

573

Besluit van 20 december 2007 tot wijziging van enige fiscale Uitvoeringsbesluiten

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 20 november 2007, DB 2007-00630; Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Directe Belastingen, Directie Douane en Verbruiksbelastingen en Directie Internationale Fiscale Zaken;

Gelet op de artikelen 18a, achtste lid, en 34 van de Wet op de loonbelasting 1964, artikel 5 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, artikel 15, eerste lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, de artikelen 8, vijfde lid, 11, eerste lid, aanhef en onderdelen g, 2°, o, 2°, en u, 12, vierde lid, 20, tweede lid, en 33a, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, de artikelen 36, tweede lid, en 36b van de Invorderingswet 1990 en artikel 38, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;

De Raad van State gehoord (advies van 28 november 2007, No. W06.07.0437/III);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2007, DV2007/00928; Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Directe Belastingen, Directie Douane en Verbruiksbelastingen en Directie Internationale Fiscale Zaken;

Hebben goedgevonden en verstaan:

ARTIKEL I

Het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 10aa**, eerste en tweede lid, wordt «€ 9 819» vervangen door «€ 10 097». Voorts wordt «€ 10 864» vervangen door: € 11 172.

B. **Artikel 11**, eerste lid, onderdeel a, komt te luiden:

a. termijnen van lijfrenten, aan een meerderjarige verstrekt door een lichaam dat het levensverzekeringsbedrijf uitoefent, alsmede termijnen als bedoeld in artikel 3.126a, vierde, vijfde en zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001;.

ARTIKEL II

Het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 wordt als volgt gewijzigd:

- A. In **artikel 2** wordt «onderdelen a, d, f, g en h» vervangen door: onderdelen a, e, f en g.
- B. In **artikel 5** wordt «onderdeel e» vervangen door: onderdeel d.
- C. In **artikel 6** wordt «onderdeel e» vervangen door: onderdeel d.
- D. In **artikel 7** wordt «onderdeel e» vervangen door: onderdeel d.

ARTIKEL III

In het Besluit beleggingsinstellingen vervalt **artikel 6**.

ARTIKEL IV

Het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 5b** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het tweede lid komt te luiden:
2. Onder een concern wordt verstaan een vennootschap waarin niet een andere vennootschap het gehele of nagenoeg gehele belang heeft, samen met alle andere vennootschappen waarin zij het gehele of nagenoeg gehele belang heeft. Dit gehele of nagenoeg gehele belang dient vertegenwoordigd te worden door het onmiddellijk of middellijk bezit van aandelen.

2. In het vijfde lid wordt aan de tweede volzin toegevoegd: , alsmede een stichting of vereniging zonder een in aandelen verdeeld kapitaal indien deze stichting of vereniging een overeenkomstige functie vervult als de eerstbedoelde vennootschap in het tweede lid.

B. Na **artikel 6** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 6a

Onder natuurgrond als bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel s, van de wet, wordt verstaan grond bezet met houtopstanden en natuurterreinen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdelen b en d, van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928.

ARTIKEL V

Het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt als volgt gewijzigd:

A. **Artikel 4** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid, eerste volzin, wordt «artikel 10 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992» vervangen door: het bij of krachtens artikel 10, derde en zesde lid, van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 bepaalde.

2. Het tweede lid, slotzin, komt te luiden:

In afwijking hiervan behoort bij levering van gebruikte motorrijtuigen waarvoor op de voet van de in de vorige volzin genoemde wet een vrijstelling of een teruggaaf is verleend, niet tot de vergoeding het bedrag dat ingevolge die wet bij het afstoten van het motorrijtuig moet worden voldaan door de ondernemer die het motorrijtuig levert, met dien verstande dat de eerste volzin van overeenkomstige toepassing is voor zover de belasting voor het motorrijtuig al op een eerder tijdstip is voldaan omdat niet langer aan de voorwaarden van de vrijstelling, onderscheidenlijk de teruggaaf, werd voldaan.

B. In **artikel 9**, eerste lid, vervalt onderdeel c.

C. In **artikel 12**, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, wordt «dat hij de luchtvaartuigen hoofdzakelijk als openbaar vervoermiddel in het internationaal verkeer bezigt of zal bezigen» vervangen door: dat het luchtvaartuigen betreft als bedoeld in de bij de wet behorende tabel II, onderdeel a, post 3.

D. In **artikel 24ba** van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 worden aan het eerste lid, onder vervanging van de punt aan het slot door een puntkomma, twee nieuwe onderdelen toegevoegd, luidende:

d. een in zekerheid gegeven roerende of onroerende zaak dan wel een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen, wordt geleverd aan een ondernemer tot executie van die zekerheid;

e. een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen, wordt geleverd aan een ondernemer op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar.

E. In **artikel 24d**, eerste lid, wordt «waarmee geen rechtsinstrument van gelijke strekking is overeengekomen als bedoeld in artikel 21, lid 2, onder b, van de Zesde Richtlijn» vervangen door: waarmee geen rechtsinstrument inzake wederzijdse bijstand bestaat als bedoeld in artikel 204, lid 1, tweede alinea, van de BTW-richtlijn 2006.

F. In de derde volzin van de **Algemene aantekening** aan het slot van bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt «posten 29 en 33» vervangen door: posten 12, voor zover betrekking hebbend op gehandicapten die beschikken over een indicatiebesluit op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten, 29 en 33.

ARTIKEL VI

Bij inwerkingtreding van artikel I, onderdeel E.8, van het Besluit van 15 december 2005, houdende wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 in verband met een herziening van de vrijstelling voor sociale en culturele prestaties alsmede met een aanpassing op enkele onderdelen (Stb. 687), voor zover betrekking hebbend op de uitzondering die in de derde volzin van de Algemene aantekening aan het slot van bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 is opgenomen met betrekking tot de posten 9, 13 en 23 van onderdeel b, komt de aanduiding van de posten in de derde volzin van de Algemene aantekening te luiden als volgt: posten 9, 12, voor zover betrekking hebbend op gehandicapten die beschikken over een indicatiebesluit op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten, 13, 23, 29 en 33.

ARTIKEL VII

Het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 1** wordt «de artikelen 28 en 36» vervangen door: de artikelen 28, 36 en 36b.

B. In **artikel 7**, eerste lid, wordt de zinsnede «na de dag waarop ingevolge artikel 19 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan» vervangen door: na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen of voldaan ingevolge artikel 19 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, artikel 37, tweede, derde of vierde lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag of artikel 21 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten.

C. Na **artikel 7** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 7a

1. De mededeling bedoeld in artikel 36b, tweede lid, in verbinding met artikel 36, tweede lid, van de wet wordt gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop ingevolge de in artikel 49, eerste lid, tweede volzin, bedoelde beschikking de aansprakelijkheidsschuld had moeten zijn voldaan.

2. Bij de mededeling wordt inzicht gegeven in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de aansprakelijkheidsschuld niet is voldaan.

D. In **artikel 8** wordt «bedoeld in artikel 7» vervangen door: bedoeld in artikel 7 of artikel 7a.

ARTIKEL VIII

Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 9**, zevende lid, wordt «35/50 deel» vervangen door: 24/46 deel.

