkering of anders over de aanspraak belasting wordt geheven. Bovendien leidt de hieraan verbonden splitsing tussen uitkeringen uit aanspraken die zijn opgebouwd vóór 1 januari 1995 en aanspraken die zijn opgebouwd vanaf 1 januari 1995 tot verdergaande complexiteit in de uitvoeringspraktijk. Gelet op het voorgaande heeft het kabinet besloten het advies van de Raad om artikel III, onderdeel J, van het voorstel te schrappen, niet over te nemen. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad is wel de memorie van toelichting aangepast.

#### *6. Dividendbelasting*

*Voorgesteld wordt de inhouding van dividendbelasting achterwege te laten indien de opbrengstgerechtigde een lichaam is dat gevestigd is in een bij ministeriële regeling aangewezen andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) (artikel 4, tweede lid, Wet Div.bel. 1965). In de artikelsgewijze toelichting is daaromtrent gesteld, dat IJsland en Noorwegen zullen worden aangewezen, maar Liechtenstein, dat ook deel uitmaakt van de EER, niet zal worden aangewezen omdat met die staat geen belastingverdrag is gesloten dat voorziet in de uitwisseling van inlichtingen.*

*De Raad merkt op, dat in het arrest van het HvJ EG van 11 juni 2009, C-521/07, onder meer is overwogen in rechtsoverweging 47 dat opgemerkt zij «dat een dergelijk verschil in het juridische stelsel van verplichtingen van de betrokken staten op belastinggebied ten opzichte van dat van de lidstaten van de Gemeenschap, er weliswaar een rechtvaardiging voor vormt dat het Koninkrijk der Nederlanden de vrijstelling van inhouding van bronbelasting op dividenden voor IJslandse en Noorse vennootschappen afhankelijk stelt van het bewijs dat zij daadwerkelijk voldoen aan de in de Nederlandse wettelijke regeling neergelegde voorwaarden, doch dat dit nog niet kan rechtvaardigen dat deze wettelijke regeling deze vrijstelling afhankelijk stelt van het bezit van een grotere deelneming in het kapitaal van de uitkerende vennootschap.» Uit deze overweging is af te leiden, dat de voorwaarde, dat een belastingverdrag moet zijn gesloten dat voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, voor toepassing van het achterwege laten van de inhouding van dividendbelasting niet zonder meer gesteld kan worden voor landen die deel uitmaken van de EER. Het niet aanwijzen van Liechtenstein behoeft dan ook nadere motivering.*

*De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te passen.*

#### 6. Dividendbelasting

Het kabinet meent dat uit rechtsoverweging 47 van het arrest van het HvJ EG van 11 juni 2009, C-521/07 (Commissie tegen Nederland), primair valt af te leiden dat het Hof van Justitie de noodzaak om bewijs te leveren geen afdoende verklaring vindt voor het feit dat Nederland de inhoudingsvrijstelling in relatie tot IJsland en Noorwegen wel toepaste bij een aandelenbezit vanaf 10% (voor IJsland) respectievelijk 25% (voor Noorwegen), maar niet bij een aandelenbezit tussen de 5% en 10% (voor IJsland), respectievelijk tussen de 5 en 25% (voor Noorwegen). Het kabinet kan de Raad overigens wel volgen in zijn opvatting dat de voorwaarde, dat een belastingverdrag moet worden gesloten dat voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, voor toepassing van het achterwege laten van de inhouding van dividendbelasting niet zonder meer gesteld kan worden voor landen die deel uitmaken van de EER. Uit het arrest van het HvJ EG van 18 december 2007, C-101/05 (Skatteverket tegen A), kan worden afgeleid dat – ook bij het ontbreken van een communautair rechtsinstrument in de EER, zoals de richtlijn wederzijdse bijstand – de belastingplichtige in de gelegenheid moet worden gesteld bewijs aan te dragen dat hij voldoet aan de wettelijke voorwaarden voor een fiscale faciliteit. Uit rechtsoverweging 63 van dit arrest blijkt dat dit echter anders wordt als de regeling van een lidstaat de toekenning van een fiscaal voordeel afhankelijk stelt van de vervulling van voorwaarden, waarvan de naleving enkel kan worden gecontroleerd door middel van het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van de andere staat. In dat geval kan een lidstaat van de EU dit fiscale voordeel in beginsel weigeren wanneer het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van dat land te verkrijgen, met name vanwege het ontbreken

van een verdragsverplichting voor de andere staat om informatie te verstrekken. Dit nu is het geval bij de inhoudingsvrijstelling van dividendbelasting zoals opgenomen in artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting. Essentieel onderdeel van de voorwaarden van dit artikel is dat de ontvanger van het dividend ook daadwerkelijk de uiteindelijk gerechtigde is. Om dit te kunnen vaststellen zijn controles door de buitenlandse belastingdienst essentieel. Alleen zo kan worden nagegaan of dividendstromen niet via een brievenbusmaatschappij of stroman uiteindelijk terecht komen bij partijen die niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 4 van de Wet op de dividendbelasting.

Zoals de Nederlandse regering in de procedure van de zaak C-521/07 ook heeft bevestigd, voorzien de bilaterale verdragen met Noorwegen en IJsland in een rechtsbasis voor de uitwisseling van de benodigde informatie. Een dergelijk bilateraal verdrag ontbreekt in het geval van Liechtenstein. Daarbij springt ook in het oog dat in het geval van Liechtenstein het rechtssysteem voorziet in civielrechtelijke constructies die als karakteristieke kenmerk hebben dat zij de uiteindelijk gerechtigden aan het oog onttrekken. Zolang geen verdrag is afgesloten met Liechtenstein dat voorziet in afdoende informatie-uitwisseling om dit probleem op te lossen, is er geen sprake van strijd met het Europese recht als Nederland de toepassing van de inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting weigert. De memorie van toelichting is aangepast om dit nader te motiveren.

#### *7. Verpakkingenbelasting*

*Voorgesteld wordt de exportvermindering en de vermindering op deze exportvermindering slechts te berekenen op basis van de tarieven van artikel 86, eerste en tweede lid, Wbm teneinde fraude en opzetrisico te voorkomen; het is niet de bedoeling dat het algemeen tarief van artikel 86, derde of vierde lid, Wbm ook bij de berekening van de exportvermindering geldt. Dit voorstel is passend, indien bij de bepaling van de verpakkingenbelasting een van de tarieven van artikel 86, eerste lid, Wbm is toegepast, maar leidt tot onduidelijkheden indien artikel 86, derde of vierde lid, Wbm is toegepast. In dat geval is niet naar materiaalsoorten uitgesplitst.*

*In de toelichting is aan deze gevallen geen aandacht gegeven. Dit dient alsnog te gebeuren. Daarbij dient tevens in aanmerking te worden genomen, dat de toepassing van het algemene tarief alleen op verzoek kan plaatsvinden, op grond waarvan het risico van fraude en het opzetrisico beperkt zijn. De Raad adviseert in de toelichting op deze aspecten in te gaan.*

#### *7. Verpakkingenbelasting*

De Raad adviseert om de toelichting aan te vullen ten aanzien van de technische aanpassing van de exportvermindering en de vermindering op deze exportvermindering, waardoor het algemeen tarief hierop niet van toepassing is. Hieraan is gehoor gegeven.

#### *8. Boete bij opvoeren van auto's*

*Voorgesteld wordt dat de inspecteur, indien de belasting van personenauto's verhoogd wordt wegens hogere CO<sub>2</sub>-uitstoot als gevolg van het opvoeren van de motor van een personenauto en deze verhoging van belasting niet is betaald, een verzuimboete van ten hoogste € 4 920 kan opleggen (artikel 12c Wet BPM 1992).*

*De belasting van personenauto's en motorrijwielen is een belasting die op aangifte moet worden voldaan. In artikel 67c AWR is reeds een bepaling opgenomen waarbij is bepaald dat indien de belastingschuldige de belasting welke op aangifte moet worden voldaan niet, gedeeltelijk niet dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn heeft betaald, dit een verzuim vormt ter zake waarvan de inspecteur hem een boete van ten hoogste € 4 920 kan opleggen. Gelet hierop is het voorgestelde artikel 12c Wet BPM 1992 overbodig.*

*De Raad adviseert artikel 12c Wet BPM 1992 te schrappen.*

#### *8. Boete bij opvoeren van auto's*

De Raad adviseert het voorgestelde artikel 12c Wet BPM 1992 te schrappen, omdat het overbodig is. Als gevolg van het aanpassen van de motor van een personenauto (opvoeren) kan deze auto een hogere CO<sub>2</sub>-uitstoot hebben dan

de oorspronkelijke CO<sub>2</sub>-uitstoot waarover de BPM is geheven. In dit geval is, ingevolge het nieuwe vijfde lid van artikel 1 Wet BPM 1992, het verschil in de BPM 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. De Raad wijst er terecht op dat artikel 67c AWR reeds voorziet in de mogelijkheid van een boete voor dit verzuim. Gelet hierop is gehoor gegeven aan het advies van de Raad op dit punt.

#### 9. Navordering

*In het arrest van 7 december 2007, BNB 2008/178, dat is gewezen op het beroep in cassatie in het belang der wet van de Advocaat-Generaal, heeft de Hoge Raad onder meer overwogen:*

*«3.6.3. In 1983 is de vraag of de navorderingsbevoegdheden van de fiscus moesten worden verruimd in verband met wijzigingen in de werkwijze van de Belastingdienst voorgelegd aan de regering (motie Kombrink c.s., Kamerstukken II 1982/83, 17 050/17 522, nr. 13). Dat leidde in 1989 tot een wetsvoorstel. De daarin voorgestelde tekst, die ertoe strekte navordering toe te staan «in de gevallen waarin de belastingplichtige wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven», ging de Tweede Kamer in 1994 echter te ver (wel werd toen aan de tweede volzin van artikel 16, lid 1, AWR de zinsnede over het geval van kwade trouw bij de belastingplichtige toegevoegd).*

*– 3.6.4. Momenteel bestaat bij de regering wederom het voornemen om in verband met veranderingen in de werkwijze van de Belastingdienst de wettelijke regels over navordering te herzien. Over een conceptwetsvoorstel is op 16 mei 2007 door de Raad voor de Rechtspraak advies uitgebracht (advies 2007/14, te vinden op [www.rechtspraak.nl/Gerechten/RvdR](http://www.rechtspraak.nl/Gerechten/RvdR)). Daarin heeft de Raad onder meer opgemerkt: «De voorgestelde wijziging van artikel 16 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) brengt mee dat de rechtszekerheid van de belastingplichtige afneemt. Enerzijds kan worden gesteld dat een belastingplichtige die wist of behoorde te weten dat te weinig belasting is geheven geen gerechtvaardigd vertrouwen kan ontlenen aan de aanslag. Deze benadering is zeer gangbaar buiten het belastingrecht in het bijzonder in de sociale zekerheid. Anderzijds betreft het hier de heffing van belastingen en dient de belastingplichtige – uitzonderingen daargelaten – uit te kunnen gaan van de juistheid van de aanslag. De Raad acht het een rechtspolitieke keuze of artikel 16 AWR in de voorgestelde zin behoort te worden gewijzigd.»*

*– 3.6.5. Gelet op het hiervoor in 3.6.2 t/m 3.6.4 overwogene ligt het niet op de weg van de Hoge Raad om zijn uitleg van artikel 16 AWR te herzien in verband met de (veranderde) werkwijze van de Belastingdienst, en te beslissen of de grenzen van de navorderingsmogelijkheden van de fiscus opnieuw moeten worden afgebakend. Die beslissing is, mede gelet op het rechtspolitieke karakter daarvan, aan de wetgever, na een (openbaar) debat over de daaraan verbonden aspecten.»*

*Voorgesteld wordt artikel 16, tweede lid, AWR aan te vullen met de bepaling dat navordering mede kan plaatsvinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven, doordat ten gevolge van een fout een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of ten gevolge van een fout een belastingaanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is, waarvan in elk geval sprake is indien de te weinig geheven belasting ten minste 30 percent van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt.*

*In onderdeel 12.1 van de toelichting is gesteld dat deels hiermee de schrijf- en tikfoutenjurisprudentie wordt 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 onderskennen, 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 aldus de toelichting.*

*De Raad merkt op, dat bij de beoordeling of sprake is van een belastingaanslag die redelijkerwijs kenbaar tot een te laag bedrag is vastgesteld, de kennis en wetenschap van de belastingadviseur aan de belastingplichtige wordt toegerekend. Naarmate die kennis en wetenschap van de belastingadviseur groter is, is er aldus eerder sprake van een mogelijkheid tot navordering. Een goede adviseur zal ook kleine afwijkingen terstond onderkennen. Op deze wijze komt steeds minder betekenis toe aan het vereiste van «nieuw feit». De 30%-toets vormt niet de minimale afwijking die nodig is om bij fouten te kunnen navorderen, maar is een niet weerlegbaar bewijsvermoeden. Uit de toelichting kan worden afgeleid dat beoogd is met het voorstel een minimale afwijking als toets voor de mogelijkheid van navorderen vorm te geven. De voorgestelde wettekst is hier niet mee in overeenstemming. De Raad adviseert het voorstel in het licht hiervan opnieuw te bezien.*

*De Raad merkt daarnaast op, dat aan de voorgestelde wijziging geen fundamentele beoordeling van de werkwijze van de belastingdienst bij massale processen ten grondslag ligt. In zoverre is de wijziging niet meer dan symptoombestrijding. Ook in de bijlage bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 inzake de modernisering van de AWR is geen bijzondere aandacht aan het navorderingstraject gegeven. De werkwijze van de belastingdienst bij massale processen is wezenlijk anders dan een aanslagregeling, waarbij elke aangifte door de inspecteur wordt onderzocht en beoordeeld. De mogelijkheden voor navordering dienen aan deze werkwijze te worden aangepast, waarbij opnieuw een evenwicht gevonden dient te worden tussen het realiseren van de materiële belastingschuld en de rechtszekerheid voor de belastingplichtige.*

*De Raad adviseert ook in verband met de werkwijze van de belastingdienst bij massale processen het voorstel opnieuw te bezien.*

#### 9. Navordering

De Raad merkt terecht op dat de grens van 30% een niet weerlegbaar bewijsvermoeden is. Indien de belastingaanslag ten minste 30% afwijkt van de uit de belastingwet voortvloeiende belastingschuld, wordt aangenomen dat het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat de belastingaanslag te laag is vastgesteld. Ook indien de afwijking minder dan 30% bedraagt, kunnen zich echter situaties voordoen waarin de onjuistheid kenbaar is en waarin navordering dus mogelijk moet zijn. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien het om een absoluut groot bedrag gaat of indien blijkt dat de belastingplichtige de onjuistheid heeft onderkend. De last om te bewijzen dat een dergelijke situatie zich voordoet, rust op de inspecteur. Het is niet van belang waaraan of aan wie de belastingplichtige zijn kennis daarover ontleent. Een belastingplichtige die door zijn belastingadviseur op een onjuistheid wordt gewezen is daarvan net zo zeer op de hoogte als een belastingplichtige aan wie de onjuistheid zelf redelijkerwijs kenbaar is. Beiden kunnen aan de onjuiste belastingaanslag of beschikking geen te eerbiedigen rechtszekerheid ontleen. Hoewel bij belastingplichtigen die gebruik maken van een belastingadviseur de kennis van die belastingadviseur daarbij derhalve een rol kan spelen, kan de inspecteur niet volstaan met de stelling dat een goede adviseur ook in relatieve en absolute zin kleine afwijkingen onderkent. Los van de juistheid van deze stelling in algemene zin, zal de inspecteur concreet moeten aantonen waarom in dat geval een afwijking van minder dan 30% redelijkerwijs kenbaar was. In de toelichting is niet meer of minder aangegeven dan dat de grens van 30% daarmee tevens feitelijk fungeert als een rem op navorderingen van geringe – niet kenbare – onvolkomenheden, zonder uit te sluiten dat bij kenbare fouten onder de 30% grens navordering mogelijk kan zijn. In het advies van de Raad zie ik derhalve geen aanleiding het voorstel opnieuw te bezien.

De opmerking van de Raad dat aan de voorgestelde wijziging geen fundamentele beoordeling van de werkwijze van de Belastingdienst bij massale processen ten grondslag ligt, deel ik niet. De automatisering van de massale processen bij de Belastingdienst is een gegeven. Ook in dat proces kunnen fouten gemaakt worden, hetzij door de belastingplichtige, hetzij door de automatisering. Deze fouten kunnen in het algemeen op grond van de huidige

wettekst en de jurisprudentie niet hersteld worden. In zijn arrest van 7 december 2007 heeft de Hoge Raad duidelijk aangegeven dat een herziening van de navorderingsbevoegdheid in verband met de veranderde werkwijze van de Belastingdienst aan de wetgever is. Heffing over de op grond van de belastingwetten verschuldigde belasting is het doel. Ik hecht echter ook zeer aan het beginsel dat een belastingplichtige aan een belastingaanslag of beschikking rechtszekerheid mag ontnemen. Een ruime navorderingsbevoegdheid dient het doel, maar doet afbreuk aan de rechtszekerheid. Er is nu gekozen voor een uitbreiding van de navorderingsbevoegdheid, die zo min mogelijk afbreuk doet aan de rechtszekerheid. Indien het de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is dat de belastingaanslag ten gevolge van een fout te laag is vastgesteld of ten onrechte een beschikking om geen aanslag op te leggen is genomen, kan hij niet van de juistheid van die belastingaanslag of beschikking uitgaan. Herstel van de onjuistheid schendt de rechtszekerheid dan niet. Het gaat hierbij om onjuistheden die de belastingplichtige terstond moet onderkennen. Daarmee is deze uitbreiding van de navorderingsbevoegdheid beperkter dan het eerder overwogen criterium «wist of behoorde te weten». Tegelijkertijd is ook duidelijk dat gevallen waarin een inspecteur de aangifte onderzoekt en tot een onjuiste beoordeling van de feiten of het recht komt, navordering nog steeds niet mogelijk is, tenzij de belastingplichtige te kwader trouw is. Indien voor de belastingplichtige kenbaar is dat de belastingaanslag te laag is vastgesteld, moet het voor de navorderingsmogelijkheid geen verschil maken of de aanslag handmatig (door een mens) is geregeld, of geautomatiseerd. Anders dan de Raad meent, rechtvaardigt het verschil tussen deze werkwijzen niet dat fouten niet hersteld kunnen worden.

#### 10. WOZ-waarde

*Voorgesteld wordt dat op verzoek het waardegegeven van een bepaalde onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dient door de bevoegde gemeenteambtenaar kan worden verstrekt aan bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen derden die bevoegd zijn tot het gebruik van een waardegegeven ten behoeve van de bij die maatregel aan te wijzen doeleinden (artikel 40a Wet WOZ).*

*Het voorstel behoeft nadere motivering aangezien het doel van het voorstel onderbelicht blijft. In onderdeel 14 van de toelichting wordt, evenals in de brief van 19 maart 2009 inzake het Versterkingsprogramma aanpak georganiseerde misdaad<sup>1</sup>, niet meer gesteld dan dat de bestrijding van vastgoedfraude een maatschappelijk belang is op grond waarvan verdere veruiming van de openbaarheid met in achtname van de privacybescherming geoorloofd is. Het aanbieden van verzekeringen en hypothecair krediet behoort tot het private domein. De aanbieders zullen voordat zij dergelijke overeenkomsten aangaan zelfstandig (laten) beoordelen welke waarde aan de onroerende zaak kan worden toegekend. De overheid heeft hierbij geen taak. Het voorstel lijkt enkel het private belang van de verzekeraar en de verstrekker van hypothecair krediet te dienen omdat de herkenning van taxatiefraude voor hen wordt vergemakkelijkt. In welke zin het voorstel bijdraagt tot de bestrijding van vastgoedfraude is niet uiteengezet. Dit dient alsnog te gebeuren. De Raad adviseert in de toelichting aan te geven welk publiek belang met de verstrekking van de WOZ-gegevens aan verzekeraars en verstrekkers van hypothecair krediet is gediend, en zo nodig het voorstel opnieuw te bezien.*

#### 10. WOZ-waarde

Aan het advies van de Raad van State is in die zin uitvoering gegeven dat de memorie van toelichting is aangevuld met een alinea over de aanleiding om de openbaarheid van de WOZ-waarde te verruimen. Daarin is nadrukkelijk aangegeven welk publiek belang de verstrekking van de WOZ-waarden aan verzekeraars en verstrekkers van hypothecair krediet dient. Aangezien de aanpak van malafide praktijken in de vastgoedsector in met name de grote steden één van de speerpunten van dit kabinet is en de openbaarheid van de WOZ-waarde één van de instrumenten is die een bijdrage kan leveren aan de bestrijding hiervan, is besloten het voorstel te handhaven.

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

11. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

*Overige onderwerpen*

Met betrekking tot de redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft in de bijlage bij zijn advies, merk ik het volgende op.

Aan de eerste kanttekening is geen gevolg gegeven. In artikel 6.40, tweede lid (nieuw), van de Wet IB 2001 wordt gesproken van *aftrekbare* giften. Dit wordt niet in artikel 6.33 van de Wet IB 2001 gedefinieerd, maar in artikel 6.32 van de Wet IB 2001. Deze definitie geldt, in tegenstelling tot de definities van artikel 6.33 van de Wet IB 2001, niet enkel voor de toepassing van afdeling 6.9 van de Wet IB 2001 en is daarmee ook van toepassing op afdeling 6.10 van de Wet IB 2001. Redactionele aanpassing van de wijziging van artikel 6.40, tweede lid (nieuw), van de Wet IB 2001 is daarmee niet nodig.

Aan de tweede, vierde, vijfde en zevende kanttekening is gevolg gegeven. Aan het eerste deel van de derde kanttekening is gevolg gegeven. Aan het tweede deel van de derde kanttekening is geen gevolg gegeven, aangezien het hier een zuiver technische aanpassing betreft die op een later tijdstip in werking moet treden, waarin de inwerkingtredingsbepaling op een juiste wijze voorziet.

Aan de zesde kanttekening is geen gevolg gegeven. Artikel 2 Wet WOZ biedt reeds een definitie van afnemer. Om afnemer te zijn van het waardegegeven is een wettelijk voorschrift vereist op grond waarvan een bestuursorgaan bevoegd is tot gebruik van het waardegegeven. Het nieuwe artikel 37h Wet WOZ is dat betreffende wettelijke voorschrift op grond waarvan bestuursorganen, aan te wijzen in het Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet WOZ, het waardegegeven kunnen opvragen uit de basisregistratie WOZ.

Aan de achtste kanttekening is geen gevolg gegeven, nu de betreffende wettekst van het vervallen van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR in het Belastingplan 2010 is opgenomen.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een aantal redactionele en technische verbeteringen in het wetsvoorstel en in de memorie van toelichting aan te brengen.

*De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.*

*De Vice-President van de Raad van State,  
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De staatssecretaris van Financiën,  
J. C. de Jager

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende  
no. W06.09.0337/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in  
overweging geeft.**

- In het in artikel I, onderdeel Y, tweede lid, opgenomen artikel 6.40, tweede lid (nieuw), Wet IB 2001 verduidelijken wat onder «giften» wordt verstaan, aangezien de definitie van «giften» in artikel 6.33 Wet IB 2001 uitsluitend geldt voor de toepassing van afdeling 6.9 Wet IB 2001 en niet voor de toepassing van afdeling 6.10 Wet IB 2001.
- In het in artikel VI, onderdeel B, opgenomen nieuwe artikel 10a, eerste lid, BPM 1992 na «tweede lid» telkens en na «vermindering» ook een komma plaatsen. Voorts de tekst van dit artikel en de toelichting ter zake met elkaar in overeenstemming brengen, nu de toelichting – anders dan artikel 10a, tweede lid, BPM 1992 – aangeeft dat aannemelijk kan worden gemaakt dat het oogmerk op wederinvoer ontbreekt.
- In het in artikel XII, onderdeel A, opgenomen nieuwe artikel 95b, tweede lid, van de Wet op de accijns, de twee zinsneden die zijn aangeduid met gedachtestrepen, aanduiden met onderdeelaanduidingen a en b. Voorts de inwerkingtreding met ingang van 1 april 2010 (ingevolge artikel XXII, vierde lid) van de in artikel XII, onderdeel C, opgenomen wijzigingen van de nieuwe artikelen 95a, eerste lid, en 102a van de Wet op de accijns, op overeenkomstige wijze vormgeven als de wijziging met ingang van 1 januari 2011 (ingevolge artikel XI, onderdeel A) van het ingevolge artikel X gewijzigde artikel 10:1, eerste lid, Adw.
- In artikel XIII, onderdeel E, «telkens» schrappen.
- In artikel XIII, onderdeel F, tweede lid, telkens «telkens» schrappen.
- Het in artikel XV, onderdeel B, opgenomen artikel 37h (nieuw) Wet WOZ verwerken in de definitie van afnemer in artikel 2 Wet WOZ.
- In artikel XXII, zevende lid, de woorden «, onderdelen A en B,» schrappen.
- Het algemeen deel van de memorie van toelichting aanvullen met passages over de defiscalisering van de monumentenvrijstelling in de overdrachtsbelasting, gelet op het in artikel VII, eerste lid, opgenomen vervallen van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR.