

Vergaderjaar 2010–2011

**32 401**

## **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2010)**

**Nr. 7**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 18 oktober 2010

#### **Inleiding**

Het kabinet heeft met belangstelling kennis genomen van de vragen en opmerkingen van de fracties van de VVD, de PvdA, het CDA, de SP en de ChristenUnie. Het verheugt mij dat de leden van het overgrote deel van de fracties met belangstelling kennis hebben genomen van het onderhavige wetsvoorstel. Bij de beantwoording van de vragen is zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden.

#### **Algemeen**

Het kabinet is verheugd over de waardering van de leden van de fractie van de PvdA en het CDA voor het meer verspreid kunnen behandelen van de wetgeving als gevolg van het onderhavige wetsvoorstel. De leden van de fractie van de SP onderschrijven ook het uitgangspunt om fiscale wetsvoorstellen meer gespreid te behandelen. Wel vragen zij hoe het kabinet in het vervolg kan voorkomen dat de behandeling dicht op die van het belastingplan komt, zoals nu bij de Fiscale verzamelwet 2010. De voorbereidingen voor de Fiscale verzamelwet 2010 zijn in februari gestart, dus redelijk kort na de afronding van de behandeling van het Belastingplan 2010. Begin maart was het concept wetsvoorstel gereed. Anders dan bij het Belastingplan is vervolgens geen spoedprocedure gevolgd voor bijvoorbeeld de advisering door de Raad van State. Mede hierdoor heeft de indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer op 7 juni plaatsgevonden. Daarna was er verkiezingsreces en zomerreces. Door deze combinatie van factoren is de behandeling inderdaad dicht op die van het Belastingplan 2011 c.a. komen te liggen. Het kabinet zal volgend jaar de voorbereidingen voor het tussentijdse fiscale wetsvoorstel reeds in januari, direct na de afronding van de behandeling van het Belastingplan 2011 c.a., starten om te trachten het wetsvoorstel eerder te kunnen indienen.

## **Kwartaalaangifte btw**

De leden van de fractie van de PvdA vragen of er veel bedrijven zijn die, ondanks de mogelijkheid om naar kwartaalaangifte over te stappen, per maand aangifte blijven doen. Sinds eind 2008 hebben circa 100 000 bedrijven de keuze gemaakt om voor de omzetbelasting naar kwartaalaangifte over te stappen. Dit is 40% van het aantal bedrijven dat hiervoor in aanmerking komt. Er zijn 150 000 bedrijven die ervoor kiezen aangifte per maand te blijven doen. Bedrijven kunnen op basis van de regelgeving hierin een eigen afweging maken. Daarbij is vooral belang of de desbetreffende bedrijven negatieve aangifte omzetbelasting doen zoals bij grote investeringen of een hoog aandeel exporterende activiteiten. Het succes van de regeling is overigens beter af te lezen aan de maandelijkse kasontvangsten van de btw. Kwamen voordat de maatregel werd ingevoerd de btw-ontvangsten nog gelijkelijk over de maanden van een kwartaal binnen, sinds de maatregel is ingevoerd komt circa 95% van de netto btw-kasontvangsten met betrekking tot een kwartaal in de maanden januari, april, juli en oktober binnen. De btw-plichtigen zijn dan ook in euro's gemeten massaal overgestapt op kwartaalbetalingen

De leden van de fractie van de PvdA vragen tevens of deze continuering voor het jaar 2011 betekent dat zonder nadere wijziging van regelgeving in het jaar 2012 weer per maand aangifte gedaan moet worden. Het betreft hier de vaststelling van uitvoeringsbeleid bij de Belastingdienst, die op zichzelf geen wijziging van regelgeving behoeft. De maatregel komt er namelijk op neer dat de Belastingdienst géén afdracht criterium meer hanteert voor indeling naar maandaangifte. Inmiddels is in het kader van het Belastingplan 2011 besloten en richting de Tweede Kamer gecommuniceerd dat deze maatregel structureel wordt gemaakt.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar een verduidelijking van de passage dat het continueren van de mogelijkheid om per kwartaal aangifte btw te doen «wordt gedekt uit middelen die zonder nadere invulling zullen leiden tot meer lastenverzwaring voor werkgevers dan afgesproken in het coalitieakkoord». Aan het begin van de kabinetsperiode legt het kabinet de lastenontwikkeling voor de gehele periode vast en bepaalt daarmee de ruimte voor lastenverzwarende en lastenverlichtende maatregelen. Zonder aanvullend beleid zou er in 2011 sprake zijn van een forse lastenverzwaring vanwege hogere zorgpremies en hogere sectorfondspremies. Het kabinet heeft zowel voor burgers als voor bedrijven aanvullende maatregelen genomen om de lastenstijging in 2011 te beperken tot € 0,2 miljard. Het structureel maken van de mogelijkheid om per kwartaal aangifte te doen is één van de maatregelen om de forse lastenverzwaring vanwege hogere zorgpremies te beperken.

## **Milieu-investeringsaftrek voor elektrisch rijden**

De leden van de fracties van de VVD, het CDA, de SP en de ChristenUnie vragen waarom met betrekking tot plugin-hybride personenauto's (hierna plugin hybrides) is gekozen voor een definitie op basis van de actieradius in plaats van een CO<sub>2</sub>-norm. De leden van de fractie van de SP vragen om een overzicht van de verschillende plugin hybrides met bijbehorende actieradius. De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen vervolgens welke personenauto's voor de MIA in aanmerking zouden komen wanneer de grens gesteld zou worden op een CO<sub>2</sub>-uitstoot minder dan 50 gram per kilometer. Voorts vragen de leden van de fracties van de VVD en de SP waarom wordt aangesloten bij een actieradius van ten minste 50 km.

Het openstellen van de MIA voor elektrische rijden komt voort uit het Plan van Aanpak Elektrisch Rijden<sup>1</sup>. Dit plan van aanpak heeft tot doel de

---

<sup>1</sup> Brief van 24 juli 2009 van de minister van Verkeer en Waterstaat en de minister van Economische Zaken, Kamerstukken II 2008/09, 31 305, nr. 145.

marktintroductie van het volledig elektrisch rijden in Nederland te stimuleren. Het kabinet vindt elektrisch rijden van strategisch belang. Het gaat daarbij om de energiepositie (afhankelijkheid van fossiele brandstoffen en betere balans tussen vraag en aanbod van elektriciteit), de economie (Nederland heeft vele door de internationale auto-industrie gerespecteerde toeleveranciers, kennisinstituten en onderzoek- en ontwikkelinstellingen) en het milieuvraagstuk (CO<sub>2</sub>, fijnstof, NOx en geluid). In de afgelopen twee jaar beleefde de «normale» hybride personenauto zijn brede marktdoorbraak. Voor deze auto's zijn er geen majeure drempels meer. Dit ligt anders voor het elektrisch rijden. Hierbij zijn met betrekking tot batterijen, laadinfrastructuur, energievoorziening en veiligheidsaspecten nog belemmeringen en onzekerheden te onderscheiden. Het huidige prille stadium van elektrisch rijden in combinatie met de aangegeven belemmeringen en onzekerheden, maakt dat producenten in de overgang naar de volledige elektrische auto de komende jaren zullen inzetten op plugin hybrides en elektrische auto's met range extenders. Deze auto's hebben een grotere elektrische actieradius en een lagere (lokale) uitstoot dan de «normale» hybrides. Daarbij zijn ze goed inzetbaar bij een nog incomplete oplaadinfrastructuur. Ze vormen daarom een belangrijke tussenstap naar volledig elektrisch rijden en kunnen de acceptatie van en de transitie naar volledig elektrisch rijden versnellen. Om het elektrische rijden zelf en de typische meerwaarde ervan in de vorm van nul emissies tot zijn recht te laten komen, is met betrekking tot de plugin hybrides voor een afstandscriterium gekozen.

In de onderstaande tabel zijn verschillende volledig elektrische en plugin hybride modellen opgenomen waarvan bekend is dat de introductie in Nederland inmiddels heeft plaatsgevonden of in 2011/2012 naar verwachting zal plaatsvinden. Hierbij dient wel opgemerkt te worden dat de introductie in veel gevallen met enige onzekerheid is omgeven. De laatste twee kolommen geven uitsluitend over de actieradius op een volle accu en of de CO<sub>2</sub>-uitstoot groter of kleiner is dan 50 gram per kilometer.

Merk <sup>1</sup>	Type	Beschikbaar vanaf (jaar)	Actieradius km	Uitstoot gr/km
<b>Plugin hybrides</b>				
Fischker	Karma	2010	80	> 50
Opel	Ampera	2011	50	< 50
Byd	F3DM	2011	100	nnb
Toyota	Prius III	2012	20	> 50
Volvo	V70 hybride	2012	50	< 50
<b>Volledig elektrisch</b>				
Tazzari	Zero	2010	100	0
Th!nk	City	2010	180	0
Tesla	Roadster	2010	300	0
Mitsubishi	iMiev	eind 2010	150	0
Peugeot	Ion	eind 2010	150	0
Citroen	C-zero	eind 2010	150	0
Renault	ZE Fluence	2011	160	0
Renault	ZE Kangoo	2011	160	0
Nissan	Leaf	2011	160	0
Tesla	Model S	2012	350	0

<sup>1</sup> De gegevens in deze tabel zijn afkomstig van diverse internetbronnen van vakbladen, leveranciers en belangenorganisaties.

De elektrische auto moet in staat zijn een bepaalde afstand volledig elektrisch te rijden. De eis dat het daarbij moet gaan om een actieradius van 50 kilometer moet worden gezien in het licht van het groeipad naar volledig elektrisch rijden en de voordelen voor de stedelijke leefomgeving. Aan de andere kant zou een CO<sub>2</sub>-norm meer in lijn zijn met het overige beleid op het gebied van elektrisch en zuinig rijden. In dat licht acht ik een

CO<sub>2</sub>-norm bij nader inzien meer op zijn plaats. Daarbij zal aansluiting worden gezocht bij de bestaande Europese norm van 50 gram CO<sub>2</sub>-uitstoot per kilometer.<sup>1</sup> Doordat deze CO<sub>2</sub>-norm op het ogenblik alleen gehaald kan worden door plugin hybrides met een behoorlijke actieradius zal deze norm in de praktijk net zo werken als de actieradius-eis van 50 kilometer. De norm van 50 gram per kilometer sluit grote plugin hybrides uit wanneer deze niet zeer zuinig zijn. Dit geldt in het bijzonder voor grote en dure sportmodellen, die wel een actieradius hebben van 50 of 20 kilometer, maar door de totale omvang van het sportieve vermogen toch nog een relatief grote CO<sub>2</sub>-uitstoot hebben. Door aansluiting bij de relevante Europese richtlijn, waarin voor voertuigen met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 50 gram per kilometer zogenoemde supercredits kunnen worden verkregen, is ook voor deze specifieke groep aanbod te verwachten. De leden van de fractie van de PvdA vragen hoeveel elektrische auto's gezien het budget gemiddeld per jaar van de regeling gebruik kunnen maken. In dat kader willen deze leden en die van de fractie van het CDA weten of de regeling al effect sorteert. Tevens vragen de leden van de fractie van de PvdA zich af of tijdig bekend gemaakt wordt wanneer het budget uitgeput dreigt te raken. De budgettaire ruimte van de regeling voor elektrische auto's is gebaseerd op bijlage 6 uit het bovengenoemde Plan van Aanpak Elektrisch Rijden<sup>2</sup>. In deze bijlage wordt een schatting gemaakt van de toekomstige volumeontwikkeling van elektrische auto's. Het budget van de regeling is afgestemd op deze volumeontwikkeling. In 2010 zijn tot nu toe 86 meldingen ontvangen voor ca. 130 elektrische voertuigen met een bijbehorend investeringsbedrag van € 3,2 mln. Dat is ongeveer evenveel als over het jaar 2009 als geheel. Wanneer deze lijn wordt doorgetrokken, wordt verwacht dat het totaal in 2010 zal uitkomen op een ongeveer 200 meldingen, ca. 280 elektrische voertuigen en een investeringsbedrag van € 7 mln. De MIA kent, evenals de energieinvesteringsaftrek (EIA) als de vervroegde afschrijving milieu-investeringen (Vamil), sinds 2008 de systematiek van meerjarige budgetegalisatie. Deze systematiek beperkt de kans op sluiting van het budget voor het einde van het jaar. Deze systematiek houdt in dat overschrijdingen in een zeker jaar worden gereserveerd en ingezet om toekomstige overschrijdingen te dekken. Over een periode van meerdere jaren zijn budget en feitelijke uitputting daardoor aan elkaar gelijk. Daarnaast bestaat de mogelijkheid om percentages actief in te zetten om de budgetuitputting meerjarig onder controle te houden. Pas wanneer de situatie zich voordoet dat de voorziene budgetoverschrijding gedurende het jaar 50% of meer beloopt, wordt de regeling in principe gesloten door de percentages op nul te zetten. Dit wordt tijdig bekend gemaakt. Het ministerie van VROM zal op termijn nagaan of stimulering van elektrische auto's middels de MIA ook na 2014 doorgang moet vinden.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe het kabinet aankijkt tegen het toekomstpad qua uitstoot. Zoals in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2011 is aangekondigd, zal dit jaar een onderzoek worden gestart naar de wijze waarop de stimuleringsmaatregelen in de BPM, de MRB en de bijtelling ook in de verdere toekomst een stimulans kunnen blijven om steeds te kiezen voor de zuinigste auto.<sup>3</sup> Voor de verschillende fiscale regelingen dient te worden bezien met welke regelmaat CO<sub>2</sub>-uitstootgrenzen moeten worden aangepast en op basis van welke grondslag. Hierbij worden de ontwikkelingen op het vlak van nulemissie-auto's en zeer zuinige personenauto's goed gevolgd. Dit omvat mede de op de markt komende plugin hybrides en elektrische auto's met een zogenoemde «range extender», die deels elektrisch, deels conventioneel zijn.

Voorts vragen de leden van de fractie van de SP of de fiscale voordelen voor privé en zakelijk «groen» rijden in evenwicht zijn. Hierover merk ik

<sup>1</sup> Verordening (EG) nr. 443/2009 van 23 april 2009 tot vaststelling van emissienormen voor nieuwe personenauto's, in het kader van de communautaire geïntegreerde benadering om de CO<sub>2</sub>-emissies van lichte voertuigen te beperken (L 140/1).

<sup>2</sup> Bijlage 6: Kwantitatieve inschatting marktontwikkeling elektrische voertuigen, blz. 30.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 3, par. 5.4, blz. 14 e.v.

het volgende op. De particulier wordt gestimuleerd om voor een zuinige auto te kiezen door middel van de differentiaties in de BPM en de MRB, en door de accijns op brandstof. Deze differentiaties voelt de werknemer met een auto van de zaak in veel gevallen slechts beperkt. Genoemde belastingen en accijns worden veelal direct of indirect via de leaseprijs door de werkgever betaald. Hooguit zijn de differentiaties van invloed op de grondslag voor de bijtelling en op het leasebedrag. Met de gedifferentieerde bijtelling voor de auto van de zaak wordt de werknemer direct gestimuleerd bij de keuze van een auto van de zaak. In die zin brengt de differentiatie van de bijtelling de prikkel voor de keuze voor een zuinige auto voor de leaserijder meer in balans met die van de particuliere rijder.

Tot slot vragen de leden van de fractie van het CDA of er nog ongebruikt budget voor de MIA als geheel beschikbaar is. Zoals blijkt uit de Miljoenennota 2011 is de uitputting van de MIA over het jaar 2009 € 65 mln. Het budget over dat jaar was € 109 mln. Dit komt neer op een onderschrijding van € 44 mln. Dit bedrag is echter niet vrij beschikbaar. Om zoveel mogelijk te voorkomen dat de regeling tussentijds moeten worden gesloten, wordt het conform het bovengenoemde systeem van meerjarige budgetregalisatie gereserveerd teneinde toekomstige overschrijdingen op te vangen.

### **Aanpassing tbs-regeling bij gemeenschap van goederen**

De leden van de fractie van de VVD spreken hun waardering uit voor de inspanningen van de afgelopen periode om enkele scherpe kantjes van de terbeschikkingstellingsregeling (tbs-regeling) af te halen. Met betrekking tot de thans voorgestelde reparatie vragen zij zich echter af of het kabinet de mening van de NOB deelt dat deze tot onnodige complexiteit leidt. Het kabinet deelt deze opvatting van de NOB niet. Zoals in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is opgemerkt, zijn aan het arrest van de Hoge Raad van 15 januari 2010, nr. 08/03923, BNB 2010/100, ongewenste gevolgen verbonden. Wanneer voor de toerekening van tbs-inkomen bij in algehele of beperkte gemeenschap gehuwden wordt aangeknoopt bij de bestuursbevoegdheid conform dit arrest, is de tbs-regeling van artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) gemakkelijk te manipuleren.<sup>1</sup> Een wijziging van de bestuursbevoegdheid is namelijk relatief eenvoudig te realiseren door een wijziging van de tenaamstelling. Op die manier zou, ondanks de gemeenschap van goederen waarin het vermogensbestanddeel valt, via een wijziging van de tenaamstelling relatief eenvoudig kunnen worden bereikt dat het tbs-inkomen lager wordt belast, namelijk bij de minstverdienende echtgenoot. Het resultaat uit een werkzaamheid, waartoe het tbs-inkomen behoort, is evenals de andere inkomensbestanddelen in box 1 echter geen gemeenschappelijk inkomensbestanddeel in de zin van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 dat vrij tussen partners kan worden toegerekend. Het aanknopen bij de bestuursbevoegdheid voor de toepassing van artikel 3.92 van de Wet IB 2001 zou hierdoor tot een budgettaire derving leiden die wordt geschat op € 10 miljoen per jaar. Voorts is de bestuursregeling in de praktijk voor de Belastingdienst moeilijk controleerbaar. In het wetsvoorstel wordt bij terbeschikking gestelde vermogensbestanddelen in geval van een gemeenschap van goederen aangesloten bij de economische gerechtigheid van beide partners. Het tbs-inkomen gaat in geval van een huwelijksgoederengemeenschap beide echtgenoten economisch en maatschappelijk bezien gelijkkelijk aan. Daarom vindt in die situatie een 50/50%-toerekening plaats voor de tbs-regeling. Daarmee wordt het standpunt zoals dat sinds de totstandkoming van de Wet IB 2001 is uitgedragen, gecodificeerd<sup>2</sup>. Dit sluit ook aan bij het aanmerkelijk belangregime, waarvoor bij een gemeenschap van goederen beide partners worden geacht voor de helft aanmerkelijkbelanghouder te zijn.

<sup>1</sup> Zie ook het rapport nr. 226 van de Vereniging voor Belastingwetenschap: De terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting, Deventer, 2005.

<sup>2</sup> Onderdeel 7.2 van het besluit van 1 december 2008, nr. CPP2008/520M, Stcrt. 243. Voorheen neergelegd in het beleidsbesluit van 24 mei 2006, nr. CPP2006/76M, en het beleidsbesluit van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M.

De leden van de fractie van de VVD vragen om te reageren op de situatie waarin een woonwinkelpand voor tweederde gedeelte ter beschikking wordt gesteld aan een bv en belanghebbende voornemens is het woonwinkelpand met gebruik van de tijdelijke inbrengfaciliteiten in de inkomstenbelasting en overdrachtsbelasting in te brengen in de bv. Zoals ook in de brief van 13 november 2009<sup>1</sup> is aangegeven, heeft de tijdelijke inbrengfaciliteit de volgende achtergrond. 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 om uit de tbs-regeling te komen, leidt deze overdracht tot de heffing van inkomstenbelasting en overdrachtsbelasting. Om de tbs-regeling te verzachten is de mogelijkheid opgenomen om een ter beschikking gesteld pand in te brengen in een nv of bv zonder heffing van overdrachtsbelasting. Daarbij dient in beginsel definitief afscheid te worden genomen van de tbs-regeling, althans voor wat betreft de onroerende zaak. Een en ander voorkomt versnippering van eigendomsrechten en voorkomt ook dat een eventuele latere verkrijging van de juridische eigendom door de bv alsnog belast plaatsvindt. Om die reden dient in de situatie waarbij belastingplichtige de volle eigendom van de onroerende zaak heeft, die volle eigendom ook te worden ingebracht en kan niet worden volstaan met achterhouding van de juridische eigendom. Het standpunt dat de kennisgroep van de Belastingdienst heeft ingenomen in het door de leden van de VVD aangehaalde praktijkvoorbeeld is derhalve juist.

De leden van de fracties van de VVD en de PvdA vragen om een reactie op de brief van Nexia Nederland, waarin een alternatief wordt geschetst voor de huidige tbs-regeling. De leden van de fractie van het CDA vragen om een reactie op een artikel in NTFR Beschouwingen 2010–24, geschreven door mr. A.J. van Lint<sup>2</sup>, waarin eenzelfde alternatief wordt uiteengezet. In zowel de genoemde brief als in het artikel wordt een alternatief geschetst voor de tbs-regeling waarbij de gebruiker van het vermogensbestanddeel in gelieerde verhoudingen geconfronteerd wordt met een beperking van de aftrek van de gebruiksvergoeding. Deze regeling is vergelijkbaar met het huidige artikel 3.17, eerste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 voor de situatie waarin een ondernemer in zijn onderneming een bezitting gebruikt die behoort tot zijn box 3-vermogen. Het kabinet is geen voorstander van een dergelijk alternatief voor de tbs-regeling. De doelstelling van de huidige tbs-regeling is tweeledig. In de eerste plaats is beoogd een grotere mate van gelijkheid te bereiken in de fiscale behandeling van belastingplichtigen die een onderneming voor eigen rekening drijven (IB-ondernemers) enerzijds en van belastingplichtigen die een onderneming drijven door tussenkomst van een besloten vennootschap (dga's) anderzijds. In de tweede plaats is beoogd onwenselijke vormen van belastingarbitrage tegen te gaan. Dit laatste aspect ziet met name op de mogelijkheden die zonder de tbs-regeling zouden bestaan voor het transformeren van progressief belast (winst)inkomen in (relatief) laag en forfaitair belast beleggingsinkomen. Bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wet IB 2001 is geconcludeerd dat de tbs-regeling binnen de systematiek van de Wet IB 2001 niet kan worden gemist. Diezelfde conclusie is daarna ook getrokken in het kader van de evaluatie van de belastingherziening 2001.<sup>3</sup> Uit de genoemde evaluatie volgt voorts dat bovenvermelde doeleinden van de tbs-regeling in grote lijnen worden bereikt. De noodzaak van de tbs-regeling wordt overigens ook in de rechtswetenschappelijke literatuur erkend, bijvoorbeeld in het rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap over de tbs-regeling.<sup>4</sup>

In het kader van de totstandkoming van de Wet IB 2001 zijn diverse alternatieven voor de tbs-regeling gezien, waaronder ook het alternatief

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 20.

<sup>2</sup> NTFR Beschouwingen 2010/24 «Tbs: onrechtvaardig en overbodig» geschreven door mr. A.J. Lint.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 2.

<sup>4</sup> Rapport nr. 226 van de Vereniging voor Belastingwetenschap: De terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting, Deventer, 2005.

van de beperking van de aftrekbaarheid van een gebruiksvergoeding zoals thans beschreven in de brief van Nexia Nederland. Tegen dit alternatief zijn destijds in de Tweede Kamer terecht bezwaren gerezen<sup>1</sup>. Het invoeren van een aftrekbeperking op het niveau van de gebruiker van de vermogensbestanddelen zou tot gevolg hebben dat een eventueel daaruit voortvloeiende drukverzwaring neerslaat bij die gebruiker en niet bij degene die de vermogensbestanddelen ter beschikking stelt zoals bij de tbs-regeling. Met name in gevallen waarin deze effecten ook derden raken, kan dit ongewenste gevolgen hebben. Hierbij kan worden gedacht aan de terbeschikkingstelling door een aanmerkelijkbelanghouder aan een vennootschap waarin ook derden aandeelhouder zijn. Ook bij terbeschikkingstellingen aan samenwerkingsverbanden van natuurlijke personen-ondernemers kan dit effect optreden. Het gegeven dat de belastingdruk in sommige gevallen deels zou komen te rusten bij derden, leidde destijds tot kritiek en was een belangrijke overweging om te kiezen voor de thans bestaande vormgeving. In het alternatief zou het voorts aantrekkelijk blijven om vermogensbestanddelen die bij de ondernemer-natuurlijk persoon verplicht ondernemingsvermogen zouden zijn, over te brengen naar een gelieerde persoon onder voorbehoud van een gebruiksrecht om waardeveranderingen buiten de heffing te brengen. Met andere woorden, in dat geval zou er een vorm van belastingarbitrage ontstaan.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de huidige tbs-regeling conflictgevoelig is vanwege de heffing over vermogenswinsten. Voorts vragen zij of deze «vermogenswinstbelasting» niet beter kan worden afgeschaft. In dit kader merk ik het volgende op. Het is destijds een bewuste keuze geweest om het winstregime van toepassing te verklaren binnen het tbs-regime. Een heffing over vermogenswinsten is inherent aan de doelen die worden nagestreefd met de tbs-regeling, namelijk het tegengaan van arbitrage tussen de boxen en het bereiken van een beter evenwicht in de fiscale behandeling van IB-ondernemers enerzijds en dga's anderzijds. Het is onvoldoende om slechts de ontvangen vergoeding in het tbs-resultaat te betrekken. Immers, indien het desbetreffende vermogensbestanddeel rechtstreeks tot het vermogen van de onderneming zou behoren, zou een waardeverandering van het vermogensbestanddeel eveneens – als winst uit onderneming – in aanmerking zijn genomen. Omdat er zwaarwegende argumenten zijn om niet over te stappen op het aangedragen alternatief van Nexia Nederland, is het niet opportuun, de leden van de fractie van de VVD vragen hiernaar, het daarbij genoemde overgangsrecht aan een beschouwing te onderwerpen.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een indicatie van de eventuele budgettaire gevolgen van de afschaffing van de vermogenswinstbelasting in de tbs-regeling. Een doel dat wordt nagestreefd met de tbs-regeling is dat vermogen dat wordt gebruikt binnen de onderneming ook als zodanig wordt belast. Wanneer de tbs-regeling zou worden afgeschaft, betekent dit dat ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen in box 3 terecht komen. Hierdoor zal er geen directe heffing meer plaatsvinden over de vermogenswinsten ten aanzien van deze ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen zoals bij ondernemingsvermogen het geval is.

Wanneer wordt afgezien van belastingheffing over de waardemutaties van ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen, zou – zoals hiervoor aangegeven – de parallel tussen de behandeling van directe ondernemers en ondernemers die gebruik maken van de rechtsvorm van een bv en een door die bv gebruikte zaak daarin niet hebben ingebracht, ongedaan worden gemaakt. Indien een vermogensbestanddeel rechtstreeks tot het vermogen van de onderneming behoort, wordt immers een waardevermeerdering – als winst uit onderneming – in aanmerking genomen. Het afzien van belastingheffing over waardemutaties zou tevens een prikkel

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 6, blz. 87.

kunnen bevatten voor belastingplichtigen om bewust het box 3-regime op te zoeken met het oog op het behalen van fiscaal voordeel bijvoorbeeld in de vorm van het onbelast laten van waardeinstijgingen. Dergelijk fiscaal ingegeven handelingen acht het kabinet ongewenst. Daarbij komt dat deze aanzuigende werking van box 3 een belastingderving met zich mee brengt. Indien geen rekening zou worden gehouden met deze aanzuigende werking, zou het wegvallen van de heffing over tbs-inkomen ruwweg gecompenseerd worden door de extra box-3-heffing als gevolg van het meenemen van tbs-vermogensbestanddelen in de box-3-grondslag. Overigens moet worden opgemerkt dat deze raming met onzekerheid is omgeven, omdat de waardering van tbs-vermogensbestanddelen naar de waarde in het economisch verkeer niet rechtstreeks uit de inkomstenbelastinggegevens kan worden afgeleid.

De vraag van de leden van de fractie van het CDA om in te gaan op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) met betrekking tot de wijziging van de tbs-regeling bij gemeenschap van goederen wordt beantwoord aan het slot van deze nota naar aanleiding van het verslag voor zover hierop niet op een eerdere plaats in deze nota is ingegaan.

In reactie op de vraag van de leden van de fractie van het CDA welke mogelijkheden het kabinet zelf ziet voor een vereenvoudiging van de tbs-regeling, merk ik het volgende op. Bij de totstandkoming van de tbs-regeling heeft op verzoek van de Eerste Kamer een grondige heroverweging plaatsgehad. In dat kader is grondig naar de vorm, inhoud en reikwijdte van de regeling gekeken. Mede dankzij signalen uit de praktijk is de tbs-regeling in de afgelopen jaren op een aantal punten aangepast met als doel de regeling beter aan te laten sluiten bij de doelstellingen. Er is recent nader onderzoek verricht naar de mogelijkheden om de tbs-regeling te vereenvoudigen.<sup>1</sup> Conclusie was dat verdere vereenvoudigingen afbreuk zouden doen aan de doelstellingen van de tbs-regeling.

### **Peildatum box 3 in buitenlandsituaties**

De leden van de fracties van de VVD en het CDA stellen een aantal vragen betreffende de heffing over het voordeel uit sparen en beleggen (box 3) in buitenlandsituaties, zijnde situaties van immigratie of emigratie en situaties van aanvang of einde buitenlandse belastingplicht (hetzij in het geheel, hetzij ten aanzien van een of meer vermogensbestanddelen). Veel van deze vragen lijken te zijn gebaseerd op misverstanden rondom de systematiek en de voorgestelde wijzigingen daarin die in het wetsvoorstel zijn opgenomen. Daarom worden eerst de systematiek en de voorgestelde wijzigingen daarin onderstaand nogmaals uitgezet.

Vanaf 1 januari 2011 geldt voor het vaststellen van de rendementsgrondslag in box 3 in plaats van twee peildata per kalenderjaar enkel nog 1 januari als peildatum. Deze maatregel is opgenomen in de Fiscale vereenvoudigingswet 2010. In verband met deze wijziging kwam de vraag op welke peildatum gehanteerd diende te worden in het geval van immigratie in de loop van het kalenderjaar of in het geval van aanvang van buitenlandse belastingplicht in de loop van het kalenderjaar. Buitenlandse belastingplicht kan bijvoorbeeld in de loop van een kalenderjaar aanvangen indien in dat jaar een in Nederland gelegen pand wordt aangekocht door iemand die niet in Nederland woont. In de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 was hiertoe bepaald dat de peildatum in dat geval werd verschoven naar het latere moment van immigratie respectievelijk aanvang buitenlandse belastingplicht. Dit had echter tot gevolg dat zich een ongelijkheid kon voordoen tussen ingezetenen (op 1 januari) en niet-ingezetenen (op 1 januari). Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn indien

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2008/09, 31 705, nr. 19 (Notitie fiscale positie directeur-grootaandeelhouder).



in de loop van het kalenderjaar een in Nederland gelegen pand wordt aangeschaft. Ingeval het pand wordt aangeschaft met vermogen dat op 1 januari reeds aanwezig was – en dat derhalve in ieder geval voor de ingezetene tot de grondslag voor box 3 behoorde – wordt de niet-ingezetene per saldo niet ongunstiger behandeld. Indien de aanschaf van dit pand echter wordt gefinancierd met vermogen dat op 1 januari nog niet aanwezig was (bijvoorbeeld een erfenis) zou daarentegen wel sprake zijn van een ongunstigere behandeling van de niet-ingezetene. De ingezetene zou dat pand immers niet in zijn grondslag voor box 3 voor dat jaar terugzien, terwijl de niet-ingezetene met de aanschaf van het pand buitenlands belastingplichtige zou worden, waarbij dat pand wel in de grondslag voor box 3 zou worden betrokken. Onder het in de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 opgenomen regime zou een niet-ingezetene onder omstandigheden derhalve ongunstiger behandeld worden dan de ingezetene die voor het overige in dezelfde omstandigheden verkeert, wat in strijd zou zijn met het Europees recht (in dit voorbeeld het vrij verkeer van kapitaal). Dit in antwoord op de vraag van de leden van de fractie van het CDA op dit punt. Voor dit verschil in behandeling zou geen toereikende verklaring zijn te geven waaruit zou volgen dat er sprake zou zijn van indirecte discriminatie, en evenmin is er een dwingende reden van algemeen belang aan te wijzen die deze belemmering van het vrij verkeer kapitaal zou rechtvaardigen. Als het gaat om iemand die door immigratie of gebruikmaking van de keuzeregeling in Nederland binnenlands belastingplichtig wordt, zou sprake kunnen zijn van een belemmering van de vrijheid van vestiging of het vrij verkeer van werknemers als voor deze personen het moment waarop men binnenlands belastingplichtig wordt als peildatum zou worden genomen. Om te voorkomen dat zich een dergelijke mogelijke strijdigheid met het Europese recht voordoet, is in het onderhavige wetsvoorstel bepaald dat de peildatum ook in buitensituaties op 1 januari wordt vastgesteld, waardoor in het hiervoor genoemde voorbeeld ook bij de buitenlands belastingplichtige het genoemde pand in het jaar van verwerving nog niet tot de rendementsgrondslag behoort.

Bij de voorgestelde bepalingen met betrekking tot de herrekening van het voordeel uit sparen en beleggen is het van belang onderscheid te maken tussen de peildatum enerzijds en de periode in het kalenderjaar van binnenlandse of buitenlandse belastingplicht anderzijds. De peildatum dient ertoe op robuuste en eenvoudige wijze de rendementsgrondslag vast te stellen, waarover het voordeel uit sparen en beleggen wordt berekend. Deze datum is 1 januari, ongeacht de datum waarop de binnenlandse of buitenlandse belastingplicht begint of eindigt. De vaststelling van de rendementsgrondslag staat echter los van de periode van het kalenderjaar dat een belastingplichtige binnenlandse of buitenlandse belastingplichtige is en derhalve geacht wordt een (forfaitair vastgesteld) inkomen uit die rendementsgrondslag te genieten. Indien niet het gehele jaar sprake is van binnenlandse belastingplicht en evenmin het hele jaar sprake is van buitenlandse belastingplicht moet hiermee uiteraard rekening worden gehouden door het voordeel uit sparen en beleggen slechts naar tijdsgelang in aanmerking te nemen. Anders zou over een periode dat in Nederland geen sprake is van (binnenlandse of buitenlandse) belastingplicht, in Nederland wel inkomstenbelasting worden geheven over een inkomen in die periode. Hiermee zou een onredelijk resultaat worden bereikt. Dit is de reden waar de leden van de fracties van de VVD en het CDA naar vragen, dat bijzondere bepalingen nodig zijn voor de genoemde buitensituaties. Er wordt overigens op gewezen dat de tijdsgelange herrekening reeds in de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 was opgenomen en dat de Fiscale verzamelwet 2010 in de desbetreffende bepalingen slechts een wijziging aanbrengt op het punt van de peildatum.

De leden van de fractie van de VVD vragen of niet kan worden volstaan met een tijdsgelange herrekening. Naar mag worden aangenomen ziet dit op de opmerking van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) dat niet expliciet in artikel 5.2, derde lid, en artikel 7.7, vierde lid, van de Wet IB 2001 had hoeven te worden vermeld dat ook in de hier bedoelde situaties moet worden uitgegaan van de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar. Voor de toevoeging van de desbetreffende zinsnede is gekozen omdat het een wezenlijke afwijking betreft van het tot dusverre in dergelijke situaties gehanteerde uitgangspunt. De bedoelde zinsnede voorkomt dat onduidelijkheid kan ontstaan over de vraag of in het geval van immigratie of van aanvang van buitenlandse belastingplicht een andere peildatum dan 1 januari van toepassing zou (moeten) zijn, terwijl tegelijkertijd met «eveneens» wel tot uitdrukking is gebracht dat het toepassing van de hoofdregel betreft. Strikt genomen had de zinsnede derhalve achterwege gelaten kunnen worden, maar dat zou de duidelijkheid niet ten goede zijn gekomen.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen of de heffing in buitenlandsituaties in box 3 niet te complex wordt door de voorgestelde aanpassingen. Het systeem dat voor de vermogensrendementsheffing in box 3 wordt gehanteerd is naar de mening van het kabinet ook op het punt van de heffing in buitenlandsituaties als robuust en eenvoudig te kwalificeren. Er wordt in alle situaties die tot heffing in box 3 leiden (hetzij als binnenlandse, hetzij als buitenlandse belastingplichtige; hetzij het gehele jaar, hetzij een gedeelte van het jaar) uitgegaan van de rendementsgrondslag op 1 januari van het kalenderjaar, waardoor met betrekking tot de bepaling van de rendementsgrondslag in alle gevallen sprake is van een gelijke behandeling. In de gevallen dat er op 1 januari wel sprake is van een rendementsgrondslag als binnenlandse of buitenlandse belastingplichtige, maar slechts een gedeelte van het kalenderjaar sprake is van binnenlandse of buitenlandse belastingplicht, wordt het voordeel uit sparen en beleggen naar tijdsgelang herrekend, omdat slechts een gedeelte van het kalenderjaar inkomen wordt geacht te zijn genoten uit die rendementsgrondslag. Hierbij worden gedeeltes van maanden verwaarloosd. Als het onderscheid tussen de rendementsgrondslag enerzijds en het belastingplichtig zijn in (een gedeelte van) het kalenderjaar anderzijds helder voor ogen wordt gehouden, kan deze systematiek naar mijn mening niet tot onduidelijkheden leiden.

De leden van de fractie van de VVD en het CDA vragen ten slotte om een reactie op het commentaar van de NOB hieromtrent. In het voorgaande ben ik op de meeste kritiekpunten van de NOB reeds ingegaan. In aanvulling hierop wordt nog het volgende opgemerkt.

De vergelijking die de NOB maakt tussen de vermogensrendementsheffing en de heffing ingevolge de Wet op de vermogensbelasting 1964, die eveneens met één peildatum werkte, gaat naar mijn mening niet op. Bij de vermogensbelasting werd het vermogen dat op een bepaald *moment* aanwezig was belast, terwijl bij de vermogensrendementsheffing – immers een *inkomsten*belasting – het (forfaitair vastgestelde) inkomen over een bepaalde *periode* wordt belast. Dit verschil verklaart waarom bij de vermogensbelasting geen en bij de inkomstenbelasting wel naar tijdsgelang herrekend dient te worden.

Het verschil dat de NOB ziet tussen de situatie van aanvang buitenlandse belastingplicht in de loop van een jaar (tijdsgelange herrekening van een rendementsgrondslag van nihil) en de situatie van aanvang van binnenlandse belastingplicht (dus van een immigrant – tijdsgelange herrekening van een rendementsgrondslag op peildatum 1 januari, waarschijnlijk niet nihil) is gelegen in het feit dat niet alle bezittingen die deel uitmaken van

de rendementgrondslag voor binnenlandse belastingplichtigen ook deel uitmaken van de rendementsgrondslag in Nederland voor buitenlandse belastingplichtigen. Zo behoort een spaartegoed wel tot de bezittingen voor binnenlandse belastingplichtigen, maar niet tot de bezittingen in Nederland voor buitenlandse belastingplichtigen. Een immigrant die op 1 januari van het kalenderjaar als enige vermogensbestanddeel een spaartegoed heeft van € 1 miljoen, heeft als binnenlandse belastingplichtige in een deel van het kalenderjaar wél een rendementsgrondslag op 1 januari van het kalenderjaar. Dit in tegenstelling tot een niet-ingezetene die in de loop van het kalenderjaar buitenlands belastingplichtige wordt en die op 1 januari van datzelfde kalenderjaar als enige vermogensbestanddeel datzelfde spaartegoed van € 1 miljoen heeft.

De NOB merkt op dat geen bepaling is opgenomen die ziet op het ontstaan van belastingplicht in de loop van het kalenderjaar door geboorte. Een dergelijke bepaling is bij de thans voorgestelde systematiek niet meer nodig. Doordat ook in dit geval de peildatum 1 januari is, is de rendementsgrondslag van iemand die door geboorte in de loop van een kalenderjaar binnenlandse of buitenlandse belastingplichtige wordt, per definitie nihil in dat jaar (omdat hij of zij op 1 januari nog geen bezit kan hebben gehad). Het al dan niet belastingplichtig zijn op 1 januari van dat kalenderjaar is daarom, in tegenstelling tot wat de NOB veronderstelt, hier niet relevant.

Tot slot onderschrijft het kabinet het standpunt van de NOB dat de bepalingen omtrent buitensituaties niet noodzakelijk zijn om aansluitende perioden van binnenlandse en buitenlandse belastingplicht in goede banen te leiden. Buitensituaties beperken zich echter niet tot dergelijke aansluitende perioden.

### **Aftrek uitgaven monumentenpand buitenlandse belastingplichtigen**

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af welk budgettair beslag is gemoeid met de regeling aftrek uitgaven monumentenpanden voor buitenlandse belastingplichtigen. Het gaat bij deze maatregel om slechts enkele gevallen per jaar, waardoor de geraamde derving zeer beperkt blijft.

In reactie op de vraag van de leden van de fractie van het CDA of er aftrekposten zijn die vergelijkbaar zijn met de aftrek voor monumentenpanden die wellicht ook moeten worden opengesteld voor buitenlandse belastingplichtigen kan worden geantwoord dat dit niet het geval is. Zoals opgemerkt in het nader rapport<sup>1</sup> is het hoofdstuk van de persoonsgebonden aftrek in de Wet IB 2001 een verzameling van bedragen die op het gehele inkomen in mindering worden gebracht. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat het in aanmerking nemen van persoonlijke tegemoetkomingen gewoonlijk plaats dient te vinden in de woonstaat van een belastingplichtige, maar dat de bronstaat dit mogelijk moet maken indien het inkomen geheel of nagenoeg geheel wordt verkregen vanuit de bronstaat. Bij buitenlandse belastingplichtigen waar dit laatste niet het geval is, is het dus niet in strijd met het Europese recht om deze aftrek in Nederland te weigeren. Dit is mogelijk slechts anders voor de – om die reden in het onderhavige wetsvoorstel aangepaste – uitgaven voor monumentenpanden.

De leden van de fractie van de SP vragen naar de twijfel die bij het ontbreken van de aftrek voor monumentenpanden voor buitenlandse belastingplicht bestond over de verenigbaarheid met het vrij verkeer van kapitaal. Ook vragen zij zich af of het bestaan van de mogelijkheid om te

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 401, nr. 4, blz. 2.

kiezen voor binnenlandse belastingplicht niet een afdoende remedie was. De twijfel, zoals genoemd in de memorie van toelichting, werd veroorzaakt door het feit dat de aftrek voor monumentenpanden gezien kan worden als een brongebonden aftrekpost. Het gaat immers om kosten die specifiek verbonden zijn met het monumentale onroerend goed. Ook in het licht van het doel van de regeling, het behoud van het Nederlandse cultuurgoed, lijkt het geen verschil te maken dat de eigenaar van het onroerend goed niet binnenlands belastingplichtig is. In het licht van het arrest van 12 juni 2003 in de zaak C-234/01, Gerritse, Jur 2003 blz. I-11525, en in het verlengde van het arrest van 18 maart 2010 in de zaak C-440/08, Gielen, n.n.g. kan dan niet worden volstaan met de mogelijkheid om te kiezen voor binnenlandse belastingplicht, maar moet deze aftrekmogelijkheid ook open staan voor de buitenlandse belastingplichtige.

De leden van de fractie van de SP vragen verder voor welke monumentenpanden de faciliteit «aftrek uitgaven voor monumentenpanden» geldt en hoeveel de uitgaven voor monumentenpanden bedragen. In artikel 6.31 van de Wet IB 2001 zijn de regels opgenomen onder welke voorwaarden «uitgaven voor monumentenpanden» voor aftrek in aanmerking komen. In het tweede lid van dit artikel is aangegeven wat onder monumentenpanden wordt verstaan. Het betreft panden die ingeschreven staan in een van de registers bedoeld in de artikel 6 of 7 van de Monumentenwet 1988. Alleen indien een monument staat ingeschreven in een van de voornoemde registers kan worden voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de aftrek uitgaven voor monumentenpanden. De faciliteit is in de Miljoenennota 2011 voor € 74 mln opgenomen.<sup>1</sup>

De leden van de fractie van de SP vragen tot slot of de wijziging in de aftrek uitgaven monumentenpand verband houdt met de uitspraak van de Rechtbank Breda van 26 februari 2006 (LJN: BI0213), en vragen hoe het kabinet bij deze uitspraak aankijkt tegen het beginsel van vrij verkeer van kapitaal en vragen naar een reactie op deze uitspraak. De wetswijziging houdt geen verband met de uitspraak van de rechtbank Breda. Deze uitspraak ziet namelijk niet op onroerend goed in Nederland dat in eigendom is van een buitenlands belastingplichtige. De uitspraak van de rechtbank Breda heeft betrekking op een in België gelegen kasteel waarvan de bewoner en eigenaar in Nederland werkzaam is. Nu het onroerend goed in België is gelegen en de eigenaar ingezetene is van België lijkt er geen sprake te zijn van grensoverschrijdend kapitaalverkeer. De inspecteur heeft hoger beroep aangetekend tegen de uitspraak van de rechtbank. Het kabinet wacht de uitspraak in hoger beroep af.

### **Verhoging van de aanslaggrens inkomstenbelasting voor 2009**

De leden van de fractie van de PvdA vragen wat de oorzaak is geweest van het feit dat alleenstaande AOW-ers die in het kalenderjaar 2009 alleen een AOW-uitkering genoten een aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd kregen. De oorzaak van het verschil tussen 2009 en voorgaande jaren ligt in de wettelijk vastgestelde systematiek van de tabel bijzondere beloningen die de inhoudingsplichtige moet toepassen op de vakantie-uitkering. Bepalend voor het niveau vanaf waar loonheffing moet worden ingehouden, is het loon van de belastingplichtige in het voorafgaande kalenderjaar. Voor de vakantie-uitkering in mei 2009 is dat dus het loon over 2008. Als gevolg van deze systematiek is in 2009 bij de loonheffing over de vakantie-uitkering bij alleenstaande AOW'ers, geen rekening gehouden met de verhoging van de AOW-uitkering per 1 januari 2009 met een bedrag van € 437 in verband met de invoering van de Wet tegemoetkoming chronisch zieken en gehandicapten. Daardoor is in 2009 bij deze groep belastingplichtigen geen loonheffing ingehouden. Voor de heffing van inkomstenbelasting en

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 500, nr. 2, blz. 28 (aftrek kosten monumentenwoning).

premie volksverzekeringen hebben die aanpassingen uiteraard al wel direct effect, waardoor aan deze groep belastingplichtigen een aanslag met een te betalen bedrag zou moeten worden opgelegd. Dit effect zou uitsluitend plaatsvinden over het kalenderjaar 2009 waardoor een eenmalige verhoging van de aanslaggrens toereikend is. Voor de kalenderjaren 2010 en verder blijft – afgezien van de gebruikelijke indexatie en eventuele beleidsmatige wijzigingen – de oorspronkelijke aanslaggrens van toepassing.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet kan garanderen dat het zich in de toekomst niet meer voordoet dat degenen die alleen een AOW-uitkering genieten, een aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd krijgen, terwijl zij normaliter niet in het aanslagentrajec betrokken hoeven te worden. De leden van de fractie van de PvdA vragen tevens of in het vervolg een check kan worden uitgevoerd om deze situatie te voorkomen. Het kabinet stelt alles in het werk om dergelijk incidenten te voorkomen. De hiervoor genoemde maatregel voor het kalenderjaar 2009 is daar een voorbeeld van. Onderzocht zal worden of de desbetreffende groep jaarlijks zal moeten worden gemonitord of dat er een andere oplossing mogelijk is.

### **Wet op de loonbelasting 1964**

De leden van de fracties van de VVD en het CDA verzoeken om het (tijdstip van) salderen van reiskostenvergoedingen toe te lichten. De tijdvakken voor saldering van fiscaal onder- en bovenmatige reiskostenvergoedingen lopen in beginsel synchroon met het fiscale genietingsmoment. Dit is in het algemeen het moment van uitbetalen. In artikel 10f van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (UBLB 1965) is een versoepeling van de afrekenplicht per loontijdvak opgenomen, in combinatie met een verschuiving van het fiscale genietingsmoment. Artikel 10f van het UBLB 1965 wordt nu in het kader van de motie Jurgens c.s.<sup>1</sup> voor wat betreft het genietingsmoment overgebracht naar artikel 13a, vierde lid en vijfde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964). Tevens wordt de regeling aangepast aan de werkkostenregeling. Zonder die aanpassing zou de versoepeling van de afrekenplicht onder het regime van de werkkostenregeling in beginsel niet meer mogelijk zijn. Gelet op de systematiek van de werkkostenregeling moet de vergoeding per afgelegde reiskilometer namelijk per tijdvak worden aangewezen om gebruik te kunnen maken van de gerichte vrijstelling voor zakelijke reiskosten. De fiscale ruimte en de fiscale bovenmatigheid van reiskostenvergoedingen kunnen per tijdvak echter niet altijd optimaal met elkaar gecompenseerd worden. Tevens vormt saldering per tijdvak een administratieve last die door de saldering op jaarbasis sterk wordt beperkt. Om te bereiken dat de forfaitaire ruimte niet onnodig gebruikt hoeft te worden voor potentieel gericht vrijgestelde vergoedingen en ook niet een deel van de ruimte in de gerichte vrijstelling onnodig bij de werknemer tot belastingheffing leidt, wordt de faciliteit van versoepelde saldering ingepast in de werkkostenregeling. Daarbij is voor de werkgevers de afrekenplicht voor het op kalenderjaarbasis bovenmatige deel van de reiskostenvergoeding (dus voor zover op kalenderjaarbasis de reiskostenvergoedingen de gerichte vrijstelling overschrijden) in overeenstemming gebracht met het moment van definitieve afrekening in de werkkostenregeling ingeval een werkgever gebruik maakt van de voorlopige berekeningsmethoden van artikel 31a, vierde of vijfde lid, van Wet LB 1964. Definitieve afrekening vindt in die gevallen plaats na afloop van het kalenderjaar in het eerste aangiftetijdvak van het volgende kalenderjaar. Herrekening vindt in die gevallen plaats uiterlijk in het eerste aangiftetijdvak van het nieuwe kalenderjaar. Bij maandaangevers wordt dit dus verwerkt in de decembaangifte die eind januari plaatsvindt. De

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2006/07, 26 200 VI nr. 65 en 21 109, nr. D.

afrekening van de saldering van de reiskostenvergoeding loopt daarmee synchroon met de definitieve afdracht van de over de eindheffingsbestanddelen verschuldigde belasting.

De leden van de fractie van de VVD vragen het tijdstip van salderen in overeenstemming te brengen met het tijdstip onder de huidige regeling. Onder de huidige regeling wordt het bovenmatige gedeelte van de reiskostenvergoeding geacht te zijn genoten op de laatste werkdag van januari van het volgende kalenderjaar. Voorts wordt de verschuldigde belasting in het daaropvolgende tijdvak (in geval van maandaangevers in februari) afgedragen. Hoewel het sympathiek oogt om de huidige faciliteit op dit punt ongewijzigd te continueren, kent een dergelijke verschuiving van loon over de jaargrens heen grote bezwaren. Ingeval de bovenmatige reiskostenvergoeding tot het bij de werknemer te belasten loon van het volgende jaar zou behoren omdat de werkgever er niet voor kiest dat gedeelte als eindheffingsbestanddeel aan te wijzen, zou in zoverre een verschuiving van de grondslag van de forfaitaire ruimte over de jaargrens heen plaatsvinden. Tevens zou een verschuiving van het genietingsmoment voor de saldering van reiskosten over de jaargrens, gelet op de samenhang, ook moeten plaatsvinden voor het bij toepassing van artikel 31a, vierde of vijfde lid, van de Wet LB 1964 relevante afrekenmoment. Juist vanwege de beoogde vereenvoudiging is ervoor gekozen om niet af te wijken van de jaarloonvaststelling en kalenderjaarsystematiek. En overigens heeft een dergelijke verschuiving onder de werkkostenregeling tot ongewenst gevolg dat als het ware de uitstelfaciliteit verdubbeld zou kunnen worden. Indien de bovenmatige reiskostenvergoeding namelijk wel tot het loon van het volgende jaar zou behoren, zou de heffing bij toepassing in het volgende kalenderjaar van artikel 31a, vijfde lid, van de Wet LB 1964 onder omstandigheden in totaal bijna twee jaar kunnen worden uitgesteld. Het wegnemen van deze gevolgen voor de voorlopige berekeningsmethoden staat haaks op de met de werkkostenregeling beoogde vereenvoudiging.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de gevolgen van de voorgestelde salderingsregeling voor het bedrijfsleven. Vanuit de hoek van enkele softwareleveranciers is de wijziging ten opzichte van de huidige regeling aan de orde gesteld. De beperking van de verwerkingstijd (aangifte in de maand februari over januari wordt aangifte in de maand januari over december) wordt namelijk als lastig ervaren omdat de aangifte vaak veel eerder dan het eind de maand gereedgemaakt wordt. Op dit punt wordt overleg met de branche gevoerd. Voor werkgevers die nog geen gebruik maken van de werkkostenregeling blijft de salderingsmethode zoals die thans geldt van toepassing.

De per 1 januari 2011 in te voeren Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (URLB 2011) ziet onder andere op de waardering van verstrekkingen (loon in natura), en dan met name de waardering van werkplekgerelateerde voorzieningen, de leden van de fractie van het CDA vragen hiernaar. Het concept van de URLB 2011 heeft tussen 11 juni en 12 juli jl. ter consultatie op internet gestaan. Dit heeft tot 62 reacties geleid. De internetconsultatie heeft een positieve bijdrage geleverd aan het verkrijgen van een breder beeld van de effecten van de werkkostenregeling. Dit heeft geleid tot een aantal verbeteringen van de URLB 2011 ten opzichte van de consultatieversie. Zo zijn de forfaitaire waarderingen van op de werkplek verstrekte maaltijden, huisvesting en inwoning en bedrijfsfitness verder vereenvoudigd. Ook is het centrale begrip «werkplek» nader toegelicht. De aangepaste URLB 2011 is op 8 september jl. vastgesteld.

## **Uitbreiding begrip economische eigendom voor de overdrachtsbelasting**

De leden van de fractie van het CDA vragen of de belastbaarheid van de verkrijging van economische eigendom van onroerende zaken kan worden gewijzigd gelet op de discussies hierover. Vóór de wetwijziging in 1995 werd de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen niet als belastbaar feit aangemerkt voor de overdrachtsbelasting. Hierdoor was het eenvoudig om de heffing van overdrachtsbelasting te ontgaan door in economische zin een onroerende zaak te verkrijgen. Het voor de heffing van overdrachtsbelasting relevante feit, te weten de juridische levering, werd daarbij achterwege gelaten. De wetwijziging in 1995 betrof een mijlpaal in de geschiedenis van de overdrachtsbelasting, in die zin, dat zij een verschuiving met zich bracht van een van oorsprong civielrechtelijk georiënteerde belasting naar een meer economische benadering. Evenals bij andere belastingen werden aan het verkrijgen van economische eigendom voortaan fiscale gevolgen verbonden. Dit ter voorkoming van de genoemde ontgaansmogelijkheden en om het in wezen gelijke gelijk te behandelen. Gezien deze achtergrond ziet het kabinet geen reden om de belastbaarheid hiervan voor de overdrachtsbelasting te herzien.

Voorts vragen de leden van de fracties van de VVD en het CDA om een nadere onderbouwing van de voorgestelde wijziging met betrekking tot de uitbreiding van het begrip economische eigendom voor de overdrachtsbelasting. De leden van de fractie van het CDA vragen zich ook af welke ontgaansmogelijkheden zullen ontstaan als er geen maatregelen worden genomen. Ook vragen zij of de voorgestelde aanpassing proportioneel is. Zoals hiervoor al is aangegeven speelt de belastbaarheid van de verkrijging van de economische eigendom in de overdrachtsbelasting een zeer belangrijke rol om ongewenst en oneigenlijk gebruik van de fiscale regelgeving te voorkomen. Uit het arrest van de Hoge Raad van 11 december 2009<sup>1</sup> is gebleken dat het begrip economische eigendom minder ruim is dan werd beoogd. Indien niet tot reparatie van de gevolgen van dit arrest zou worden overgegaan, wordt de belastbaarheid van de economische eigendom aanzienlijk uitgehold. In al die gevallen waarin de economische eigendom van een bestanddeel dat zelfstandig aan een beperkt zakelijk recht kan worden onderworpen, (bijvoorbeeld een pand) wordt overgedragen, zou immers overdrachtsbelasting kunnen worden ontlopen indien ten behoeve van dat bestanddeel geen beperkt zakelijke recht is gevestigd. Dit zal zich met name voordoen in situaties waarbij er een gelieerdheid bestaat tussen partijen, maar kan zich evengoed in andere, niet-gelieerde situaties voordoen. Gezien de achtergrond van de door de wetgever beoogde ruime definitie van de economische eigendom<sup>2</sup>, op basis waarvan ook het in het arrest beschreven geval naar de bedoeling van de wetgever als verkrijging van economische eigendom gekwalificeerd zou moeten worden, acht het kabinet voorgestelde reparatie wenselijk. Het wetsvoorstel is niet buitenproportioneel. Het beoogt immers de verkrijging van economische eigendom van die bestanddelen in de heffing te betrekken die aan een recht, als bedoeld in artikel 2, eerste lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, kunnen worden onderworpen. Indien een bestanddeel aan een dergelijk recht is onderworpen en vervolgens de economische eigendom daarvan wordt overgedragen, dan zou heffing van overdrachtsbelasting niet ter discussie staan. Dit zou in een situatie waarin geen recht is gevestigd, niet anders moeten zijn. Op dit punt beoogt het wetsvoorstel dus hetgeen economisch gelijk is op gelijke wijze te behandelen voor de heffing van overdrachtsbelasting. Omdat als gevolg van het hiervoor aangehaalde arrest de belastbaarheid van de verkrijging van economische eigendom aanzienlijk wordt uitgehold, wordt met de reparatie een

<sup>1</sup> Hoge Raad 11 december 2009, nr. 08/05312, LJN: BK1045.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1994/95, 24 172, nr. 3, blz. 35.

budgettaire derving voorkomen. Aan de raming van de budgettaire derving liggen de gegevens van de Belastingdienst ten grondslag over het aantal transacties dat door het arrest van de Hoge Raad van 11 december 2009 niet meer kan worden belast met overdrachtsbelasting. Dit kan oplopen tot honderden gevallen per jaar met een bijbehorende budgettaire derving van mogelijk enkele tientallen miljoenen euro's afhankelijk van de omvang van de transacties.

De omschrijving van de economische eigendom is door de wetgever zodanig ruim gekozen dat alle thans bekende vormen van economische eigendom eronder vallen, terwijl andere rechtsverhoudingen die daar niet toe worden gerekend, erbuiten vallen. In deze afbakening is het element «enig risico van waardeverandering» doorslaggevend. De voorgestelde reparatie brengt daar geen wijziging in en is slechts corrigerend. Naar aanleiding van een vraag van de leden van de fractie van de VVD naar voorbeelden en het commentaar van de NOB wordt hierna ingegaan op de gevolgen voor huurdersinvesteringen. Bij huurdersinvesteringen is doorgaans sprake van een investering door de huurder in een onroerende zaak die beschouwd wordt als een investering in zijn huurrecht. Een dergelijke investering leidt derhalve niet tot het verkrijgen van economische eigendom van een gedeelte van de onroerende zaak. Dergelijke investeringen gaan immers op in de hoofdzak en kunnen niet als bestanddelen hiervan juridisch worden verkregen. Hierdoor is het ook niet mogelijk om deze bestanddelen aan bijvoorbeeld een opstalrecht of een appartementsrecht te onderwerpen. Wanneer de huurder echter een geheel gebouw of een op zichzelf staand onderdeel daarvan heeft gebouwd of heeft laten bouwen, kan dit wel aan bijvoorbeeld een opstalrecht of appartementsrecht worden onderworpen. Indien in die gevallen wordt nagelaten om een zakelijk recht te vestigen, is het wenselijk dat een latere verkrijging door de grondeigenaar wordt aangemerkt als het in economische zin verkrijgen van een dergelijk gebouw of zelfstandig onderdeel. De maatstaf van heffing is de waarde in het economische verkeer. In een dergelijke situatie ligt het voor de hand dat de grondeigenaar of een nieuwe verkrijger van de economische eigendom van het bestanddeel van de onroerende zaak overdrachtsbelasting verschuldigd is.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de gevolgen van de voorgestelde wetwijziging in het geval dat een ondernemer met een bv, voor rekening van die bv een kantoorruimte in zijn tuin laat bouwen en vervolgens de bv liquideert. Bij de uitwerking van dit voorbeeld wordt aangenomen dat de kantoorruimte wordt gebouwd op grond van de ondernemer. Door het bouwen van de kantoorruimte wordt de ondernemer in juridische zin door natrekking eigenaar van de kantoorruimte. Aangenomen wordt dat de bv de economische eigendom van de kantoorruimte heeft. Indien de bv wordt geliquideerd, zullen haar bezittingen verkocht moeten worden. Zonder de wetwijziging is de verkrijger van de economische eigendom van de kantoorruimte geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Na de wetwijziging is de verkrijger van de economische eigendom wel overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van de kantoorruimte. Overigens zal een zakelijk handelende partij ter bescherming van zijn investering en ter voorkoming van de gevolgen van natrekking bij voorkeur een opstalrecht vestigen of op andere wijze zekerheid willen verkrijgen met betrekking tot de kantoorruimte.



## **Aanpassing op herziening Successiewet 1956 en aanverwante wetten**

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom bij de in artikel VI opgenomen wijziging van artikel 12 van de Successiewet 1956 geen overgangsrecht is ingevoerd. Artikel 12 van de Successiewet 1956 bepaalt dat schenkingen die zijn gedaan binnen 180 dagen voor het overlijden van de schenker in de heffing van erfbelasting worden betrokken. Een aantal schenkingen is hiervan uitgezonderd, onder meer schenkingen die zijn vrijgesteld op grond van de eenmalig verhoogde vrijstelling voor kinderen waaronder de extra verhoogde vrijstelling voor de verwerving van een eigen woning door een kind. Sinds de wijzigingen in de Successiewet 1956 die in werking zijn getreden op 1 januari 2010, bevat artikel 12, derde lid, onder 1°, van de Successiewet 1956 een technische onjuistheid en een omissie. Deze betreffen de verwijzing naar de eenmalig verhoogde vrijstelling voor kinderen in artikel 33, onder 5° en 6° van de Successiewet 1956. In het wetsvoorstel wordt dit hersteld met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2010. Het is mij niet duidelijk welk overgangsrecht de leden van de fractie van de VVD hier missen.

De leden van de fracties van de VVD en van het CDA vragen waarom de verruiming van de extra verhoogde vrijstelling in de schenkbelasting voor kinderen geen terugwerkende kracht heeft. De leden van de fractie van de SP vragen of de ingangsdatum voor de vrijstelling 1 januari 2011 is. Ik heb inmiddels bij beleidsbesluit, vooruitlopend op wetgeving, goedgekeurd dat de eenmalig verhoogde vrijstelling voor kinderen vanaf 1 januari 2010 ook mag worden toegepast voor de doeleinden die nu in het wetsvoorstel zijn opgenomen.<sup>1</sup> Hiermee werkt de verruiming van de vrijstelling terug tot en met 1 januari 2010.

De leden van de fractie van de PvdA vragen wat de directe en indirecte budgettaire gevolgen zijn van de uitbreiding van de eenmalige extra verhoogde vrijstelling voor kinderen in de schenkbelasting tot aflossing van de eigenwoningschuld en verbetering van de eigen woning. De leden van de fractie van de SP vragen in dit kader hoeveel budget voor de grotere vrijstelling is geraamd, wat de wijze van dekking daarvoor is en of deze dekking ook weer uit het afgezonderd particulier vermogen komt. Bij de behandeling van de wet van 17 december 2009 tot wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet IB 2001 en de Successiewet 1956) (Stb. 564) (hierna: herziening Successiewet 1956) in de Eerste Kamer heb ik toegezegd de reikwijdte van de extra verhoogde eenmalige vrijstelling in de schenkbelasting uit te zullen breiden met aflossing van de eigenwoningschuld en verbetering van de eigen woning.<sup>2</sup> Bij die gelegenheid heb ik tevens opgemerkt dat een dergelijke uitbreiding budgettair weinig effect heeft. Dit heeft te maken met het feit dat bij de eenmalige vrijstelling in de schenkbelasting in de regel precies het bedrag van de vrijstelling wordt geschonken, zodat uitbreiding van de reikwijdte daarvan niet direct ten koste gaat van schenkbedragen die anders belast zouden zijn. Om deze reden, dit in antwoord op de specifieke vraag van de leden van de fractie van de SP, is voor de uitbreiding van de reikwijdte van de extra verhoogde eenmalige vrijstelling geen extra budget geraamd. Daarnaast, de leden van de fractie van de PvdA vragen daarnaar, kunnen aan de maatregel ook meer indirecte budgettaire gevolgen worden toegeschreven, zoals dat bij fiscale maatregelen eerder regel dan uitzondering is. Indien het met behulp van de extra verhoogde eenmalige vrijstelling geschonken bedrag bijvoorbeeld wordt aangewend voor aflossing van de eigenwoningschuld, dan kan dit voor het kind vermindering van aftrek van hypotheekrente tot

<sup>1</sup> Besluit van 15 september 2010, DGB2010/602M, Stcrt. 2010, 14580.

<sup>2</sup> Handelingen I 2009/10, blz. 453.

gevolg hebben. Voor de schenkende ouder kan de schenking tot gevolg hebben dat zijn belaste grondslag in box 3 afneemt. Wordt het met behulp van de extra verhoogde eenmalige vrijstelling geschonken bedrag aangewend voor verbetering van de woning, dan kan dit extra economische activiteit tot gevolg hebben wat weer een positieve invloed kan hebben op de omzetbelasting, de vennootschapsbelasting en de loon- en inkomensheffing. Met dergelijke in- en uitverdieneffecten wordt bij de raming van de budgettaire effecten van een afzonderlijke maatregel echter geen rekening gehouden.

Meer in het bijzonder vragen de leden van de fractie van de PvdA of de uitbreiding van de eenmalige extra verhoogde vrijstelling voor kinderen in de schenkbelasting waardoor ook een schenking die gebruikt wordt voor aflossing van de eigen woningschuld of onderhoud en verbetering van de eigen woning is vrijgesteld, in zijn algemeenheid zal leiden tot een kleiner gebruik van de hypotheekrenteaftrek. Zij vragen of de regering kan garanderen dat deze uitbreiding op geen enkele wijze direct dan wel indirect kan leiden tot een groter gebruik van de hypotheekrenteaftrek. Indien de uitbreiding van de extra verhoogde eenmalige vrijstelling wordt aangewend voor aflossing van de eigenwoningsschuld kan dit, zoals hierboven opgemerkt, tot gevolg hebben dat het kind minder hypotheekrenteaftrek heeft. In specifieke gevallen is het echter denkbaar dat meer renteaftrek wordt genoten dan zonder de vrijgestelde schenking het geval zou zijn geweest. Dat kan zich voordoen als bijvoorbeeld een verbouwing wordt gefinancierd met het bedrag van de schenking en daarnaast een aanvullende lening. Indien zonder de verruiming van de vrijstelling de schenking niet zou hebben plaatsgevonden en het kind daarom van de verbouwing zou hebben afgezien, was geen renteaftrek genoten over de aanvullende lening.

De leden van de fractie van het CDA vragen in hoeverre tot op heden gebruik is gemaakt van de extra verhoogde eenmalige vrijstelling in de schenkbelasting. In de bestanden schenkbelasting wordt thans nog maar een beperkt aantal gevallen aangetroffen waarin een beroep is gedaan op de per 2010 ingevoerde extra verhoogde eenmalige vrijstelling in de schenkbelasting. Bedacht moet echter worden dat belastingplichtigen tot 1 maart 2011 de tijd hebben voor het doen van aangifte over schenkingen gedaan of ontvangen in 2010. Dat betekent dat pas in de loop van 2011 een representatief beeld kan worden gegeven van het gebruik van de extra verhoogde eenmalige vrijstelling.

De leden van de fractie van de SP vragen of de regering inmiddels kan aangeven wat op dit moment de vorderingen en de inkomsten zijn die samenhangen met wijzigingen die per 1 januari 2010 zijn doorgevoerd om het afgezonderd particulier vermogen (APV) terug te brengen in het zicht van de fiscus. Zo dit niet mogelijk is, dan vragen zij wanneer de regering denkt deze informatie naar de Kamer te sturen. Om een beeld te kunnen krijgen van de budgettaire effecten van de APV-maatregelen is onder meer inzicht nodig in de gegevens uit de aangiften inkomsten- en vennootschapsbelasting en schenk- en erfbelasting over 2010. Deze gegevens komen pas in de loop van 2011 beschikbaar. Zoals toegezegd tijdens de parlementaire behandeling van de herziening van de Successiewet 1956 zal ik de Kamer in 2012 rapporteren over de (budgettaire) effecten van de nieuwe APV-wetgeving.

### **Overig**

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het mogelijk is om in de voorwaarden voor banken en beleggingsinstellingen waarin is vastgesteld wanneer zij aangemerkt kunnen worden als maatschappelijke (groene of

sociaal-ethische) en cultuurfondsen, toe te voegen dat deze banken en beleggingsinstellingen moeten voldoen aan de Code Banken. De Code Banken is met ingang van 1 januari 2010 van toepassing op alle banken die beschikken over een bankvergunning verleend op grond van de Wet op het financieel toezicht. De Code Banken is opgesteld door de Nederlandse bancaire sector zelf en is wettelijk verankerd in het Burgerlijk Wetboek. Op grond van die wettelijke verankering moeten banken in hun jaarverslag per principe van de code aangeven of zij hieraan voldoen of uitleggen waarom ze niet voldoen. De Code Banken is hiermee reeds van toepassing op banken die als maatschappelijk of cultuurfonds zijn aangemerkt. Beleggingsinstellingen – die ook als maatschappelijk of cultuurfonds kunnen worden aangemerkt als ze voldoen aan de voorwaarden – kennen geen code. De Code Banken sluit aan bij de bedrijfsvoering van banken en past daarom ook minder goed bij andere financiële ondernemingen. Wel heeft de Commissie de Wit geadviseerd dat zij ook bij andere financiële ondernemingen, zoals beleggingsinstellingen, een dergelijke code wenselijk acht. Het kabinet zal hier binnenkort op reageren.

Op de vraag van de leden van de fractie van de PvdA om te reageren op het commentaar van de NOB wordt ingegaan aan het slot van deze nota naar aanleiding van het verslag.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de internetconsultatie van de URLB 2011, in het bijzonder naar de onderdelen die de NOB, overigens niet via het internetkanaal, naar voren heeft gebracht. In algemene zin heb ik uw kamer al hierover geïnformeerd bij brief van 8 september jl. met als bijlagen de rapportage die is gepubliceerd op [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl), en de ULRB 2011, zoals die inmiddels is vastgesteld. In de definitieve versie van de URLB 2011 zijn de aanbevelingen van de NOB waar mogelijk overgenomen. In aanvulling op de hierboven genoemde brief kan naar aanleiding van de reactie van de NOB worden opgemerkt dat voor wat betreft de gerichte vrijstellingen de symmetrie tussen vergoedingen en verstrekkingen behouden blijft. Voor wat betreft aangewezen eindheffingsbestanddelen die niet gericht zijn vrijgesteld (en dus in de forfaitaire ruimte komen) blijft op het punt van verstrekkingen waarvan de waarde op de factuurwaarde of waarde in het economische verkeer wordt vastgesteld, de symmetrie met vergoedingen eveneens behouden. Voor wat betreft verstrekkingen met een lagere waardering dan factuurwaarde of waarde in het economische verkeer is de symmetrie met vergoedingen niet behouden. Bij deze verstrekkingen is sprake van een bijzondere vorm van gebonden loon, wat niet opgaat voor vergoedingen – geld is geld. Voor wat betreft verstrekkingen, waarbij voor de waardering van het voordeel van privégebruik de besparingswaarde veelal aan de orde komt, is het begrip werkplek gekozen om de waarde van de verstrekkingen lager of op nihil te stellen. Bij werkplekgerelateerde verstrekkingen is het voordeel van privégebruik gering. De systematiek van de werkkostenregeling leidt ertoe dat in uitzonderingssituaties een voordeel tegen een waarde in aanmerking genomen wordt die niet gelijk is aan de waarde die onder het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen in aanmerking genomen zou worden. Daarin kan de forfaitaire ruimte voorzien. Dergelijke incidentele verschillen zijn inherent aan (de overstap naar) een eenvoudiger en dus grofmaziger regime met een minimum aan normering en beperkingen. Herstel van de symmetrie tussen vergoedingen en verstrekkingen met een lagere waardering dan factuurwaarde of waarde in het economische verkeer, zoals de NOB bepleit, zou leiden tot meer gerichte vrijstellingen (met de terugkeer van normeringen en beperkingen) en staat op gespannen voet met het streven naar vereenvoudiging.

De leden van de fractie van de PvdA vragen de regering om te reageren op de brief van Nexia Nederland. Deze vraag is reeds beantwoord in de paragraaf «Aanpassing tbs-regeling bij gemeenschap van goederen».

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet welke voorwaarden banken kunnen stellen bij deblokking van de spaarloontegoeden over de jaren 2006–2009 en of voor deblokking van deze tegoeden een werkgeversverklaring nodig is. Krachtens een spaarloonregeling zijn werkgevers, werknemers en banken (en overige spaarinstellingen) in beginsel gebonden aan een blokkeringstermijn van ten minste vier jaar. Het wetsvoorstel maakt het mogelijk om de spaarloontegoeden die zijn opgebouwd in de jaren 2006–2009 met ingang van 15 september 2010 belastingvrij te deblokken. Het wetsvoorstel verbindt geen voorwaarden aan het vrijgeven van het spaarloon over de jaren 2006–2009. De wijze waarop banken en overige spaarinstellingen uitvoering geven aan deze deblokkingmogelijkheid wordt door hen zelf bepaald. Een werkgeversverklaring is niet nodig voor deblokking van de spaarloontegoeden opgebouwd in de jaren 2006–2009.

### **Artikelsgewijze toelichting**

#### *Artikel I, onderdeel E (artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001)*

De leden van de fractie van de VVD vragen of het niet gewenst is om in de tweede volzin van het voorgestelde vierde lid van artikel 3.92 van de Wet IB 2001 aan «een beperkte gemeenschap van goederen» toe te voegen: de zinsnede «conform de regels van het Burgerlijk Wetboek». Anders zou volgens deze leden ook een gemeenschap van inboedel onder de bepaling kunnen vallen. Vooropgesteld zij dat ook een gemeenschap van inboedel een (vorm van een) beperkte gemeenschap van goederen betreft die tot stand komt door het opstellen van huwelijksvoorwaarden. Ook deze gemeenschap wordt dus bestreken door de desbetreffende regels van het Burgerlijk Wetboek. Bovendien is het moeilijk voorstelbaar dat goederen uit de inboedel van het huis van beide echtelieden ter beschikking worden gesteld aan een bv. Voor zover het in de praktijk al zou voorkomen dat inboedel ter beschikking wordt gesteld aan een bv, wijzigt de onderhavige bepaling daarin niets. De bepaling legt alleen vast wat de verdeling is van het tbs-inkomen tussen de beide echtelieden.

De leden van de fractie van de VVD vragen voorts of het kabinet heeft nagedacht over mogelijke alternatieven om de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 15 januari 2010 terug te draaien, namelijk het aanwijzen van tbs-inkomen in artikel 2.17, vijfde lid, van de Wet IB 2001 als gemeenschappelijk inkomensbestanddeel of het invoeren van een keuzeregeling. De redactie van Vakstudie Nieuws verwijst in haar commentaar op onderhavig wetsvoorstel op deze alternatieven<sup>1</sup>. Ook de NOB verzoekt in haar commentaar de tbs-inkomsten in artikel 2.17 van de Wet IB 2001 als gemeenschappelijk inkomensbestanddeel aan te merken dat vrij tussen de echtgenoten kan worden verdeeld, evenals bijvoorbeeld het inkomen uit eigen woning, het inkomen uit aanmerkelijk belang en het inkomen uit sparen en beleggen. De tbs-inkomsten zijn niet als tussen partners vrij toe te rekenen (gemeenschappelijke) inkomensbestanddelen aan te merken vanwege de planningsmogelijkheden die hierdoor zouden ontstaan. De tbs-inkomsten worden immers tegen een progressief tarief belast. Uitgangspunt van de Wet IB 2001 is dat de belastingheffing zoveel mogelijk is geïndividualiseerd. Dit betekent dat de inkomsten in de regel worden belast bij de partner die de inkomsten geniet. Zodoende zijn inkomensbestanddelen uit box 1 in beginsel niet vrij toerekenbaar, dit geldt ook voor eventuele verliezen. Hierbij speelt, zoals aangegeven, onder meer de progressieve tariefstructuur van box 1 een rol. Er wordt

---

<sup>1</sup> V-N 2010/29.3 en V-N 2010/4.11.

door de NOB een parallel getrokken met het inkomen uit de eigen woning (box 1) dat wel als gemeenschappelijk inkomensbestanddeel wordt aangemerkt. Bij het inkomen uit de eigen woning spelen echter politiek-maatschappelijke argumenten een rol. Denk bijvoorbeeld aan een situatie met een gezin waarin één van de twee partners inkomen geniet en de andere partner onbetaald werk verricht. Indien dit inkomen niet vrij verdeeld kan worden, kan dit tot gevolg hebben dat een deel van de hypotheekrenteaf trek niet kan worden verzilverd. Dergelijke politiek-maatschappelijke argumenten zijn niet aan de orde bij het tbs-inkomen. De aanwijzing van tbs-inkomsten als vrij toe te rekenen inkomensbestanddelen zou bovendien een nadere splitsing vergen binnen het resultaat uit werkzaamheden waartoe het tbs-inkomen behoort. Dit zou leiden tot complexe wetgeving. De boxen 2 en 3 kennen vaste tarieven. Een vergelijking met vrije toerekening in het kader van de boxen 2 en 3 ligt dan ook niet voor de hand.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom niet alle schulden die zijn aangegaan ter betaling van de kosten ter verkrijging van een eigenwoningsschuld (EWS) tot de EWS behoren. Ingevolge de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 is artikel 3 119a, tweede lid, van de Wet IB 2001 ingevoerd. Daarmee is bewerkstelligd dat wanneer een schuld wordt aangegaan om de zogenoemde financieringskosten (met uitzondering van afsluitprovisies die niet voldoen aan de in artikel 3 120, zevende lid, van de Wet IB 2001 gestelde voorwaarden) ter verkrijging van de EWS te betalen, deze schuld mede tot de EWS wordt gerekend. Hierdoor is de rente over die schuld aftrekbaar. Deze uitbreiding van hetgeen tot de EWS behoort, zag alleen op de schuld voor financieringskosten die bij verwerving van de eigen woning ter verkrijging van de EWS zijn gemaakt (verwervingsschuld). Met de ingevolge het onderhavige wetsvoorstel opgenomen wijziging wordt bewerkstelligd dat ook de schuld die ziet op financieringskosten die bij verbetering of onderhoud van de eigen woning ter verkrijging van een EWS zijn gemaakt (verbouwingsschuld), mede tot de EWS wordt gerekend. Hierdoor is ook de rente over deze schuld aftrekbaar. Daarmee wordt de schuld die is aangegaan voor de betaling van meegefinancierde financieringskosten voor een schuld die betrekking heeft op de eigen woning steeds tot de eigenwoningsschuld gerekend.

*Artikel I, onderdelen Jb en Jc (artikelen 4.17 en 4.17a van de Wet inkomstenbelasting 2001*

De leden van de fracties van de VVD, de ChristenUnie en het CDA stellen enkele vragen over de wijzigingen van artikel 4.17 en 4.17a van de Wet IB 2001. Voorafgaand aan de beantwoording van deze vragen zal ik de achtergrond van de wijzigingen toelichten.

Aan de aanpassing van de doorschuifregeling bij vererving van aanmerkelijkbelangaandelen (hierna: ab-aandelen), zoals per 1 januari 2010 opgenomen in artikel 4.17a van de Wet IB 2001, liggen de volgende uitgangspunten ten grondslag. Op basis van de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen was het tot 1 januari 2010 mogelijk om de inkomstenbelastingclaim van generatie op generatie tot in het oneindige uit te stellen, waardoor de belastingheffing over de beleggingskomsten van via een vennootschap gehouden beleggingen praktisch neerkwam op enkel de heffing van vennootschapbelasting op het niveau van de vennootschap. Dit is niet wenselijk. Oneindig uitstel is niet in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel dat aan de Wet IB 2001 ten grondslag ligt. Het overlijden van de ab-houder is het laatste moment waarop hij naar zijn draagkracht belast kan worden. Dit afrekenmoment dient er dan ook voor om de ab-houder te belasten over zijn «totaalwinst». Vanuit de draagkrachtgedachte zou de gehele meerwaarde van de

aandelen in de heffing betrokken moeten worden. Vanwege het belang van de economische bedrijvigheid en vanwege de gebondenheid van het ondernemingsvermogen is daarvoor niet gekozen. De claim op het ondernemingsvermogen kan om deze redenen worden doorgeschoven naar de erfgenamen. Dit belang en de gebondenheid van het vermogen ontbreekt ten aanzien van het in de vennootschap aanwezige beleggingsvermogen.

Voorts houdt de aanpassing van 1 januari 2010 verband met de introductie per die datum van de doorschuifregeling bij schenking van ab-aandelen. Door het ontbreken van een doorschuifregeling bij schenking was het tot 1 januari 2010 fiscaal aantrekkelijker om de overdracht van de aandelen in het kader van een bedrijfsopvolging uit te stellen tot het overlijden, waarvoor wel al een doorschuifregeling bestond. Een gevolg kon zijn dat de bedrijfsopvolging in bepaalde situaties werd uitgesteld. Dit is vanuit economisch oogpunt niet wenselijk. Gegeven de achtergrond van de regeling is de doorschuifregeling bij schenking toegesneden op het faciliteren van ondernemingsvermogen. Om het beoogde resultaat te bereiken met betrekking tot het overdrachtsmoment was er reden de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen ook toe te snijden op de overgang van ondernemingsvermogen. Zonder aanpassing van de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen zou het bij vennootschappen met zowel bedrijfsvermogen als beleggingsvermogen fiscaal nog steeds aantrekkelijk blijven de bedrijfsopvolging uit te stellen tot het overlijden. Ten slotte wordt opgemerkt dat de budgettaire opbrengst van de aanpassing van de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen is aangewend voor de financiering van een pakket maatregelen in het belang van de directeur-groootaandeelhouder, zoals de doorschuifregeling bij schenking van ab-aandelen.

Indien de ab-aandelen behoren tot een huwelijksgoederengemeenschap, zijn beide echtgenoten gerechtigd tot het onverdeelde aandeel in de ab-aandelen.<sup>1</sup> Als gevolg van het overlijden van de zogenoemde eerststervende echtgenoot is op grond van art. 4.16, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 sprake van een fictieve vervreemding door de erflater van «zijn» 50% van de tot de huwelijksgoederengemeenschap behorende ab-aandelen. Voor deze fictieve vervreemding van 50% van de ab-aandelen kan een beroep worden gedaan op de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen (artikel 4.17a van de Wet IB 2001). In dat geval hoeft alleen te worden afgerekend over de waarde van het in dat deel van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen. Een verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap door de langstlevende echtgenoot en de erfgenamen brengt in deze fictieve vervreemding geen verandering. Het overlijden leidt tot de fictieve vervreemding en de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap vindt na het overlijden plaats. Bovendien heeft deze verdeling civielrechtelijk noch fiscaalrechtelijk terugwerkende kracht. Indien bij de verdeling alle aandelen worden toebedeeld aan de langstlevende echtgenoot, blijft de fictieve vervreemding door de erflater van 50% van de aandelen derhalve in stand. Omgekeerd wordt er bij een toedeling van de aandelen van de langstlevende echtgenoot aan de nalatenschap geen fictieve vervreemding door de eerststervende echtgenoot van 100% van de ab-aandelen gecreëerd. Immers, op het moment van overlijden was de erflater maar gerechtigd tot 50% van de aandelen, zodat hij slechts 50% van de aandelen fictief kan vervreemden. De toedeling van de aandelen die de langstlevende echtgenoot krachtens huwelijksvermogensrecht houdt aan de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot, is voor de langstlevende echtgenoot een normale vervreemding. Daarop zou zonder nader voorschrift de in artikel 4.17 van de Wet IB 2001 opgenomen doorschuifregeling bij overgang krachtens huwelijksvermogensrecht, waarvoor geen ondernemingstoets geldt, van toepassing zijn. Voor de

---

<sup>1</sup> Het is vaste rechtspraak van de Hoge Raad dat deze aandelen beide echtelieden aangaan en dat zij beiden voor de helft ab-houder zijn. Hoewel civiel juridisch sprake is van een onverdeeldheid, wordt er ten behoeve van de leesbaarheid hierna van uitgegaan dat beide echtgenoten fiscaal ieder 50% van de tot de huwelijksgoederengemeenschap behorende aandelen bezitten.

ab-aandelen die de langstlevende echtgenoot krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt en die aan de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot worden toebedeeld, zou dan de waarde van die aandelen voor zover toerekenbaar aan het beleggingsvermogen ook geruisloos aan de kinderen kunnen worden doorgeschoven. Daarom is artikel 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001 ingevoerd. Bij fictie moet ook afrekening plaatsvinden over de ab-aandelen die de langstlevende echtgenoot krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt en die aan de nalatenschap worden toebedeeld, behoudens voor zover de waarde van de aandelen toerekenbaar is aan ondernemingsvermogen. Met andere woorden, net als voor het aandeel van de erflater wordt in dergelijke situaties ook het aandeel van de langstlevende echtgenoot getoetst aan artikel 4.17a van de Wet IB 2001. Indien afrekening heeft plaatsgevonden, kan bij de latere verdeling van de nalatenschap de doorschuifregeling bij verdeling nalatenschap (artikel 4.17b van de Wet IB 2001) worden toegepast. Hierdoor ontstaat een sluitend geheel. In de praktijk bestaat discussie over de toepassing van artikel 4.17 van de Wet IB 2001 in relatie tot de toepassing van artikel 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001 doordat de toelichting bij de wetwijziging per 1 januari 2010 en de tekst van dat achtste lid onduidelijk blijkt te zijn. Het kabinet acht dit onwenselijk en wil het wettelijke systeem duidelijker naar voren laten komen. Dit is de reden waarom is voorgesteld om artikel 4.17 en artikel 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001 in het voorliggende wetsvoorstel aan te passen.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een reactie op het voorstel van de NOB om een eenvoudiger systeem te hanteren voor vererving van ab-aandelen die tot een huwelijksgoederengemeenschap behoren waarbij de verzorgingsbehoefte van de langstlevende echtgenoot leidend zou moeten zijn. Ook de leden van de fractie van de Christen-Unie vragen naar de bezwaren tegen het zodanig vormgeven van de doorschuifregeling bij vererving. De NOB geeft een integrale doorschuifregeling van de ab-claim in overweging indien de eindsituatie bij overlijden van een van de echtgenoten zodanig is dat de langstlevende echtgenoot eigenaar wordt van alle aandelen die tot de huwelijksgoederengemeenschap werden gerekend. Dit betekent dat de doorschuifregeling wordt toegepast zonder onderscheid naar het in de waarde van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen en ondernemingsvermogen. In feite betekent dit dat de fictieve vervreemding als bedoeld in artikel 4.16, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 bij overlijden volledig kan worden teruggenomen ter zake van de aandelen die erflater krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt en die worden toebedeeld aan de langstlevende echtgenoot. Zoals hiervoor uiteengezet past het doorschuiven van de ab-claim ter zake van het aan de aandelen toe te rekenen beleggingsvermogen in geval van overlijden, niet bij de draagkrachtgedachte die aan de Wet IB 2001 ten grondslag ligt. De erflater is immers juridisch gerechtigd tot de helft van de tot de huwelijksgoederengemeenschap behorende aandelen en dient bij zijn overlijden over zijn «totaalwinst» in de heffing te worden betrokken. Vanuit de draagkrachtgedachte zou de gehele meerwaarde van de aandelen in de heffing betrokken moeten worden. Vanwege het belang van de economische bedrijvigheid en vanwege de gebondenheid van het ondernemingsvermogen is daarvoor niet gekozen. De claim op het ondernemingsvermogen kan om deze redenen worden doorgeschoven. Dit belang en de gebondenheid van het vermogen ontbreekt met betrekking tot het in de vennootschap aanwezige beleggingsvermogen. Voorzien in de verzorgingsbehoefte betekent niet dat er in het geheel geen heffing zou moeten of kunnen plaatsvinden. Voor de aandelen die de langstlevende echtgenoot krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt, vindt er in deze situatie geen afrekening bij overlijden van de eerststervende echtgenoot plaats. Vanuit het totale tot de huwelijksgoederengemeenschap behorende pakket ab-aandelen wordt

dan dus circa 12,5% belasting geheven over de (eventuele) meerwaarde van het aan de aandelen toe te rekenen beleggingsvermogen. Met een dergelijke heffing en het feit dat de langstlevende echtgenoot voor de erfbelasting een partnervrijstelling van € 600 000 (cijfer 2010) heeft, lijkt het niet dat de verzorging van de langstlevende echtgenoot in gevaar komt. Voorts zou een dergelijke aanpassing van de doorschuifregeling bij vererving van ab-aandelen die tot een huwelijksgoederengemeenschap behoren niet evenwichtig zijn ten opzichte van bijvoorbeeld de behandeling van de buiten gemeenschap van goederen gehuwden met een finaal verrekenbeding of ongehuwden die een samenlevingsovereenkomst met verzorgingsgedachte hebben gesloten.

Naar aanleiding van de opmerking van de leden van de fractie van de Christen-Unie dat afrekening van de ab-claim met betrekking tot door de vennootschap gehouden beleggingsvastgoed mogelijk op praktische bezwaren kan stuiten in verband met het wellicht gedwongen te gelde moeten maken, merk ik het volgende op. Zoals hiervoor al is uiteengezet, is de achtergrond van de doorschuifregelingen voor vererving en schenking van ab-aandelen in de inkomstenbelastingheffing, overigens net als de faciliteiten voor de heffing van schenk- en erfbelasting, dat de ab-claim geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsopvolgingen vanwege het belang voor de onbelemmerde voortzetting van economische bedrijvigheid. Bij door een vennootschap gehouden beleggingsvastgoed is hiervan geen sprake. Daar komt bij dat langer uitstel niet evenwichtig is ten opzichte van de belastingheffing van andere beleggingen, zoals beleggingen die behoren tot de rendementsgrondslag van box 3 en jaarlijks in de heffing worden betrokken.

Op verzoek van de leden van het fractie van het CDA wordt hierna nader ingegaan op het commentaar van de NOB inzake de wijzigingen van artikelen 4.17 en 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001 voor zover dit hiervoor nog niet aan de orde is gekomen.

In reactie op een vraag van de NOB over de voorgestelde aanpassing van artikel 4.17 van de Wet IB 2001 kan worden bevestigd dat de in dit artikel opgenomen doorschuifregeling niet kan worden toegepast indien ab-aandelen die de eerststervende echtgenoot (A) krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield, bij overlijden van A in het kader van de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap worden toebedeeld aan de langstlevende echtgenoot (B). De overgang krachtens erfrecht vormt ingevolge artikel 4.16, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 een fictieve vervreemding van de ab-aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield. De fictieve vervreemding wordt ingevolge artikel 4.17a van de Wet IB 2001 op verzoek niet als een vervreemding aangemerkt voor zover de waarde van de aandelen toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen. De ab-claim over deze waarde wordt dan doorgeschoven. Voor de waarde van de aandelen toerekenbaar aan het beleggingsvermogen wordt de fictieve vervreemding niet teruggenomen. Bij de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap van A en B kan geen beroep worden gedaan op artikel 4.17 van de Wet IB 2001 nu in dat artikel expliciet wordt bepaald dat de daarin opgenomen doorschuifregeling niet geldt bij de verdeling van een huwelijksgoederengemeenschap na overlijden van een van de echtgenoten.

De NOB schetst een casus waarin A en B in gemeenschap van goederen zijn gehuwd. Zij hebben een kind (C). Allen zijn woonachtig in Nederland. Tot de huwelijksgoederengemeenschap behoren 1 000 ab-aandelen. A overlijdt en krachtens testament is C enig erfgenaam, maar bij de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap worden alle aandelen toebedeeld aan B.



Het overlijden van A vormt ingevolge artikel 4.16, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 een fictieve vervreemding van de aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield door A aan C. Ter zake van deze (fictieve) vervreemding kan een beroep worden gedaan op de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001. In dat geval hoeft alleen te worden afgerekend over de waarde van het in dat deel van de aandelen tot uitdrukking komende beleggingsvermogen. Indien vervolgens in het kader van de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap de 50% ab-aandelen van A door C als erfgenaam aan B worden toebedeeld, worden de aandelen door C vervreemd aan B. In dat geval is geen doorschuifregeling van toepassing en dient er ook te worden afgerekend over de waarde van het in dat deel van de aandelen tot uitdrukking komende ondernemingsvermogen. Dit is inherent aan de keuze van C en B om de huwelijksgoederengemeenschap zo te verdelen zoals zij hebben gedaan en aan de keuze van A om echtgenoot B als erfgenaam volledig uit te sluiten. Blijkbaar is het de uitdrukkelijke wil van erflater A om C als bedrijfsopvolger aan te wijzen en niet de langstlevende echtgenoot B. Indien A de langstlevende echtgenoot B als beoogd opvolger had gezien, dan had A het testament niet zo opgesteld zoals hij heeft gedaan. Hij kiest er immers voor de langstlevende echtgenoot te onterven. De vervreemding door C aan B dient gelijk te worden behandeld als een vervreemding door C aan een willekeurige derde waarvoor een tegenprestatie wordt ontvangen. In dat geval dient ook te worden afgerekend over de volledige ab-claim<sup>1</sup>. Overigens zal de geschetste casus zich in de praktijk zelden voordoen.

De NOB merkt op dat de voorgestelde aanpassingen van artikel 4.17 en artikel 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001 leiden tot een verschillende uitkomst afhankelijk van de inrichting van het testament en de daaropvolgende verdeling van de nalatenschap en huwelijksgoederengemeenschap terwijl uiteindelijk alle aandelen na het overlijden van de eerststervende echtgenoot toekomen aan het kind. Hiertoe schetst de NOB de drie hierna weergegeven situaties gebaseerd op de volgende uitgangspunten. A en B zijn gehuwd in gemeenschap van goederen. Zij hebben een kind (C). Allen zijn woonachtig in Nederland. Tot de huwelijksgoederengemeenschap behoren 1 000 ab-aandelen. De waarde van de aandelen bedraagt 1000. Deze waarde is – rekening houdende met de 5%-marge op grond van artikel 4.17a, zesde lid, van de Wet IB 2001 – voor 700 toerekenbaar aan het ondernemingsvermogen en voor 300 aan het beleggingsvermogen. De verkrijgingsprijs bedraagt 100. A overlijdt. Uitgangspunt van B en C is dat alle aandelen door middel van testament of verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap en nalatenschap binnen twee jaar na het overlijden toekomen aan C.

#### *Situatie 1: C is enig erfgenaam*

In deze situatie is in het testament bepaald dat kind C enig erfgenaam is. Hiermee verkrijgt C van A de aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield. Vervolgens worden de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt door B aan C toebedeeld. B verkrijgt ter zake een onderbedelingsvordering op C.

De totaal verschuldigde inkomstenbelasting ter zake van de fictieve vervreemding en de vervreemding als gevolg van de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap en de nalatenschap bedraagt 50 en de verkrijgingsprijs voor C bedraagt in totaal 300. Voor de berekening van deze bedragen zie de hierna opgenomen uitwerking.

<sup>1</sup> Het ligt overigens voor de hand dat indien C voornemens is de 50% die hij krachtens erfrecht van A heeft verkregen aan B te vervreemden, ter zake van de fictieve vervreemding van A aan C geen beroep zal worden gedaan op de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001. Hierdoor kan de nominale ab-claim als schuld in de nalatenschap worden opgenomen.

### *Uitwerking situatie 1:*

Er zijn twee stappen te onderscheiden.

(a) Het overlijden van A vormt ingevolge artikel 4.16, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 een fictieve vervreemding van de aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield voor de waarde in het economische verkeer, zijnde 500 (de helft van 1000). Het deel dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen (de helft van 700 is 350) wordt ingevolge artikel 4.17a van de Wet IB 2001 op verzoek niet als vervreemding aangemerkt. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het beleggingsvermogen (de helft van 300 is 150) wordt er wel een vervreemding door A geconstateerd. Ingevolge artikel 4.19 van de Wet IB 2001 kan A op de overdrachtsprijs van 150 zijn verkrijgingsprijs van 50 (zijnde de helft van 100) in mindering brengen, waardoor per saldo een vervreemdingsvoordeel van 100 wordt geconstateerd. Hierover is A 25 aan inkomstenbelasting verschuldigd (25%).

C verkrijgt de aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield. De verkrijgingsprijs voor C bedraagt 150, zijnde de overdrachtsprijs die bij A bij zijn overlijden in aanmerking is genomen.

(b) De toedeling aan C van de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt, vormt voor B een vervreemding voor de waarde in het economische verkeer, zijnde 500. Omdat sprake is van een verdeling van een huwelijksgoederengemeenschap na ontbinding van de huwelijksgoederengemeenschap door overlijden, kan de doorschuifregeling van artikel 4.17 van de Wet IB 2001 niet worden toegepast. Ingevolge artikel 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001 kan de doorschuifregeling van dat artikel wel toepassing vinden voor zover de waarde van de aandelen toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen. Het deel van de waarde van de aandelen dat toerekenbaar is aan het ondernemingsvermogen (de helft van 700) wordt dan niet als vervreemding bij B in aanmerking genomen. Voor het deel dat toerekenbaar is aan het beleggingsvermogen (de helft van 300) wordt er wel een vervreemding door B geconstateerd; dit leidt tot een overdrachtsprijs van 150. Ingevolge artikel 4.19 van de Wet IB 2001 kan B op de overdrachtsprijs van 150 een verkrijgingsprijs van 50 (zijnde de helft van 100) in mindering brengen, waardoor per saldo een vervreemdingsvoordeel van 100 wordt geconstateerd. Hierover is B 25 aan inkomstenbelasting verschuldigd (25%).

C verkrijgt de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield. De verkrijgingsprijs voor C bedraagt 150, zijnde de overdrachtsprijs die bij B in aanmerking is genomen.

Resumé: de totaal verschuldigde inkomstenbelasting bedraagt totaal 50. Dit is de optelsom van de door A verschuldigde belasting ter zake van de fictieve vervreemding door A aan C (25) en de door B verschuldigde inkomstenbelasting ter zake van de toedeling aan C van de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt (25). De verkrijgingsprijs voor C bedraagt in totaal 300. Dit is de optelsom van de overdrachtsprijs die bij A in aanmerking is genomen (150) en de overdrachtsprijs die bij B in aanmerking is genomen (150).

### *Situatie 2: B en C zijn beiden voor de helft erfgenaam*

In deze situatie zijn B en C krachtens testament in gelijke delen gerechtigd tot de nalatenschap van A. Hiermee zijn B en C ieder gerechtigd tot de helft van de aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield; beiden 25% derhalve. Vervolgens worden de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt, en B's aandeel in de nalatenschap van A (totaal 75%), door B aan C toebedeeld. B verkrijgt ter zake een onderbedelingsvordering op C.

De totaal verschuldigde inkomstenbelasting bedraagt dan 41,67 en de verkrijgingsprijs voor C bedraagt in totaal 266,67.

### *Uitwerking situatie 2*

Er zijn drie stappen te onderscheiden.

(a) Het overlijden van A vormt een fictieve vervreemding van de aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield voor de waarde in het economische verkeer. Zie de uitwerking van stap a in situatie 1, op basis waarvan A 25 aan inkomstenbelasting is verschuldigd. B en C verkrijgen nu ieder de helft van de aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield.

B is dan gerechtigd tot 750 aandelen, zijnde 500 aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt (de helft van 1 000 aandelen) en B's aandeel in de nalatenschap van A (de helft van die andere 500 aandelen). De verkrijgingsprijs voor B bedraagt dan in totaal 125, bestaande uit de verkrijgingsprijs voor de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt ad 50 (de helft van 100) plus de helft van de overdrachtprijs die bij A bij zijn overlijden in aanmerking is genomen (de helft van 150 is 75).

C is gerechtigd tot 250 aandelen, zijnde C's aandeel in de nalatenschap van A. De verkrijgingsprijs voor C bedraagt 75, zijnde de helft van de overdrachtprijs die bij A bij zijn overlijden in aanmerking is genomen.

(b) De toedeling aan C van de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt, vormt voor B een vervreemding voor de waarde in het economische verkeer. Zie de uitwerking van stap b in situatie 1, met dien verstande dat ingevolge artikel 4.19 van de Wet IB 2001 op de overdrachtprijs de (gemiddelde) verkrijgingsprijs van B ad 83,33 – zijnde  $(500/750) \times 125$  – in mindering kan worden gebracht, waardoor per saldo een vervreemdingsvoordeel van 66,67 wordt geconstateerd. Hierover is B 16,67 aan inkomstenbelasting verschuldigd (25%).

(c) De toedeling van B's aandeel in de nalatenschap van A (250 aandelen) aan C wordt ingevolge artikel 4.17b, eerste lid, van de Wet IB 2001 op verzoek niet als vervreemding aangemerkt. Ingevolge artikel 4.39b van de Wet IB 2001 wordt dan de (gemiddelde) verkrijgingsprijs van B van deze aandelen, zijnde  $(250/750) \times 125$  dus 41,67, doorgeschoven naar C.

Resumé: de totaal verschuldigde inkomstenbelasting bedraagt totaal 41,67. Dit is de optelsom van de door A verschuldigde belasting ter zake van de fictieve vervreemding door A aan C (25) en de door B verschuldigde inkomstenbelasting ter zake van de toedeling aan C van de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt (16,67). De verkrijgingsprijs voor C bedraagt in totaal 266,67. Dit is de optelsom van (a) de helft van de overdrachtprijs die bij A in aanmerking is genomen (75), (b) de overdrachtprijs die bij B in aanmerking is genomen (150) en (c) de verkrijgingsprijs die van B naar C is doorgeschoven (41,67).

### *Situatie 3: B is nagenoeg enig erfgenaam en C voor een verwaarloosbaar deel*

In deze situatie is in het testament bepaald dat B nagenoeg enig erfgenaam is en C voor een verwaarloosbaar deel. Bij de uitwerking van deze situatie is het verwaarloosbaar deel door de NOB gewaardeerd op nihil. Vervolgens worden de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt, en B's aandeel in de nalatenschap van A, door B aan C toebedeeld. B verkrijgt ter zake een onderbedelingsvordering op C. De totaal verschuldigde inkomstenbelasting bedraagt dan 37,50 en de verkrijgingsprijs voor C bedraagt in totaal 250.

### *Uitwerking situatie 3*

Er zijn drie stappen te onderscheiden.

(a) Het overlijden van A vormt een fictieve vervreemding van de aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield voor de waarde in

het economische verkeer. Zie de uitwerking van stap a in situatie 1, op basis waarvan A 25 aan inkomstenbelasting is verschuldigd. B verkrijgt nu de aandelen die A krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield. B is dan gerechtigd tot alle 1 000 aandelen, zijnde 500 aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt en B's aandeel in de nalatenschap van A. De verkrijgingsprijs voor B bedraagt dan in totaal 200, bestaande uit de verkrijgingsprijs voor de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt ad 50 (de helft van 100) plus de overdrachtprijs die bij A bij zijn overlijden in aanmerking is genomen (150).

(b) De toedeling aan C van de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt, vormt voor B een vervreemding voor de waarde in het economische verkeer. Zie de uitwerking van stap b in situatie 1, met dien verstande dat ingevolge artikel 4.19 van de Wet IB 2001 op de overdrachtprijs de (gemiddelde) verkrijgingsprijs van B ad 100 – zijnde  $(500/1000) \times 200$  – in mindering worden gebracht, waardoor per saldo een vervreemdingsvoordeel van 50 wordt geconstateerd. Hierover is B 12,50 aan inkomstenbelasting verschuldigd (25%).

(c) De toedeling van B's aandeel in de nalatenschap van A (500 aandelen) aan C wordt ingevolge artikel 4.17b, eerste lid, van de Wet IB 2001 op verzoek niet als vervreemding aangemerkt. Ingevolge artikel 4.39b van de Wet IB 2001 wordt dan de (gemiddelde) verkrijgingsprijs van B van deze aandelen, zijnde  $(500/1000) \times 200$  dus 100, doorgeschoven naar C. Resumé: de totaal verschuldigde inkomstenbelasting bedraagt totaal 37,50. Dit is de optelsom van de door A verschuldigde belasting ter zake van de fictieve vervreemding door A aan C (25) en de door B verschuldigde inkomstenbelasting ter zake van de toedeling aan C van de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt (12,50). De verkrijgingsprijs voor C bedraagt in totaal 250. Dit is de optelsom van de overdrachtprijs die bij B in aanmerking is genomen (150) en de verkrijgingsprijs die van B naar C is doorgeschoven (100).

Het verschil in de verschuldigde inkomstenbelasting in de drie situaties is terug te leiden naar de toepassing van de regeling van de gemiddelde verkrijgingsprijs bij de langstlevende echtgenoot (artikel 4.21, tweede lid, van de Wet IB 2001). De gemiddelde verkrijgingsprijs wordt bepaald door de verschillende verkrijgingsprijzen van aandelen van eenzelfde soort bij elkaar op te tellen en te delen door het aantal aandelen. De regeling van de gemiddelde verkrijgingsprijs geldt vanaf 1 januari 1997 en is ingevoerd om de regeling in de uitvoering eenvoudiger te maken. In de geschetste situaties stijgt de gemiddelde verkrijgingsprijs voor B (de langstlevende echtgenoot) als gevolg van de verkrijging van ab-aandelen waarover bij A is afgerekend over de ab-claim ter zake van het aan de aandelen toe te rekenen beleggingsvermogen. Vervolgens kan B hierdoor een hogere gemiddelde verkrijgingsprijs in aanmerking nemen bij het bepalen van het vervreemdingsvoordeel ter zake van de toedeling aan C (kind) van de aandelen die B krachtens huwelijksgoederengemeenschap houdt. Naarmate B meer ab-aandelen verkrijgt die erflater A eerder krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield, wordt dit effect groter. Wanneer ervoor zou worden gekozen dat dit effect niet zou mogen optreden, in die zin dat in alle drie de situaties in totaal 50 aan inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn, zou de regeling van de gemiddelde verkrijgingsprijs moeten worden aangepast. Hiermee zou een deel van de vereenvoudigingswinst van 1997 weer worden ingeleverd. De vraag rijst echter in welke mate situatie 3 zich in de praktijk zal voordoen. Vanwege erfbelastingaspecten is het namelijk niet gebruikelijk om aan de langstlevende echtgenoot meer dan nodig is na te laten. Dit houdt verband met het feit dat ter zake van de extra vermaking aan de langstlevende echtgenoot er bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot een «tweede

vererving» plaatsvindt, wat in de regel een verhoging van de totaal verschuldigde erfbelasting tot gevolg zal hebben.

De NOB vraagt tevens op welke wijze de versoepeling die artikel 26, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 behelst, dient te worden toegepast, en dan meer specifiek of de versoepeling betrekking heeft op de aandelen die de langstlevende echtgenoot uit de nalatenschap heeft verkregen dan wel de aandelen die afkomstig zijn uit het deel van de huwelijksgoederengemeenschap waartoe de langstlevende echtgenoot gerechtigd is. Naar ik aanneem, doelt de NOB met deze vraag niet op artikel 26, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001, maar op artikel 26b, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001<sup>1</sup>. De versoepeling van artikel 26b, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 heeft betrekking op de aandelen die de langstlevende echtgenoot uit de nalatenschap heeft verkregen. Dit artikelonderdeel ziet met name op de situaties waarin als gevolg van een overgang krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht ten aanzien van de houder van de (cumulatief) preferente aandelen een wijziging optreedt voordat de bedrijfsopvolging definitief gestalte heeft verkregen door de vervreemding aan de beoogd bedrijfsopvolger.<sup>2</sup> Op verzoek van de NOB is hierna een voorbeeld opgenomen waarbij sprake is van toepassing van artikel 26b, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 op tot een huwelijksgoederengemeenschap behorende en in het kader van een bedrijfsopvolging ontstane (cumulatief) preferente aandelen.

#### *Voorbeeld*

D en E zijn in gemeenschap van goederen gehuwd. Deze huwelijksgoederengemeenschap omvat onder meer alle aandelen in X-bv. Zij hebben een kind (F). Allen zijn woonachtig in Nederland. D en E zetten in het kader van bedrijfsopvolging hun aandelen om in (cumulatief) preferente aandelen en F, de beoogd opvolger, verkrijgt op dat moment alle gewone aandelen in X-bv. In X-bv wordt een onderneming gedreven. D overlijdt en echtgenoot E en kind F zijn de erfgenaam. E en F zijn krachtens testament in gelijke delen gerechtigd tot de nalatenschap waarbij in het testament voorts is bepaald dat titel 3, afdeling 1, van Boek 4 BW geheel buiten toepassing blijft.

Het overlijden van D vormt ingevolge artikel 4.16, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 een fictieve vervreemding van de (cumulatief) preferente aandelen in X-bv die D krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield voor de waarde in het economische verkeer. E en F verkrijgen ieder de helft van de (cumulatief) preferente aandelen in X-bv die D krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield.

Ter zake van de vererving van de aandelen aan F is de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 van toepassing omdat F als de beoogde opvolger meer dan 5% aandeelhouder is van de in het kader van een bedrijfsopvolging ontstane gewone aandelen in X-bv.

Ter zake van de vererving van de aandelen aan E is de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 niet van toepassing omdat E geen aandeelhouder is van de gewone aandelen in X-bv.<sup>3</sup>

Indien vervolgens E overlijdt, en de (cumulatief) preferente aandelen die E eerder uit hoofde van de nalatenschap van D heeft verkregen, nu worden verkregen door F, wordt niet voldaan aan de voorwaarde als bedoeld in artikel 4.17a, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Immers de langstlevende echtgenoot heeft ter zake van deze preferente aandelen geen gewone aandelen omgezet in (cumulatief) preferente aandelen. Toepassing van artikel 26b, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 bewerkstelligt nu dat ter zake van deze aandelen de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 toch kan

<sup>1</sup> Overigens wordt in artikel 26b, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 abusievelijk verwezen naar het gestelde in artikel 4.17a, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 in plaats van naar het gestelde in artikel 4.17a, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Deze foutieve verwijzing zal worden hersteld.

<sup>2</sup> Zie ook de vermelde voorbeelden in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 26b, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001, zoals opgenomen in de regeling van 17 december 2009, DB 2009/735M, Stcrt. 2009/20549, houdende wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen.

<sup>3</sup> Zoals eerder al opgemerkt lijkt het overigens niet voor de hand te liggen dat de aandelen aan de langstlevende echtgenoot toekomen in een situatie waarin de langstlevende echtgenoot niet de beoogde bedrijfsopvolger is en er wel (cumulatief) preferente aandelen zijn gecreëerd in het kader van een bedrijfsopvolging. Het ligt dan in de lijn der verwachting dat erflater D in zijn testament voorzieningen heeft opgenomen op basis waarvan de (cumulatief) preferente aandelen in geval van zijn overlijden bij die opvolger terechtkomen. In dat geval is ter zake van de vererving aan de opvolger de doorschuifregeling wel van toepassing. Zie kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 20, blz. 22/23.

worden toegepast omdat E de hier bedoelde (cumulatief) preferente aandelen als rechtsopvolger krachtens erfrecht heeft verkregen van E, zijnde degene die de aandelen heeft omgezet als bedoeld in genoemd in artikel 4.17a, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001.

Ter zake van de vererving aan F van de (cumulatief) preferente aandelen die E eerder krachtens huwelijksgoederengemeenschap hield, wordt wel voldaan aan de voorwaarden als bedoeld in artikel 4.17a, derde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001. Deze (cumulatief) preferente aandelen vormen immers de omzetting van een eerder door E gehouden aanmerkelijk belang van gewone aandelen. Op dit deel van de (cumulatief) preferente aandelen kan de doorschuifregeling van artikel 4.17a van de Wet IB 2001 dan dus ook worden toegepast.

Voorts vraagt de NOB op welke wijze het voorgestelde artikel 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001 dient te worden toegepast indien sprake is van een waardemutatie van de aandelen tussen het moment van overlijden en de daaropvolgende verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap. Indien na het overlijden van de eerststervende echtgenoot, in het kader van de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap meer dan 50% van de tot die huwelijksgoederengemeenschap behorende ab-aandelen wordt toebedeeld aan de nalatenschap, is voor het percentage boven de 50% sprake van een vervreemding door de langstlevende echtgenoot. Deze vervreemding vindt zowel civielrechtelijk als fiscaalrechtelijk plaats op het moment van de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap. Voor de bepaling van het ab-vervreemdingsvoordeel dient te worden uitgegaan van de waarde van de aandelen op dat moment. Mocht deze verdeling binnen twee jaren na het overlijden plaatsvinden, dan is op verzoek artikel 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001 van toepassing zodat alleen de ab-claim op het aan de aandelen toe te rekenen beleggingsvermogen moet worden afgerekend. Voor de toepassing van genoemd artikellid wordt ook uitgegaan van de waarde van het ondernemingsvermogen en beleggingsvermogen ten tijde van de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap. Een en ander is het gevolg van het feit dat de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap geen terugwerkende kracht heeft. Partijen zullen civielrechtelijk ook moeten uitgaan van de waarde ten tijde van de verdeling.

Ten slotte vraagt de NOB hoe bij de berekening van de omvang van de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot moet worden omgegaan met de inkomstenbelastingsschuld die ontstaat omdat er meer dan 50% van de tot de huwelijksgoederengemeenschap behorende ab-aandelen wordt toebedeeld aan de nalatenschap. Indien na het overlijden van de eerststervende echtgenoot, in het kader van de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap meer dan 50% van de tot die huwelijksgoederengemeenschap behorende ab-aandelen wordt toebedeeld aan de nalatenschap, is zoals hiervoor uiteengezet voor het percentage boven de 50% sprake van een vervreemding door de langstlevende echtgenoot. Mocht de verdeling binnen twee jaren na het overlijden plaatsvinden, dan is op verzoek artikel 4.17a, achtste lid, van de Wet IB 2001 van toepassing zodat alleen de ab-claim op het aan de aandelen toe te rekenen beleggingsvermogen moet worden afgerekend. Omdat sprake is van een vervreemding door de langstlevende echtgenoot, is de langstlevende echtgenoot ter zake de belastingplichtige. De uit deze vervreemding voortvloeiende inkomstenbelastingsschuld is een schuld van de langstlevende echtgenoot. Deze inkomstenbelastingsschuld komt derhalve niet in mindering op de nalatenschap van de eerststervende echtgenoot. De door de NOB aangehaalde passage die is opgenomen in de Overige Fiscale Maatregelen 2010<sup>1</sup> en op dit punt mogelijk tot onduidelijkheid heeft geleid, is achterhaald door de thans voorgestelde aanpassingen en verduidelijkingen van de regelingen per 1 januari 2011.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2009/10, nr. 32 129, nr. 3, blz. 44.

## **NOB-commentaar**

Naar aanleiding van een vraag van de fractie van de PvdA wordt hierna ingegaan op het commentaar van de NOB voor zover dit in het voorgaande nog niet aan de orde is geweest.

### *Terbeschikkingstellingsregeling (artikel 3.92 e.v. Wet IB 2001)*

De NOB twijfelt aan de noodzaak van de reparatie naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 15 januari 2010, nr. 08/03923, BNB 2010/100. In dit verband verwijst de NOB naar de IB-ondernemerssfeer waarin de met een ondernemer in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoot niet als ondernemer kwalificeert. In de IB-ondernemerssfeer heeft dit volgens de NOB niet tot bijzondere problemen aanleiding gegeven. Bij een IB-ondernemer is er een duidelijke band tussen het genietende subject en het inkomensbestanddeel. Er is immers een duidelijke link met de te verrichten arbeid. In geval van tbs gaat het veeleer om inkomsten die worden gegenereerd met vermogensbestanddelen. De factor arbeid speelt daarbij (nagenoeg) geen rol. Hierdoor zal manipulatie eerder aan de orde kunnen zijn.

De NOB meent dat misbruik vanwege de wijziging van de tenaamstelling zich in de praktijk niet of nauwelijks zal voordoen. De NOB verzoekt in dit kader om een nadere onderbouwing van de belastingderving van € 10 mln. Als wordt aangeknoopt bij de bestuursbevoegdheid is de tbs-regeling bij gehuwden gemakkelijk te manipuleren. Een wijziging van de bestuursbevoegdheid is immers relatief eenvoudig te realiseren door een wijziging van de tenaamstelling van vermogensbestanddelen. Een dergelijke wijziging van de tenaamstelling kan – zoals de NOB stelt – weliswaar additionele kosten met zich meebrengen. In voorkomende gevallen kunnen de eventuele kosten echter opwegen tegen het voordeel dat behaald kan worden door het tbs-resultaat volledig te laten neerslaan bij één van de echtgenoten met het oog op het behalen van bepaalde progressievoordelen. Overigens zijn aan een wijziging van de tenaamstelling van een schuldvordering geen kosten verbonden.

De geraamde derving van € 10 mln kan als volgt worden toegelicht. Uit aangiftegegevens inkomstenbelasting kan worden afgeleid dat de grondslagverschuiving door de toerekening van tbs-inkomen aan één van de twee echtgenoten in plaats van 50%-50% aan beide echtgenoten naar schatting ongeveer € 100 mln. bedraagt. Vervolgens is verondersteld dat met een dergelijke verschuiving een tariefvoordeel van gemiddeld 10% is gemoeid.

De NOB vraagt zich af waarom alleen de situatie van de in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten wordt gerepareerd en niet de situatie van de ongehuwden en gehuwden op huwelijkse voorwaarden. In geval van samenwonende partners die niet zijn gehuwd en partners die zijn gehuwd op huwelijkse voorwaarden zal een wijziging van de gerechtigheid tot (ter beschikking gestelde) vermogensbestanddelen juridische en economische gevolgen hebben. De economische gevolgen treden niet op indien in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten de bestuursbevoegdheid van vermogensbestanddelen overhevelen van de ene partner naar de andere partner. Beide echtgenoten blijven voor de onverdeelde helft gerechtigd tot de vermogensbestanddelen. Vanwege het ontbreken van deze economische gevolgen is reparatie van het arrest van de Hoge Raad voor in gemeenschap van goederen gehuwde echtgenoten op zijn plaats.

De NOB stelt dat de reparatie van het arrest van de Hoge Raad leidt tot aanvullende regelgeving, hetgeen niet nodig zou zijn als de jurisprudentie

van de Hoge Raad als leidraad zou worden genomen. Ik deel de mening van de NOB dat als ervoor was gekozen om niet de economische gerechtigdheid, maar de bestuursmacht doorslaggevend te laten zijn, de reparatiemaatregel inclusief de aanvullende wetgeving niet nodig zou zijn geweest. Zoals echter is aangegeven in de memorie van toelichting van de Fiscale verzamelwet 2010 is besloten tot reparatie vanwege de ongewenste gevolgen die optreden wanneer het arrest zou worden gevolgd. Hiermee worden manipulatiemogelijkheden voorkomen.

De NOB vraagt om een bevestiging dat de doorschuifregeling van artikel 3.95 van de Wet IB 2001 jo. artikel 3.59 van die wet kan worden toegepast indien een huwelijksgemeenschap wordt omgezet in huwelijkse voorwaarden en een tbs-vermogensbestanddeel wordt toegescheiden aan één van beide echtgenoten. Op grond van het voorgestelde artikel 3.92, vierde lid, van de Wet IB 2001 wordt een aan de bv ter beschikking gesteld vermogensbestanddeel voor de helft aan beide echtgenoten toegerekend indien dit vermogensbestanddeel tot een gemeenschap van goederen behoort. Indien deze gemeenschap wordt opgeheven, bijvoorbeeld door het opstellen van huwelijkse voorwaarden, en het vermogensbestanddeel wordt toegescheiden aan één van de echtgenoten, is sprake van staking van de werkzaamheid bij de andere echtgenoot. Dit betekent in beginsel dat over de stille reserves dient te worden afgerekend. Ik kan echter bevestigen dat de doorschuifregeling van artikel 3.59, tweede lid, van de Wet IB 2001 in een dergelijk geval toepassing vindt.

De NOB merkt op dat bij de nieuwe doorschuifregeling voor boedelmenging van artikel 3.98c van de Wet IB 2001 de voorwaarde wordt gesteld dat de echtgenoot op wie een evenredig deel van een tbs-vermogensbestanddeel overgaat binnenlands belastingplichtig is. Dit gaat naar mening van de NOB te ver omdat het in veel tbs-gevallen gaat om in Nederland gelegen onroerende zaken waarbij volgens internationaal gebruik het heffingsrecht is toegewezen aan de bronstaat Nederland. De NOB geeft een voorbeeld van een buiten Nederland woonachtige dga die een in Nederland gelegen bedrijfspand verhuurt aan zijn in Nederland gevestigde bv en in gemeenschap van goederen huwt met een eveneens in het buitenland woonachtige echtgenoot. Nu Nederland na de boedelmenging in het voorbeeld heffingsbevoegd blijft, bevat de bepaling in deze situatie een overkill door de voorwaarde dat de andere echtgenoot binnenlands belastingplichtig is. Daarom is in de bijgevoegde nota van wijziging een voorstel opgenomen op grond waarvan de genoemde voorwaarde van «binnenlands belastingplichtige» in artikel 3.98c, eerste lid, van de Wet IB 2001, zoals aanvankelijk opgenomen in het wetsvoorstel, vervalt.

De NOB vraagt waarom de voorgestelde reparatie van het arrest van de Hoge Raad beperkt blijft tot de tbs-regeling van artikel 3.92 van de Wet IB 2001 en niet ook geldt voor de tbs-regeling van artikel 3.91 van de Wet IB 2001. De NOB bepleit een zo groot mogelijke gelijkschakeling tussen de tbs-ers in artikel 3.91 van de Wet IB 2001 en tbs-ers in artikel 3.92 van de Wet IB 2001. Getracht is de inbreuk op de jurisprudentie van de Hoge Raad zo beperkt mogelijk te houden en alleen in de meest substantiële gevallen over te gaan tot reparatie. De tbs-regeling van artikel 3.91 van de Wet IB 2001 zal bij in gemeenschap van goederen gehuwden in de praktijk in zijn algemeenheid niet aan de orde zijn (zie ook Beleidsbesluit van 1 december 2008, nr. CPP2008/520M, Stcrt. 243).

De NOB wijst er voorts op dat, doordat artikel 3.91 van de Wet IB 2001 niet wordt aangepast, vreemde effecten kunnen ontstaan bij rechtsvormwijzigingen. De NOB haalt het voorbeeld aan van een vader die in gemeenschap van goederen is gehuwd en die een pand verhuurt of een lening



heeft verstrekt aan de eenmanszaak van hun (meerderjarige) zoon en de vader bestuursbevoegd is met betrekking tot deze ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen. De eenmanszaak van de zoon wordt vervolgens omgezet in een bv. Bij dergelijke rechtsvormwijzigingen kan het voorkomen dat wordt geswitcht van de tbs-regeling van artikel 3.91 van de Wet IB 2001 naar die van artikel 3.92 van de Wet IB 2001 (en vice versa). Het komt de NOB voor dat voor deze beide gevallen in elk geval een doorschuifregeling zou moeten worden gecreëerd. Zoals in een nader rapport aan de Koningin voor een vergelijkbare situatie is opgemerkt, is in deze situatie voor zover het betreft het deel van de tbs dat bij de vader blijft geen doorschuifregeling nodig omdat nog steeds sprake is van een werkzaamheid bij de vader.<sup>1</sup> Daarom leidt de switch van artikel 3.91 naar artikel 3.92 niet tot een eindafrekening. Dit standpunt is daarna ook weergegeven in de nota naar aanleiding van het verslag.<sup>2</sup> Voor het deel van de tbs dat van de vader naar de moeder verschuift, geldt dat in beginsel door de vader moet worden afgerekend over dit deel van de tbs en dat de moeder met dit deel van de tbs verdergaat tegen de waarde in het economische verkeer. Het door de NOB aangehaalde voorbeeld zal zich in de praktijk naar verwachting niet vaak voordoen. In voorkomende gevallen ben ik bereid zonodig met toepassing van de hardheidsclausule tot een bevredigende oplossing te komen ter voorkoming van een afrekenmoment voor zover een tbs van de ene echtgenoot overgaat in een tbs van de andere echtgenoot.

De NOB legt een verband tussen de voorgestelde uitbreiding van de doorschuifregeling in artikel 3.98 van de Wet IB 2001 en de standaardvoorwaarde 10 bij de geruisloze terugkeer van artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969)<sup>3</sup>. De voorgestelde uitbreiding lijkt beperkter dan genoemde standaardvoorwaarde 10. De NOB vraagt om een bevestiging dat artikel 3.98, tweede en derde lid, van de Wet IB 2001 eveneens kan worden toegepast in dergelijke gevallen. Deze vraag kan ik bevestigend beantwoorden. Dit betekent dat deze doorschuifbepaling ook kan worden toegepast in de situatie waarin zowel de belastingplichtige als de echtgenoot die in gemeenschap van goederen zijn gehuwd, de onderneming voortzetten. De echtelieden hebben hierbij een vrije keuze in de onderlinge verhouding van voortzetting. Toepassing van deze regeling brengt met zich dat op verzoek van de belastingplichtige en zijn echtgenoot de daarmee behaalde stakingswinst niet in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van het in het jaar uit de werkzaamheid genoten resultaat voor zover het vermogensbestanddeel onderdeel uit gaat maken van het vermogen van de onderneming die door de echtgenoot wordt voortgezet. In dat geval wordt bij de onderneming van de echtgenoot de boekwaarde van het vermogensbestanddeel in zoverre gesteld op de boekwaarde daarvan bij de werkzaamheid van de belastingplichtige.

De NOB vraagt te bevestigen dat sprake is van het switchen van artikel 3.92 van de Wet IB 2001 naar artikel 3.91 van de Wet IB 2001 in de geschetste situatie met dien verstande dat de echtgenoten op huwelijkse voorwaarden zijn getrouwd en waarbij de niet-voortzettende echtgenoot het pand gaat verhuren aan de onderneming van de belastingplichtige. Meer specifiek vraagt de NOB of het genoemde switchen geen fiscale afrekening tot gevolg heeft. Ik beantwoord deze vraag bevestigend. Voor de omgekeerde situatie waarin het ter beschikking stellen van het pand onder artikel 3.91 van de Wet IB 2001 dient te worden gerangschikt en daarna door de toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 als het ter beschikking stellen in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001, heb ik hiervoor aangegeven dat dit niet tot een fiscaal afrekenmoment leidt. Het geval dat de NOB voorlegt, overgang van de werkzaamheid genoemd in artikel 3.92 van de Wet IB 2001 naar de werkzaamheid zoals verwoord in

<sup>1</sup> Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, A, blz. 16.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27 209, nr. 6, blz. 33.

<sup>3</sup> Besluit 20 februari 2003, nr. CPP2002/3267M.

artikel 3.91 Wet IB 2001, is in feite de omgekeerde situatie en is eveneens aan de orde geweest in het hiervoor aangeduide nader rapport. Deze overgang zal evenmin tot een fiscaal eindafrekenmoment leiden omdat de werkzaamheid wordt voortgezet.

De NOB vraagt of in voorkomende gevallen waarin over de tbs-claim dient te worden afgerekend omdat in de IB-ondernemerssfeer een ander toerekeningsprincipe geldt dan na de onderhavige reparatie voor artikel 3.92 van de Wet IB 2001 op ruimhartige wijze de hardheidsclausule zal worden toegepast. Mocht blijken dat zich in de praktijk onbillijkheden van overwegende aard zouden voordoen vanwege een ander toerekeningsprincipe, dan ben ik uiteraard bereid te bezien of hier met toepassing van de hardheidsclausule een tegemoetkoming kan worden verleend.

De NOB pleit voor een algemene doorschuifregeling in gevallen waarin overgang plaatsvindt van de tbs-sfeer naar de IB-ondernemings sfeer en vice versa. Een dergelijke doorschuifregeling zou bijvoorbeeld nuttig zijn in het geval waarin de ene ongehuwde partner een pand ter beschikking stelt aan de onderneming van de andere ongehuwde partner en beide partners vervolgens gaan huwen in gemeenschap van goederen. Voor deze gevallen bestaat op grond van artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) een faciliteit die onder voorwaarden leidt tot uitstel van betaling. Deze faciliteit is met ingang van 2010 nog versoepeld, doordat de vermogenstoets is vervallen. Het pleidooi van de NOB vormt een interessante gedachte die nog nader zal worden bezien. Een algemene doorschuifregeling voor de overgang van tbs bij de ene echtgenoot naar een onderneming van de andere echtgenoot gaat echter het onderhavige wetsvoorstel te buiten.

De NOB vraagt zich af of de reparatiemaatregel, in elk geval voor toepassing van artikel 3.99a van de Wet IB 2001, geen terugwerkende kracht zou moeten hebben naar 1 januari 2010. In dat geval kan volgens de NOB artikel 3.99a, tweede lid, van de Wet IB 2001 toepassing vinden. De vraag van de NOB ziet op de voor het jaar 2010 geldende doorschuiffaciliteit bij inbreng van een in de zin van artikel 3.92 van de Wet IB 2001 ter beschikking gestelde onroerende zaak in een nv of bv. De door de NOB voorgestelde terugwerkende kracht van de aanpassing van artikel 3.92 van de Wet IB 2001 acht ik echter niet nodig. Zowel als wordt uitgegaan van een 50–50%-toerekening als wordt uitgegaan van de bestuursbevoegdheid, kunnen de echtgenoten een beroep doen op artikel 3.99a, tweede lid, van de Wet IB 2001 (inbreng mede-eigendom) indien zowel de in te brengen onroerende zaak als de uitgereikte aandelen in de huwelijks-gemeenschap vallen. Ook als zou worden aangesloten bij de bestuursbevoegdheid zijn de beide echtgenoten vanwege de goederengemeenschap voor een gelijk deel gerechtigd tot het pand en is sprake van mede-eigendom als genoemd in het tweede lid van artikel 3.99a van de Wet IB 2001.

#### *Invorderingswet 1990*

De NOB onderschrijft de gemaakte keuze om in artikel 25, achtste lid, onderdeel a, van de IW 1990 de regels met betrekking tot de voortzetting van het verleende uitstel van betaling voor de conserverende aanslag gelijk te trekken in het geval van een aandelenfusie, juridische splitsing of juridische fusie. Naar de mening van de NOB had het echter meer voor de hand gelegen om de gelijktrekking te bewerkstelligen door de verwijzing naar artikel 3.55 van de Wet IB 2001 te schrappen. Het kabinet is van mening dat het voor de beoordeling van de vraag of een verleend uitstel in de zin van artikel 25, achtste lid, van de IW 1990 kan worden voortgezet dan wel moet worden beëindigd in het geval van een aandelenfusie,

juridische splitsing of juridische fusie, wel degelijk nodig is om daarbij de voorwaarde te hanteren dat sprake moet zijn van een kwalificerende fusie of splitsing als bedoeld in de artikelen 3.55, 3.56 en 3.57 van de Wet IB 2001 om het uitstel te kunnen voortzetten. De voorwaarden waaronder sprake is van een kwalificerende fusie of splitsing vloeien voort uit de Fusierichtlijn. Alleen bij een kwalificerende fusie of splitsing vindt fiscale facilitering plaats van de voordelen uit vervreemding van aandelen of winstbewijzen. Het kabinet ziet geen reden waarom dat in gevallen waarin de facilitering vorm krijgt door het voortzetten van het uitstel van betaling voor de conserverende aanslag, anders zou moeten zijn. Het kabinet vindt het ook passend de verwijzing naar de artikelen 3.55, 3.56 en 3.57 van de Wet IB 2001 uitdrukkelijk in de wet op te nemen. Met ingang van 1 januari 2010 is de aandelenfusie met de expliciete verwijzing naar artikel 3.55 van de Wet IB 2001 toegevoegd aan artikel 25, achtste lid, onderdeel a, van de IW 1990. Direct daarna is duidelijk geworden dat misverstanden zouden kunnen ontstaan over de bedoeling van de wetgever als het gaat om voortzetting van het verleende uitstel van betaling in het geval van een juridische splitsing of juridische fusie waarvoor wordt verwezen naar artikel 4.16, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001. Om die misverstanden te voorkomen is de verwijzing naar de artikelen 3.56 en 3.57 van de Wet IB 2001 voorgesteld. Het kabinet bevestigt dat als er sprake is van een aandelenfusie, juridische splitsing of juridische fusie die voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 3.55, 3.56 en 3.57 van de Wet IB 2001 het verleende uitstel van betaling kan worden voortgezet. Een verdere verduidelijking van de wettekst zoals voorgesteld door de NOB acht de regering niet nodig omdat met de door de regering voorgestelde tekst niet is mis te verstaan dat voldaan moet worden aan de voorwaarden die in de artikelen 3.55, 3.56 en 3.57 van de Wet IB 2001 worden gesteld.

#### *Doelmatigheidsbepaling loon uit vroegere dienstbetrekking in loonsom*

De door de NOB voorgestelde aanpassing van de door haar toegejuichte doelmatigheidsbepaling omtrent loon uit vroegere dienstbetrekking neemt het kabinet niet over. Aan de doelmatigheidsbepaling ligt de gedachte ten grondslag dat loon uit vroegere dienstbetrekking in beginsel niet tot een grotere vrije ruimte zou mogen leiden van de werknemers die loon uit tegenwoordige dienstbetrekking genieten. Dit zou zonder de in het wetsvoorstel opgenomen maatregel bijvoorbeeld het geval zijn bij een gemeente die ook uitkeringen ingevolge de Wet werk en bijstand verstrekt. Om te voorkomen dat iedere werkgever een splitsing tussen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking en loon uit vroegere dienstbetrekking zou moeten maken, ook in situaties waarin slechts in zeer beperkte mate sprake is van loon uit vroegere dienstbetrekking, is een doelmatigheidsmarge opgenomen. Bij overschrijding van deze marge ligt het dan niet voor de hand om vervolgens wel een splitsing te laten aanbrengen binnen het loon uit vroegere dienstbetrekking zoals de NOB feitelijk voorstelt. Die aanpassing zou immers juist tot een verzwaring van de administratieve lasten leiden. Dat is ongewenst. Bovendien zou het voorstel van de NOB in het geval van de genoemde gemeente betekenen dat alsnog 10% van de verstrekte uitkeringen ingevolge de Wet werk en bijstand tot een vergroting van de vrije ruimte voor de ambtenaren van de gemeente zou leiden. Ook dat kan niet de bedoeling zijn.

#### *Fictieve dienstbetrekking bestuurders beursgenoteerde vennootschappen*

De NOB vraagt waarom de wettelijke bepaling van een fictieve dienstbetrekking voor bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen nodig wordt geacht, in plaats van de gelijkgesteldenregeling van artikel 2c van het UBLB 1965. Met deze maatregel wordt voorgesteld om de huidige rechtspositie van de bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen,

die door de in de Eerste Kamer aanhangige wijziging van artikel 3:132 van het Burgerlijk Wetboek (Kamerstukken 31 763) wordt gewijzigd, voor de loonbelasting te continueren. De gelijkgesteldenregeling van artikel 2c van het UBLB 1965 bereikt niet alle desbetreffende bestuurders. Een bestuurder die bijvoorbeeld één dag in de week voor de beursgenoteerde vennootschap werkt, valt niet onder de genoemde gelijkgesteldenregeling. Zonder specifieke bepaling voor bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen zouden de in het voorbeeld genoemde bestuurders, indien zij geen gebruik maken van de in artikel 4, onderdeel f, van de Wet LB 1964 opgenomen regeling voor opting in , voor de toepassing van de loon- en inkomstenbelasting niet als werknemer worden aangemerkt. Dit is vanuit het oogpunt van gelijke behandeling van bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen die onder de gelijkgesteldenregeling vallen enerzijds en bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen die niet onder die regeling vallen anderzijds onwenselijk, bijvoorbeeld met betrekking tot de regeling voor excessieve beloningen.

Over de vragen van de NOB met betrekking tot de sociale verzekeringen, kan ik, mede namens de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, het volgende mededelen. De minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid overweegt op dit moment nog of bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen ook voor de werknemersverzekeringen in alle gevallen als werknemer moeten worden beschouwd en zo ja, of daarvoor nadere regelgeving gewenst is.

De staatssecretaris van Financiën,  
F. H. H. Weekers