B. **Artikel 24**, zesde lid, komt te luiden:

6. Onder noemerinkomen wordt verstaan het belastbare inkomen uit sparen en beleggen.

C. Na **artikel 36** wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 36a. Verrekening buitenlandse belasting op royalty's. Octrooibox.

1. In afwijking in zoverre van artikel 36, eerste lid, wordt aan een binnenlandse belastingplichtige, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van vennootschapsbelasting verleend voor royalty's waarop artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van toepassing is, indien:

a. de schuldenaar van de royalty's in een ontwikkelingsland woont of gevestigd is, en

b. de royalty's zijn onderworpen aan een belasting naar de winst die vanwege dat land, al dan niet aan de bron, wordt geheven.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting;

b. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als 10/H deel van het bedrag van de in dat jaar volgens het eerste lid in aanmerking te nemen voordelen staat tot de noemerwinst. Daarbij staat H voor het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, geldend voor het jaar waarin het voordeel is genoten.

3. Bij de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, worden royalty's verminderd met de daarop rechtstreeks drukkende kosten.

4. Artikel 16 en artikel 33, vierde lid, zijn van overeenkomstige toepassing.

5. De vermindering volgens dit artikel bedraagt, met inachtneming van de vermindering volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting en volgens de artikelen 33 en 36, ten hoogste het bedrag aan verschuldigde vennootschapsbelasting.

D. **Artikel 37** komt te luiden:

Artikel 37. Voortwenteling niet verrekenende belasting dividenden, interest en royalty's

Het bedrag van de in een jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting als bedoeld in artikel 36 en artikel 36a dat door de toepassing van artikel 36, tweede lid, onderdeel b, of zesde lid, onderscheidenlijk door de toepassing van artikel 36a, tweede lid, onderdeel b, of vijfde lid, niet leidt tot een vermindering van vennootschapsbelasting over dat jaar, wordt aangemerkt als vanwege andere Mogendheden geheven belasting van het daaropvolgende jaar. Deze voortwenteling vindt alleen plaats indien het naar het volgende jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

E. In **artikel 39**, vijfde lid, wordt «de artikelen 33 en 36,» vervangen door: de artikelen 33, 36 en 36a,.

ARTIKEL IX

De wijziging ingevolge artikel III vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2008.

ARTIKEL X

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2008 met uitzondering van artikel V, onderdeel C, dat met ingang van 1 januari 2009 in werking treedt.

2. Artikel VIII, onderdelen A, C, D en E, werkt terug tot en met 1 januari 2007.

Het advies van de Raad van State is openbaar gemaakt door terinzagelegging bij het Ministerie van Financiën.

Tevens zal het advies met de daarbij ter inzage gelegde stukken worden opgenomen in het bijvoegsel bij de Staatscourant van 8 januari 2008, nr. 5.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 20 december 2007

Beatrix

De Staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager

Uitgegeven de *achtentwintigste* december 2007

De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin

NOTA VAN TOELICHTING

Algemeen

In dit verzamelbesluit zijn de wijzigingen opgenomen in de uitvoeringsbesluiten op fiscaal terrein die het gevolg zijn van het Belastingplan 2008 (Kamerstukken II 2007/08, 31 205), de Overige fiscale maatregelen 2008 (Kamerstukken II 2007/08, 31 206), de Wet werken aan winst (Stb. 2006, 631), de wet van de leden Depla en Blok houdende wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en van enige andere wetten inzake fiscale facilitering banksparen ten behoeve van pensioenopbouw of aflossing eigenwoningschuld (Kamerstukken II 2006/07, 30 432), aanpassing aan de BTW-Richtlijn 2006/112 en de Wet Versterking fiscale rechtshandhaving (Stb. 2007, 376).

In de omzetbelasting worden twee nieuwe verleggingsregelingen opgenomen. Het gaat om verleggingen van de belastingschuld bij executieverkopen op last van zekerheidsgerechtigden en bij executieverkopen op last van schuldeisers in het bezit van een executoriale titel.

In de omzetbelasting wordt bovendien de vrijstelling voor schooladministratiekantoren ingetrokken, omdat niet langer aan de wettelijke voorwaarden hiervoor wordt voldaan. Ook worden enkele toezeggingen bij beleidsbesluiten op het terrein van de omzetbelasting gecodificeerd en aanpassingen gedaan overeenkomstig de rechtspraak.

Verder worden enkele technische correcties aangebracht. Hierna worden de wijzigingen per uitvoeringsbesluit toegelicht.

Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965

De aanpassingen in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 hangen onder andere samen met de wet van de leden Depla en Blok houdende wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en van enige andere wetten inzake fiscale facilitering banksparen ten behoeve van pensioenopbouw of aflossing eigenwoningschuld (Kamerstukken II 2006/07, 30 432). Als gevolg van de aanpassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 zijn de termijnen, bedoeld in artikel 3.126a, vierde, vijfde en zesde lid, van de Wet IB 2001 met ingang van 1 januari 2008 onderworpen aan de heffing van loonbelasting.

Daarnaast worden de bedragen uit artikel 10aa van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 geïndexeerd aan de hand van de ontwikkeling van de hoogte van de AOW.

Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971

Via het Belastingplan 2008 is de vrijstelling voor woningcorporaties komen te vervallen. In verband daarmee is ook de vrijstelling voor gelijkgestelden (stadsherstellichamen) komen te vervallen.

Besluit beleggingsinstellingen

De wijziging van het Besluit beleggingsinstellingen hangt samen met de wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965 via de Overige fiscale maatregelen 2008.

Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer

De wijzigingen van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer hangen samen met de wijzigingen van de Wet op belastingen van rechtsverkeer die voortvloeien uit het Belastingplan 2008 en de Overige fiscale maatregelen 2008. Deze zien op de natuurgrondvrijstelling en de vrijstelling bij interne reorganisaties.

Naast technische aanpassingen die in het artikelsgewijze gedeelte worden toegelicht, bevat het onderhavige besluit de invoering van twee nieuwe en aanvullende verleggingsregelingen in de omzetbelasting. Het gaat om verleggingen van de belastingschuld bij executieverkopen op last van zekerheidsgerechtigden en bij executieverkopen op last van schuldeisers in het bezit van een executoriale titel.

De Belastingdienst wordt regelmatig geconfronteerd met de situatie waarin inning van verschuldigde omzetbelasting niet mogelijk is ingeval goederen zijn geleverd in verband met een op die goederen gevestigd zekerheidsrecht of in verband met een daarop gelegd executoriaal beslag terwijl deze omzetbelasting wel kan worden afgetrokken door de afnemer. Een en ander vloeit voort uit het zogenaamde Rentekas-arrest (HR 6 mei 1983, nr. 12 130, BNB 1984/85). In dat arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat in geval van verkoop van een met hypotheek bezwaarde zaak, de opbrengst van de bezwaarde zaak mede omvat het gedeelte van het door de koper betaalde bedrag dat betrekking heeft op de door de verkoper verschuldigde omzetbelasting, zodat de hypotheekhouder zich ook op dat deel kan verhalen. Voor executoriale verkopen door een pandhouder is door het Hof Leeuwarden in dezelfde zin geoordeeld (arrest van 29 mei 2002, nr. 0000137, VN 2002/39.30). Algemeen wordt aangenomen dat deze lijn ook geldt in geval van executoriale verkoop op last van beslagleggende schuldeisers.

De leverancier van de goederen (de executieschuldenaar/belasting-schuldige) is meestal niet in staat de verschuldigde omzetbelasting te voldoen. Dit betekent dat in voormelde situaties de schatkist een nadeel lijdt ten gunste van de executerende schuldeisers. In dit verband wordt wel gesproken van het weglekken van omzetbelasting. De verliezen aan belastingopbrengsten die met een en ander gepaard gaan zijn aanzienlijk.

Voor de achterstelling van de fiscus ten opzichte van de executerende schuldeisers bestaat geen enkele rechtvaardiging. Er is geen reden waarom laatstgenoemden zich voor hun vorderingen bij voorrang boven de fiscus moeten verhalen op de omzetbelastingcomponent van de verkoopopbrengst van geëxecuteerde goederen. Bovendien is te bedenken dat de executerende schuldeisers ten tijde van het ontstaan van hun vorderingen doorgaans geen risico hebben genomen voor de omzetbelasting omdat door de onmiddellijke aftrek van voorbelasting voorraden, investeringen e.d. zich meestal belastingvrij bij de debiteuren/ondernemers bevinden. Ook om die reden ligt het voor de hand om bij executoriale verkopen de omzetbelasting buiten de executieopbrengst te houden.

Een goed middel om het weglekken van omzetbelasting te voorkomen is de invoering van een verleggingsregeling. Door de verleggingsregeling wordt de heffing van de omzetbelasting verlegd van de ondernemer die een belaste prestatie verricht naar de afnemer van die prestatie. Deze laatste kan – wanneer hij een belaste ondernemer is – de aldus verschuldigd geworden belasting in aftrek brengen op dezelfde aangifte waarin hij die belasting aangeeft, zodat per saldo over de desbetreffende prestaties geen omzetbelasting wordt geheven. De toepassing van de verleggingsregeling betekent een vereenvoudiging van de heffing en voorkomt dat de presterende ondernemer de belasting niet voldoet, terwijl de ondernemer die de prestatie afneemt deze wel afrekt.

Het onderhavige besluit bevat de invoering van verleggingen van de belastingschuld bij executieverkopen op last van zekerheidsgerechtigden en bij executieverkopen op last van schuldeisers in het bezit van een executoriale titel. Deze verleggingsregelingen zijn gebaseerd op artikel 199, eerste lid, onderdelen e en g, van BTW-Richtlijn 2006/112. Voor de onder de nieuwe verleggingsregelingen vallende prestaties wordt daarmee de heffing van omzetbelasting verzekerd door de betaling en de

af trek van belasting in één hand te leggen, te weten die van de koper. Met deze verleggingsregelingen van de belastingschuld naar de afnemer, welke regelingen zowel binnen als buiten een faillissementsituatie van toepassing zijn, wordt voorts een uitholling van de fiscale preferentie voorkomen en wordt de positie van de Belastingdienst ten opzichte van de zekerheidsgerechtigden hersteld.

Daarnaast zijn enkele andere maatregelen getroffen. In de eerste plaats is de toezegging bij beleidsbesluit op het gebied van de vrijstelling voor niet-winstbeogende dagverblijven voor gehandicapten geformaliseerd. In de tweede plaats vervalt de vrijstelling van omzetbelasting voor samenwerkingsverbanden van onderwijsinstellingen voor het verzorgen van de administratie van hun leden. Nu onderwijsinstellingen het verzorgen van hun administratie inmiddels in ruime mate ook toevertrouwen aan commerciële bureaus, wordt aan de wettelijke voorwaarde van het niet verstoren van concurrentieverhoudingen niet langer voldaan en is er aanleiding de vrijstelling van artikel 9, eerste lid, onderdeel c, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 te laten vervallen. Tevens komt daarmee een einde aan de praktische problemen waarmee schooladministratiekantoren te kampen hebben bij het aanbrengen van een splitsing tussen de van BTW vrijgestelde prestaties en de prestaties die nu al BTW-plichtig zijn. Ten slotte wordt ter zake van de samenloop van de heffing van omzetbelasting en de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: Wet BPM) een aantal redactionele wijzigingen in artikel 4 van het besluit voorgesteld.

Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990

Het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 is aangepast aan artikel 36b van de Invorderingswet 1990. Artikel 36b van de Invorderingswet 1990 vloeit voort uit de wet van 27 september 2007, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving) (Stb. 2007, 376) en voorziet in een een uitbreiding van de bestuurdersaansprakelijkheid tot aansprakelijkheidsschulden van rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen. Bij betalingsonmacht is het lichaam gehouden hiervan mededeling te doen aan de ontvanger. Artikel 7a van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 regelt de termijn waarbinnen de mededeling moet worden gedaan. Daarnaast zijn enkele verwijzingen aangepast.

Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna Bvdb 2001) is aangepast in verband met de Wet werken aan winst. De belangrijkste wijziging die hieruit voortvloeit is het opnemen van voorkomingsregels in verband met de introductie van de octrooibox. In afwachting van de goedkeuring van de Commissie onder de staatssteunprocedure over de rentebox, wordt het opnemen van de regels voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting op rente-inkomsten die in de rentebox vallen, tot nader order uitgesteld. Voorts is in de memorie van toelichting bij de introductie van het gewijzigde deelnemingsregime aangegeven dat onderzocht zal worden of het systeem van de verrekening van buitenlandse belasting bij passieve winst uit buitenlandse onderneming overeenkomstig wordt aangepast. Dit onderzoek is nog gaande. Verwacht wordt dat het Bvdb 2001 op dit punt volgend jaar via een wijzigingsbesluit zal worden aangepast.

Daarnaast is van de gelegenheid gebruik gemaakt om een omissie in het Bvdb 2001 recht te zetten. Het gaat daarbij om de wijze waarop in de voorkomingsbreuk rekening wordt gehouden met de schuldendrempel

voor de berekening van de vermindering van belasting bij buitenlands voordeel uit sparen en beleggen. Ten slotte is een aantal technische wijzigingen aangebracht in het Bvdb 2001. Het gaat hierbij onder meer om een aanpassing die voortvloeit uit een wijziging in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

EU-aspecten

De invoering van de verleggingsregelingen in de omzetbelasting voor leveringen ingevolge executoriale verkopen op last van zekerheids-gerechtigden dan wel beslagleggende schuldeisers is mogelijk geworden door de vaststelling op 24 juli 2006 van de Richtlijn¹ van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG² wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van de belasting-fraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatie-beschikkingen. Wat het toepassingsbereik van de onderhavige verleggingsregelingen betreft is gekozen voor toepassing in alle gevallen van executoriale verkopen waarvoor de genoemde richtlijn (thans de BTW-Richtlijn 2006/112)³ zulks mogelijk maakt, zij het dat de regeling is beperkt tot afnemers/ondernemers. Voor al die gevallen wordt daarmee een vereenvoudiging van de heffing bereikt en wordt voorkomen dat de presterende ondernemer de belasting niet voldoet, terwijl de ondernemer die de prestatie afneemt, deze belasting wel aftrekt.

Budgettaire aspecten, administratieve lasten en uitvoeringskosten

De effecten van de voorgestelde wijzigingen zijn voorzover van toepassing al meegenomen in het wetsvoorstel dat heeft geleid tot deze wijzigingen.

Aan de invoering van de twee nieuwe verleggingsregelingen in de omzetbelasting is een budgettaire opbrengst van € 70 miljoen op jaarbasis verbonden. De invoering van deze verleggingsregelingen bevat de dekking voor het in de tweede nota van wijziging op het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2008 opgenomen voorstel de octrooibox uit te breiden met immateriële activa waarvoor geen octrooi is verleend maar die wel zijn voortgekomen uit een S&O-project.

Het vervallen van de vrijstelling voor schooladministratiekantoren brengt een meeropbrengst mee van € 4,5 mln. Tegenover deze laatste meeropbrengst staan uitgaven ter compensatie van het nadeel voor onderwijsinstellingen als gevolg van het vervallen van de huidige vrijstelling.

De effecten op de administratieve lasten die samenhangen met de in de inleiding aangehaalde wetswijzigingen zijn reeds toegelicht in de memories van toelichtingen op die wetswijzigingen. Het gaat daarbij om maatregelen die wat betreft administratieve lasten en nalevingskosten bedrijfsleven zijn beschreven als op p.m. te stellen posten of posten die pas later kunnen worden geconcretiseerd. Met betrekking tot de overige in dit besluit opgenomen wijzigingen zijn de effecten op de administratieve lasten verwaarloosbaar. De uitvoeringskosten van de Belastingdienst wijzigen niet door de wijzigingen in de uitvoeringsbesluiten.

Artikelsgewijs

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 10aa van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

In artikel 10aa van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 zijn bedragen opgenomen voor de berekening van de minimaal in aanmerking te nemen AOW-inbouw in een pensioenregeling in gevallen waarin een

¹ 2006/69/EG, Pb EU van 12 augustus 2006, nr. L 221.

² Pb EG van 13 juni 1977, nr. L 145 (de zogeheten Zesde BTW-richtlijn).

³ Pb EG van 11 december 2006, nr. L 347.

lager opbouwpercentage per dienstjaar wordt gehanteerd dan is toegestaan op grond van artikel 18a, eerste tot en met derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Deze bedragen worden jaarlijks geïndexeerd aan de hand van de ontwikkeling van de hoogte van de AOW. De nieuwe bedragen zijn berekend door de bedragen van 2007 te vermenigvuldigen met de verhouding tussen het in 2008 geldende AOW-bedrag en het in 2007 geldende AOW-bedrag.

Artikel I, onderdeel B (artikel 11 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

Met artikel I, onderdeel E, van de wet van de leden Depla en Blok, houdende wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en van enige andere wetten inzake fiscale facilitering banksparen ten behoeve van pensioenopbouw of aflossing eigenwoningsschuld (Kamerstukken II 2006/07, 30 432), is artikel 3.126a van de Wet IB 2001 ingevoerd. Op grond van artikel 3.126a, achtste lid, van de Wet IB 2001 worden ook voor de toepassing van de Wet op de loonbelasting 1964 en de daarop berustende bepalingen de termijnen, bedoeld in het vierde lid, vijfde lid en zesde lid van het genoemde artikel, gelijkgesteld met periodieke uitkeringen en verstrekkingen. Zoals blijkt uit de bijbehorende memorie van toelichting (Kamerstukken II 2006/07, 30 432, nr. 6, blz. 7) is die gelijkstelling onder andere van belang voor de toepassing van artikel 34 van de Wet op de loonbelasting 1964, op grond waarvan als gevolg van deze gelijkstelling bij algemene maatregel van bestuur regels kunnen worden gesteld op basis waarvan loonbelasting wordt ingehouden op de genoemde termijnen. Door de aanpassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 wordt van deze mogelijkheid gebruikgemaakt. Een aanpassing van de genoemde bepaling was nodig, omdat de genoemde termijnen ingevolge artikel 1.7 van de Wet IB 2001 weliswaar onder het begrip termijnen van lijfrenten vallen, maar niet worden verstrekt door een lichaam dat het levensverzekeringsbedrijf uitoefent. Bovendien geldt niet de beperking tot aan meerderjarigen verstrekte termijnen. Het ligt in het voornemen de laatstgenoemde beperking per 1 januari 2009 ook te laten vervallen voor termijnen van lijfrenten die worden verstrekt door een lichaam dat het levensverzekeringsbedrijf uitoefent. Onder meer in verband met een aanpassing van de administratieve systemen kan die wijziging niet reeds per 1 januari 2008 worden gerealiseerd.

Artikel II

Artikel II, onderdelen A tot en met D (Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971)

De wijziging van de artikelen 2, 5, 6 en 7 van het Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 zijn een gevolg van het bij het Belastingplan 2008 vervallen van artikel 5, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de daarmee gepaard gaande verlettering van dat artikel 5.

Artikel III

Artikel III (artikel 6 van het Besluit beleggingsinstellingen)

In verband met de introductie van een afdrachtvermindering dividendbelasting voor beleggingsinstellingen (artikel 11a van de Wet op de dividendbelasting 1965) via Overige fiscale maatregelen 2008 kan de regeling inzake tegemoetkoming voor buitenlandse bronheffingen komen te vervallen.

Artikel IV, onderdeel A (artikel 5b Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer)

In het verlengde van de aanpassingen in artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer met het oog op constructiebestrijding is artikel 5b, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer aangepast. Om te kunnen spreken van een concern is het daadwerkelijke belang in een vennootschap van doorslaggevende aard. Dit belang dient echter wel vertegenwoordigd te worden door het onmiddellijk of middellijk bezit van aandelen. Door aan te sluiten bij het belang wordt voorkomen dat door het gebruikmaken van bepaalde constructies in juridisch opzicht een concern ontstaat zonder dat hier ook in economisch opzicht sprake van is.

Voorbeeld

Een onderneming (BV 1) wil een onroerende zaak kopen van een andere onderneming (BV 2). In het geval BV 1 de onroerende zaak direct aankoopt is BV 1 overdrachtsbelasting verschuldigd. In de praktijk zijn constructies gesignaleerd waarbij men de heffing van overdrachtsbelasting tracht te ontgaan door gebruik te maken van de interne reorganisatie vrijstelling van artikel 5b van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. Hiertoe richten BV 1 en BV 2 een dochtermaatschappij (BV-dochter) op.

BV 1 verkrijgt 10% van de aandelen en BV 2 verkrijgt 90% van de aandelen in BV-dochter. De aandelen die BV 1 verkrijgt zijn gewone aandelen (type A), deze vertegenwoordigen de volledige zeggenschap en geven recht op de volledige waardeontwikkeling van de vennootschap. De aandelen van BV 2 geven slechts recht op 5% vergoeding over het ter beschikking gestelde kapitaal (type B).

Doordat 90% van het geplaatste aandelenkapitaal in BV-dochter in het bezit is van BV 2 is sprake van een concern tussen BV 2 en BV-dochter. Aangezien verkrijgingen van onroerende zaken binnen concern – met toepassing van de interne reorganisatievrijstelling en onder voorwaarden – zonder heffing van overdrachtsbelasting plaats kunnen vinden, kan in casu de onroerende zaak van BV 2 zonder heffing van overdrachtsbelasting overgedragen worden aan BV-dochter.

BV 1 heeft – middels zijn 10% gewone aandelenbezit in BV-dochter – het daadwerkelijke belang in de onroerende zaak, zonder hier overdrachtsbelasting over verschuldigd te zijn.

Door de wijziging in artikel 5b werkt het voorbeeld als volgt uit. De aandelen van het type A vertegenwoordigen het gehele belang in de dochter. De aandelen van het type B kunnen economisch gelijk worden gesteld met een geldlening. De wijziging leidt er toe dat de verkrijging van de onroerende zaken door BV-dochter van BV 2 belast is met overdrachtsbelasting, omdat er geen sprake is van een concern bestaande uit BV2 en BV dochter.

De wijziging opgenomen in het tweede lid van dit onderdeel A vloeit voort uit de Tweede Kamerbehandeling van het Belastingplan 2008/Overige Fiscale Maatregelen 2008, waarbij de stichting aan de top van een concern in relatie tot de zogenoemde interne reorganisatievrijstelling in de overdrachtsbelasting aan de orde geweest is. De aanpassing in het vijfde lid van artikel 5b van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer strekt ertoe de interne reorganisatievrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de wet geschikt te maken voor gebruik door stichtingen en verenigingen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal die fungeren als de top van een concern. Door deze wijziging is het mogelijk voor dergelijke stichtingen en verenigingen onroerende zaken vrij van overdrachtsbelasting te verkrijgen van en te vervreemden aan vennootschappen die deel uitmaken van het concern. Ook kunnen vennootschappen die tot het concern van de stichting of

vereniging behoren vrijgesteld onroerende zaken verkrijgen van andere tot dat concern behorende vennootschappen. Dit alles uiteraard onder de in artikel 5b opgenomen voorwaarden. Het besluit van 26 juni 2007, nr. CPP2007/265M waarin goedkeurend beleid is opgenomen voor bepaalde overdrachten van onroerende zaken binnen concernverband waarbij een stichting of vereniging als top fungeert, heeft door deze aanpassing zijn belang verloren en wordt ingetrokken.

Artikel IV, onderdeel B (artikel 6a Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer)

Het nieuwe artikel 6a van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer geeft aan wat onder grond bezet met houtopstanden en natuurterreinen als bedoeld in de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel s, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer verstaan moet worden. Hiervoor wordt aangesloten bij hetgeen bedoeld is in artikel 1, eerste lid, onderdelen b en d, van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928. Onder natuurgrond wordt aldus verstaan:

- natuurgrond bezet met houtopstanden niet zijnde kweekgoed, kerstboomteelten, laagstamboomgaarden of snijgrienden;
- heidevelden, hoogvenen, laagveenmoerassen, zandverstuivingen, duinterreinen, kwelders, sluffers, schorren, gorzen, slikken, groene stranden, rietlanden, ruigten, struwelen, moerassen, vennen, poelen, beken, kleine rivieren, wielen, afgesloten rivierlopen, krekens, bronnen en sprengen, voor zover deze gronden niet in gebruik zijn als landbouwgrond;
- kalkgraslanden, bloemrijke graslanden van het heuvelland, van het zand- en het veengebied, of van het rivieren- en zeekeleigebied, natte schraalgraslanden, dotterbloemgraslanden van beekdalen, of van veen- en kleigebieden, natte matig voedselrijke graslanden, droge schraalgraslanden van de hogere gronden, droge kalkarme duingraslanden, droge kalkrijke duingraslanden en binnendijkse zilte graslanden, voor zover deze gronden slechts in gebruik zijn voor begrazing of als hooiland en begroeid zijn met voor deze graslanden kenmerkende vegetatietypen.

De vrijstelling geldt indien tevens voldaan is aan de in artikel 15, eerste lid, onderdeel s, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer neergelegde overige voorwaarden.

Artikel V

Artikel V, onderdeel A (artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

De wijziging van artikel 4, eerste lid, houdt verband met wijzigingen in artikel 10 van de Wet BPM die zijn ingegaan per 1 februari 2007. Deze wijzigingen brengen mee dat de algemene verwijzing naar artikel 10 van de Wet BPM moet worden vervangen door een specifieke verwijzing naar twee leden van dat artikel en een daarop rustende bepaling (artikel 8, vijfde lid, van de Uitvoeringsregeling BPM).

Artikel 4, tweede lid, is gebaseerd op het vijfde lid, onderdeel d, van artikel 8 van de Wet op de omzetbelasting 1968 en heeft betrekking op de samenloop van de heffing van omzetbelasting en de heffing van BPM. De BPM is een belasting die met betrekking tot een personenauto of een motorrijwiel wordt geheven bij de eerste registratie van het desbetreffende voertuig in het kentekenregister. Vanwege het karakter van de BPM wordt over het bedrag aan BPM geen omzetbelasting geheven. Ook bij wederverkoop van een gebruikte personenauto of een gebruikt motorrijwiel is het niet de bedoeling dat omzetbelasting wordt geheven over het deel BPM dat begrepen is in de verkoopprijs. Daarom is in artikel 8, vijfde lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet op de omzetbelasting 1968 bepaald dat bij algemene maatregel van bestuur kan worden bepaald in hoeverre bij levering van gebruikte personenauto's en motorrijwielen de

vergoeding wordt verminderd met de ter zake van het voertuig geheven BPM. Ook is daarbij bepaald dat, met inachtneming van de bepalingen van de Wet BPM, regels kunnen worden gesteld voor het vaststellen van het bedrag van die vermindering.

Die regels zijn opgenomen in artikel 4, tweede lid. Daarbij wordt verwezen naar een aantal specifieke bepalingen van de Wet BPM en naar de systematiek van de wetgeving op het gebied van de BPM in specifieke situaties waarbij een vrijstelling, een teruggaaf of het alsnog voldoen van BPM aan de orde is.

De redactie van artikel 4, tweede lid, sluit niet meer aan op inmiddels in de Wet BPM en daarop gebaseerde regelgeving aangebrachte wijzigingen. Daarom strekt dit onderdeel ertoe de redactie van genoemd tweede lid te wijzigen teneinde die aansluiting weer te herstellen. De vermindering voor gebruikte auto's wordt dus vastgesteld aan de hand van de forfaitaire afschrijvingslijn voor motorrijtuigen, zoals vastgesteld ingevolge artikel 10, derde en zesde lid, van de Wet BPM. Voor bestelauto's is de afschrijving ingevolge artikel 10, derde lid, na 5 jaar dus 100%. In overige gevallen geldt de forfaitaire afschrijving zoals die ingevolge artikel 10, zesde lid, is opgenomen in artikel 8, vijfde lid, van de Uitvoeringsregeling BPM.

Artikel V, onderdeel B (artikel 9 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

Deze in het algemeen deel toegelichte bepaling strekt ertoe de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden van onderwijsinstellingen voor het verzorgen van de administratie van hun leden te laten vervallen.

Artikel V, onderdeel C (artikel 12 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

Dit onderdeel strekt ertoe de regeling voor het aantonen van de aanspraak op toepassing van het zogenoemde nultarief voor prestaties ten aanzien van luchtvaartuigen aan te passen aan een wijziging van bepalingen terzake in de wet. Op grond van artikel 9, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 juncto de bij die wet behorende Tabel II, onderdeel a, post 3, is een tarief van nihil (het zogenoemde nultarief) in de gewijzigde redactie van toepassing op prestaties ten aanzien van luchtvaartuigen welke worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer toeleggen.

In artikel 12 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 worden voorwaarden gesteld met betrekking tot de toepasselijkheid van en de aanspraak op toepassing van dat nultarief. Dat moet uit boeken en bescheiden blijken. Wat betreft de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van luchtvaartuigen, en voor diensten die ten aanzien van die vaartuigen worden verricht, is daarvoor – op grond van het tweede lid – ook een verklaring vereist van de afnemer van de luchtvaartuigen of van die diensten.

De thans voorgestelde wijziging strekt ertoe dat die verklaring geheel aansluit op de nieuwe gewijzigde redactie ten aanzien van voor de toepassing van het nultarief in aanmerking komende luchtvaartuigen in genoemde bij de Wet op de omzetbelasting 1968 behorende Tabel II, onderdeel a, post 3.

Artikel V, onderdeel D (artikel 24ba van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

De twee nieuwe onderdelen d en e van het eerste lid van artikel 24 ba bevatten nieuwe verleggingsregelingen in de omzetbelasting. In onderdeel d een verleggingsregeling voor de levering van een in zekerheid (pand, hypotheek) gegeven roerende of onroerende zaak (dan wel een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen) tot executie

van die zekerheid. In onderdeel e een verleggingsregeling voor de levering van een onroerende zaak (dan wel een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen) op grond van een executoriale titel. De verleggingsregeling is overigens ook van toepassing in het geval van de in de rechtspraak ontwikkelde figuur van oneigenlijke lossing van hypotheccair verbonden zaken en verpande zaken.

De regeling geldt, hoewel de communautaire regelgeving meer ruimte biedt, alleen voor prestaties aan ondernemers. Mede om praktische redenen wordt er voorsnog van afgezien in gevallen waarbij particulieren en andere niet-ondernemers vanwege de verlegging in de heffing te betrekken. Naar verwachting is met de regeling zoals deze thans is vormgegeven de in het algemeen deel van de toelichting geschetste problematiek feitelijk ondervangen. Dit voorkomt tevens dat particulieren en niet-ondernemers, onbekend met de ter zake geldende procedures en verplichtingen, incidenteel aangifte omzetbelasting moeten doen en dat van de belastingdienst ter zake onevenredige controle-inspanningen worden gevraagd.

Via het bestaande tweede lid van artikel 24ba is artikel 24, zesde en achtste lid, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 van overeenkomstige toepassing op de nieuwe onderdelen d en e. Op grond van het zesde lid moet op de uit te reiken factuur worden vermeld: omzetbelasting verlegd. Op basis van het achtste lid is er in artikel 25a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 in voorzien dat het ingevolge de verleggingsregeling door de afnemer van de prestatie verschuldigde bedrag niet van invloed is op de hoogte van de vermindering van belasting die kleine ondernemers kunnen krijgen op de voet van artikel 25 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (kleine-ondernemersregeling).

Artikel V, onderdeel E (artikel 24d, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

In verband met de intrekking van de Zesde Richtlijn is de verwijzing in artikel 24d, eerste lid, naar die richtlijn vervangen door een verwijzing naar artikel 204, lid 1, van de BTW-richtlijn 2006. Dit betreft een redactionele aanpassing die geen inhoudelijke gevolgen heeft.

Artikel V, onderdeel F (Bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, Algemene aantekening)

De vrijstelling voor dagverblijven voor gehandicapten is als vrijstelling voor prestaties van sociale of culturele aard via artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en artikel 7, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 opgenomen in post 12 van onderdeel b van bijlage B behorende bij dit besluit. De Algemene aantekening aan het slot van bijlage B bevat in de derde volzin de voor de toepassing van de sociaal/culturele vrijstelling gebruikelijke voorwaarde van het niet winst mogen beogen door de presterende ondernemer. Door in die derde volzin een uitzondering op te nemen voor post 12, althans voor zover die post betrekking heeft op gehandicapten die beschikken over een indicatiebesluit op grond van de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten, wordt bewerkstelligd dat ook winstbeogende dagverblijven op dit punt de vrijstelling deelachtig worden.

Artikel VI

Artikel VI (artikel I, onderdeel E.8, derde volzin, van het Besluit van 15 december 2005)

De tekst van artikel I, onderdeel E.8, derde volzin, van het Besluit van 15 december 2005, houdende wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 in verband met een herziening van de vrijstelling voor sociale en culturele prestaties alsmede met een aanpassing op enkele onderdelen (Stb. 687) is nog niet in werking getreden voor zover

het gaat om de posten 9, 13 en 23 (artikel III, onderdeel c, van dat besluit). Bij de inwerkingtreding moet de tekst van de Algemene aantekening nog in overeenstemming worden gebracht met de in artikel V, onderdeel F, van het onderhavige wijzigingsbesluit opgenomen maatregel met betrekking tot post b.12 van bijlage B behorende bij het Uitvoeringsbesluit omzettebelasting 1968. Dit artikel strekt hiertoe.

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A (artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990)

In artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 is aan de opsomming toegevoegd artikel 36b van de Invorderingswet 1990, dat in die wet is opgenomen ingevolge de Wet van 27 september 2007, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving) (Stb. 2007, 376). In artikel 36b, tweede lid, is bepaald dat artikel 36, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 van overeenkomstige toepassing is; daarmee is ook van overeenkomstige toepassing de in dat lid opgenomen delegatiebevoegdheid. Van die bevoegdheid is gebruik gemaakt voor het nieuwe artikel 7a van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990.

Artikel VII, onderdeel B (artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990)

Artikel 7, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 regelt de termijn waarbinnen moet zijn voldaan aan de verplichting van artikel 36, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 om betalingsonmacht te melden bij de ontvanger. Die termijn sluit aan bij de betalingstermijn van artikel 19 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Onderhavige wijziging strekt ertoe die termijn ook te laten aansluiten bij de van dat artikel 19 afwijkende betalingstermijnen in artikel 37 van de Wet belastingen op milieugrondslag (het tweede lid van artikel 37 ziet daarbij op een afwijkende termijn voor de energiebelasting, het derde lid ziet op een afwijkende termijn voor de kolenbelasting en het vierde lid van artikel 37 ziet op een afwijkende termijn voor de verpakkingenbelasting) en in artikel 21 van de Wet op de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten.

Artikel VII, onderdeel C (artikel 7a van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990)

Artikel 7a van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 houdt verband met het nieuwe artikel 36b van de van de Invorderingswet 1990, dat daarin is opgenomen ingevolge de Wet van 27 september 2007, houdende wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van enige andere wetten, in het kader van het versterken van de fiscale rechtshandhaving en het verkorten van beslistermijnen (Versterking fiscale rechtshandhaving) (Stb. 2007, 376). Artikel 36b van de Invorderingswet 1990 betreft een aansprakelijkheidsbepaling voor aansprakelijkheidsschulden. Artikel 36b, tweede lid, bevat een mededelingsverplichting voor het lichaam in geval van betalingsonmacht. De mededeling moet worden gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop ingevolge de in artikel 49, eerste lid, tweede volzin, van de Invorderingswet 1990 bedoelde beschikking van de ontvanger de aansprakelijkheidsschuld had moeten zijn voldaan. Deze mededelingstermijn is opgenomen in het voorgestelde artikel 7a van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990.

Artikel VII, onderdeel D (artikel 8 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990)

Artikel 8 van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 is ook van toepassing ingeval op de voet van artikel 7a mededeling is gedaan van betalingsonmacht.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 9 van het Besluit voorkoming dubbele belasting)

Deze bepaling wordt aangepast als gevolg van de wijziging van de in artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen faciliteit van de geruisloze terugkeer uit de BV. In verband met de tariefverlaging in de vennootschapsbelasting en de introductie van de MKB-winstvrijstelling in de inkomstenbelasting is met ingang van 1 januari 2007 de in artikel 14c, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 genoemde breuk aangepast. De in art. 9, zevende lid, Bvdb 2001 neergelegde verhouding van 35/50 wordt overeenkomstig artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gewijzigd in de verhouding 24/46.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 24 van het Besluit voorkoming dubbele belasting)

De bij de voorkoming van dubbele belasting in aanmerking te nemen rendementsgrondslag in het buitenland bestaat uit de waarde van de bezittingen in het buitenland verminderd met de waarde van de schulden in verband met die bezittingen. Daarbij zijn de bepalingen van hoofdstuk 5 van de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing. Bij de bepaling van de omvang van de buitenlandse schulden dient derhalve ook rekening te worden gehouden met de schuldendrempel als bedoeld in artikel 5.3, derde lid, onder b, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Bij de aanpassing van het Bvdb 2001 naar aanleiding van het arrest De Groot⁴ is voor de voorkoming in box 3 geregeld dat een eventuele schuldendrempel geen invloed heeft op de hoogte van de in aanmerking te nemen schulden die betrekking hebben op buitenlandse bezittingen. Daartoe is bepaald dat de noemer van de voorkomingsbreuk (van box 3) wordt verminderd met de in aanmerking genomen schuldendrempel. Hiermee wordt het beoogde resultaat echter niet bereikt. De bedoeling is om de belasting na voorkoming in box 3 op hetzelfde bedrag uit te laten komen als het bedrag van de belasting dat zou zijn verschuldigd als de buitenlandse bezitting minus de daarop betrekking hebbende schuld als object zou zijn vrijgesteld. Dat kan door in de teller van de voorkomingsbreuk rekening te houden met de schuldendrempel voor zover de schulden zijn toe te rekenen aan de buitenlandse bezittingen en in de noemer als hoofdregel uit te gaan van het (forfaitaire rendement) over het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen. In onderstaand voorbeeld wordt dit toegelicht.

Voorbeeld (met afgeronde bedragen voor heffingvrij vermogen en schuldendrempel):

Onroerende zaak in Frankrijk	€	200.000	(per 1-1 en 31-12 dezelfde waarde)
Overige bezittingen	€	215.000	(idem)
Schulden	-/€	20.000	(heeft betrekking op de OZ in Frankrijk)
Schuldendrempel	+€	5.000	
Rendementsgrondslag	€	400.000	
Heffingvrij vermogen	-/€	40.000	
Grondslag box 3	€	360.000	

Grondslag voor het berekenen van het voordeel uit sparen en beleggen:
 $€ 360.000 \times 4\% = € 14.400.$

⁴ HvJ EG, 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182c.

De uitwerking onder de huidige toepassing is:
 $\text{€ } 14.400 \times 30\%$ (tarief box 3) = € 4.320. De voorkoming wordt bepaald op $\text{€ } 185.000/\text{€ } 355.000^5 \times \text{€ } 4.320 = \text{€ } 2.252$. Verschuldigd is $\text{€ } 4.320 -/\text{€ } 2.252 = \text{€ } 2.068$.

Zonder de buitenlandse bezittingen zou er aan belasting in box 3 zijn verschuldigd: $\text{€ } 215.000 -/\text{€ } 40.000 = \text{€ } 175.000 \times 4\% = \text{€ } 7.000 \times 30\% = \text{€ } 2.100$. De voorgestelde aanpassing bewerkstelligt dat het bedrag aan voorkoming zodanig is dat na voorkoming een zelfde bedrag aan belasting over box 3 inkomen is verschuldigd als in de situatie dat er geen buitenlands inkomen uit sparen en beleggen zou zijn geweest. Door uit te gaan van de voorkomingsbreuk volgens de in dit onderdeel opgenomen aanpassing van het Bvdb 2001, wordt de voorkoming als volgt bepaald: $\text{€ } 185.000/\text{€ } 360.000 \times \text{€ } 4.320 = \text{€ } 2.220$. Verschuldigd is $\text{€ } 4.320 -/\text{€ } 2.220 = \text{€ } 2.100$.

Ingeval de schulden zowel betrekking hebben op de «Nederlandse» als de buitenlandse bezittingen en niet specifiek aan een van beide rechtstreeks kan worden toegerekend, dient een evenredige toerekening plaats te vinden.

Artikel VIII, onderdeel C (artikel 36a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

Deze bepaling is opgenomen in verband met de introductie van de octrooibox in de Wet werken aan winst en regelt de verrekening van buitenlandse bronbelasting op de in de octrooibox vallende royalty's.

Algemeen uitgangspunt is dat buitenlandse bronbelasting op royalty's voor verrekening in aanmerking komen indien de inkomsten tot de Nederlandse belastinggrondslag behoren (de zogenoemde grondslag-eis). Behoren voornoemde inkomsten tot de Nederlandse grondslag dan wordt het met de Nederlandse belasting te verrekenen bedrag bepaald door de laagste van twee limieten. De eerste limiet betreft de door het andere land geheven belasting. De tweede limiet wordt gevormd door de Nederlandse belasting die over de (netto) buitenlandse inkomsten wordt geheven. Volgens de wettelijke regeling van de octrooibox behoort een deel van (het saldo van) de relevante opbrengsten niet tot de (belastbare) winst. Bij een strikte doortrekking van deze wettelijke vormgeving naar de voorwaarden voor verrekening van buitenlandse bronbelasting, zou kunnen worden verdedigd dat een (evenredig) deel van de buitenlandse bronbelasting op basis van de grondslageis in het geheel niet voor verrekening in aanmerking komt. Dit is gebaseerd op het uitgangspunt dat voor zover een buitenlandse bate niet in de Nederlandse grondslag wordt begrepen, de daarop drukkende buitenlandse belasting ook niet voor verrekening in aanmerking komt (er is geen dubbele belasting).

Gezien achtergrond en strekking van de octrooibox ligt een dergelijke benadering evenwel niet voor de hand. Met de octrooibox wordt beoogd de winst uit zelf ontwikkelde activa tegen een tarief van 10% te belasten. Om praktische redenen wordt dit lagere tarief wettelijk geëffectueerd door de in de octrooibox vallende voordelen slechts voor een evenredig deel in aanmerking te nemen bij de bepaling van de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting. Vanuit deze optiek ligt het meer voor de hand om met de effectief lagere Nederlandse belasting eerst rekening te houden bij de toepassing van de zogenoemde tweede limiet. Concreet betekent dit dat de gehele buitenlandse bronbelasting voor de bepaling van de eerste limiet volledig voor verrekening met de Nederlandse vennootschapsbelasting in aanmerking komt. De daadwerkelijke verrekening wordt op basis van de zogenoemde tweede limiet evenwel beperkt tot de Nederlandse belasting over de relevante buitenlandse

⁵ Eenvoudigheidshalve wordt in de berekeningen uitgegaan van de rendementsgrondslag, hoewel in artikel 24 bij de berekening van de voorkomingsbreuk wordt uitgegaan van het forfaitaire rendement over de rendementsgrondslag. De teller bestaat uit $\text{€ } 200.000 -/\text{€ } 20.000 + 5.000$. De noemer bestaat uit $\text{€ } 360.000 -/\text{€ } 5.000$ (schulden-drempel).

(netto-)inkomsten volgens de breuk: relevante buitenlandse (netto-)inkomsten / wereldwinst X belastingbedrag.

Vervolgens zal bij de berekening van de te verrekenen buitenlandse belasting ingevolge de tweede limiet rekening dienen te worden gehouden met de omstandigheid dat het Nederlandse tarief voor voordelen die in de octrooibox vallen 10% bedraagt. Gemakshalve gebeurt dat ook hier door de in de octrooibox vallende voordelen slechts voor een evenredig deel in de heffingsgrondslag te betrekken. Alleen het deel van de relevante buitenlandse inkomsten dat wel tot de heffingsgrondslag behoort, zal voor de berekening mee worden genomen.

Met de hiervoor beschreven systematiek wordt bereikt dat de effectief in Nederland verschuldigde belasting over de in aanmerking komende buitenlandse royaltyinkomsten voor verrekening met buitenlandse bronbelasting in aanmerking komt. Een eventueel niet te verrekenen bedrag aan buitenlandse bronbelasting mag worden doorgeschoven naar volgende jaren.

Aan de hand van een voorbeeld wordt de hierboven beschreven systematiek toegelicht.

Voorbeeld:

Een belastingplichtige ontvangt op basis van een octrooi € 100 aan royalty's uit ontwikkelingsland A, die in de octrooibox vallen. Land A houdt hierop een bronbelasting in van 10% (€ 10). Nederland dient hiervoor op basis van het verdrag verrekening te verlenen. De kosten die betrekking hebben op de ontvangen royalty's bedragen € 20. Het Vpb-tarief bedraagt 25,5%.

Op basis van de octrooibox worden de (netto-)voordelen uit het immateriële activum, in casu de royalty van € 100 vermindert met de kosten, slechts voor 10/25,5 deel in aanmerking genomen.⁶ Van de ontvangen netto royalty van € 80 (€ 100 -/- € 20) wordt aldus slechts € 31 als winst in aanmerking genomen.

Uitwerking

Het volledige bedrag van de ontvangen royalty wordt volgens het voorgestelde artikel 36a Bvdb 2001 in de Nederlandse grondslag begrepen. Het volledige bedrag aan buitenlandse bronbelasting komt dan in beginsel voor verrekening in aanmerking. Met de omstandigheid dat over een deel van de netto-opbrengst op basis van de octrooibox geen Nederlandse belasting wordt geheven, wordt pas rekening gehouden bij de bepaling van de tweede limiet. Van belang is dan hoeveel Nederlandse belasting met inachtneming van de box is geheven over de totale opbrengst.

Eerste limiet		€ 10
Tweede limiet	25,5% van (10/25,5 maal (100 -/- 20 (kosten)))	€ 8

⁶ De begrenzing van de in totaal in de box in aanmerking te nemen voordelen wordt hier verder buiten beschouwing gelaten.

⁷ Het tarief aan buitenlandse bronbelasting is in casu gelijk aan het effectieve tarief in de octrooibox. Zodra de kosten meer bedragen dan nul, zal hierdoor de tweede limiet altijd kleiner zijn dan de eerste limiet. Op de royalty zal alsdan alleen maar buitenlandse belasting drukken. De Nederlandse belasting zal altijd nul zijn. Bij een lager bronheffingspercentage, kan er uiteraard – afhankelijk van de kosten – wel Nederlandse belasting resteren.

Van de buitenlandse bronbelasting van € 10 is een bedrag van € 8 verrekenbaar met de Nederlandse belasting⁷. Per saldo is in Nederland geen belasting meer verschuldigd over de royalty. Het niet-verrekende bedrag van € 2 kan worden doorgeschoven naar volgende jaren. De totale Nederlandse (€ 0) en buitenlandse (€ 10) belasting bedraagt € 10.

Artikel VIII, onderdeel D (artikel 37 van het Besluit voorkoming dubbele belasting)

Artikel 37 bevat de mogelijkheid van voortwenteling van niet volgens artikel 36 en 36a van het Bvdb 2001 verrekende buitenlandse belasting. Daartoe wordt de in enig jaar niet verrekende belasting aangemerkt als

belasting van het daaropvolgende jaar. Voortwenteling van niet verrekenende belasting is alleen mogelijk indien het naar een volgend jaar over te brengen belastingbedrag door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld.

Artikel VIII, onderdeel E (artikel 39 van het Besluit voorkoming dubbele belasting)

Dit betreft een technische wijziging in verband met de introductie van artikel 36a.

Artikel IX

Artikel IX (overgangsbepaling wijziging Besluit beleggingsinstellingen)

In dit artikel wordt geregeld dat de in artikel III van dit besluit geregelde wijziging voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2008.

Artikel X

Artikel X (inwerkingtreding)

In het eerste lid van dit artikel is de inwerkingtreding geregeld, uitgaande van een algemene datum van inwerkingtreding van 1 januari 2008. In het eerste lid wordt voorts geregeld dat artikel V, onderdeel B, in verband met de benodigde voorbereidingstijd in werking treedt met ingang van 1 januari 2009.

Omdat enkele van de in artikel VIII opgenomen wijzigingen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 samenhangen met wetswijzigingen die op 1 januari 2007 in werking zijn getreden, is in het tweede lid geregeld dat deze wijzigingen terugwerken tot en met 1 januari 2007. Het betreft artikel VIII, onderdelen A, C, D en E.

De Staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager