

Vergaderjaar 2012–2013

33 400 IX

Vaststelling van de begrotingsstaten van het Ministerie van Financiën voor het jaar 2013

Nr. 6

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
Den Haag, 8 oktober 2012

Tijdens het wetgevingsoverleg Belastingplan 2010 c.s. is toegezegd dat de Tweede Kamer zal worden geïnformeerd over de effecten van de wijzigingen met betrekking tot de fiscale positie van de directeur-grootaandeelhouder zodra er enig zicht op de effecten is¹. Met deze brief geef ik graag gevolg aan deze toezegging, waarmee ik deze toezegging als afgehandeld beschouw.

Het DGA-pakket

De positie van de directeur-grootaandeelhouder (DGA) is belangrijk. DGA's zijn de drijvende kracht achter een belangrijk deel van de ondernemingen in de bv-vorm. Daarmee zijn ze, net als ondernemers in de inkomstenbelasting, van groot belang voor de Nederlandse economie.

De wet Overige fiscale maatregelen 2010 bevatte de volgende maatregelen ter verbetering van de fiscale positie van de DGA (DGA-pakket)²:

1. Doorschuiffaciliteit bij schenken van aanmerkelijkbelang-aandelen en aanpassing van de bestaande doorschuiffaciliteit bij vererven van aanmerkelijkbelang-aandelen.
2. Invoering eenmalige geruisloze inbreng tbs-pand in de nv of bv.
3. Invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling.
4. Openstellen herinvesterings- en kostenegalisatiereserve voor tbs-regeling.
5. Versoepeling gebruikelijkloon-regeling.
6. Aanpassing betalingsfaciliteit overdracht aanmerkelijkbelang-aandelen en uitbreiding betalingsfaciliteit tbs-regeling.

De effecten van het DGA-pakket

De effecten van het DGA-pakket hebben – voor het eerst – hun beslag gekregen in de aangiften over het jaar 2010. Nu het pakket ruim twee jaar in werking is en het merendeel van de aangiften over het jaar 2010 hun beslag hebben gekregen is het mogelijk om enig inzicht in de effecten van

¹ Handelingen II 2009/10, 32 129, nr. 26, 2413.

² Overigens wordt het begrip DGA in de fiscale wet- en regelgeving als zodanig in het algemeen niet gehanteerd, maar wordt aangesloten bij het aanmerkelijkbelang-begrip in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). Waar in deze brief de DGA wordt aangehaald, wordt in fiscale zin (ook) de aanmerkelijkbelang-houder bedoeld.

het DGA-pakket te verschaffen. Voor een deel kan uit de ingediende aangiften een indruk gekregen worden van de effecten van het pakket, maar niet alle kwantitatieve en kwalitatieve informatie over de effecten van het DGA-pakket is af te leiden uit de aangiften. Daarom is ook van andere bronnen gebruik gemaakt om de effecten van het DGA-pakket te meten. Zo is bepaalde informatie met betrekking tot het gebruik van faciliteiten gebaseerd op het aantal ingediende verzoeken bij de Belastingdienst om toepassing van die faciliteiten. Tenslotte zijn bijzondere gevallen gemeld aan en verzameld door de kennisgroepen van de Belastingdienst.

Ad. 1 Doorschuiffaciliteit bij schenken van aanmerkelijkbelang-aandelen en aanpassing van de bestaande doorschuiffaciliteit bij vererving van aanmerkelijkbelang-aandelen

De introductie van de doorschuifregeling bij schenken van aanmerkelijkbelang-aandelen heeft bedrijfsopvolging tijdens leven fiscaal aantrekkelijker gemaakt. Deze doorschuifregeling is van toepassing voor zover de schenking van de aandelen ziet op het ondernemingsvermogen van de vennootschap.

Voorheen bestond uitsluitend een fiscale doorschuifregeling voor vererving van aanmerkelijkbelang-aandelen. Dit zou ertoe kunnen leiden dat bedrijfsopvolging in bepaalde situaties werd uitgesteld, hetgeen vanuit economisch oogpunt niet wenselijk is. Met het invoeren van de doorschuifregeling voor schenking is uitvoering gegeven aan een breed gedragen wens van het bedrijfsleven. De bestaande doorschuifregeling bij vererving, die aanvankelijk niet beperkt was tot ondernemingsvermogen, is vervolgens aangepast aan de nieuwe doorschuifregeling bij schenking. Deze aanscherping heeft gediend als budgettaire dekking voor het gehele DGA-pakket.

Bij de Belastingdienst zijn gegevens over verzoeken om toepassing van deze doorschuifregelingen niet centraal beschikbaar. De Kennisgroep Aanmerkelijk Belang van de Belastingdienst heeft 30 helpdeskvragen van de eigen organisatie ontvangen over de doorschuifregelingen. Verder zijn 69 verzoeken van belastingplichtigen ontvangen om toepassing van de hardheidsclausule met betrekking tot situaties die voortvloeien uit de maatregelen van het DGA-pakket. Daarvan hadden er 36 betrekking op de doorschuiffaciliteit bij vererving van preferente aandelen en 33 op de doorschuiffaciliteit bij schenking van aanmerkelijk belang-aandelen. Hieronder worden de meest voorkomende gevallen benoemd en de door mij inmiddels reeds gegeven tegemoetkoming daarvoor.

Er zijn 36 brieven beantwoord over de doorschuiffaciliteit bij vererving van preferente aandelen. Het betrof met name gevallen waarin vóór 1 januari 2010 al was gestart met een gefaseerde bedrijfsoverdracht door middel van cumulatief preferente aandelen. Volgens het regime zoals dat geldt met ingang van 1 januari 2010 had die eerdere omzetting van preferente aandelen gepaard moeten gaan met de toekenning van gewone aandelen aan de opvolger. Ik heb er begrip voor dat in dat geval met die voorwaarde nog geen rekening kon worden gehouden en heb daarom voor deze gevallen – onder bepaalde voorwaarden – goedgekeurd dat gebruik gemaakt kan worden van de doorschuiffaciliteit¹.

Ook zijn 33 verzoeken beantwoord over de doorschuiffaciliteit bij schenking van aanmerkelijkbelang-aandelen. Een van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de doorschuiffaciliteit is dat de opvolger onmiddellijk voorafgaand aan de schenking reeds gedurende 36 maanden in dienstbetrekking is bij de vennootschap waarop de te schenken aandelen betrekking hebben. In de aan de Belastingdienst voorgelegde

¹ Besluit van 4 september 2012, nr. BLKB2012/101M, stcrt. 2012, 18480, onderdeel 5.5.

verzoeken ging het om gevallen waarbij de verkrijger naar de letter van de wet niet aan die dienstbetrekkingeis voldeed (bijvoorbeeld wanneer sprake was van werkzaamheden door middel van een persoonlijke houdstermaatschappij of een samenwerkingsverband), maar wel op andere wijze voldeed aan de gewenste betrokkenheid bij de vennootschap. Ik heb daarom in deze gevallen – onder bepaalde voorwaarden – goedgekeurd dat aan de dienstbetrekkingeis voldaan wordt¹².

Het beleid dat tegemoet komt aan en nadere duidelijkheid verschafft over de hierboven beschreven knelpunten is vastgelegd in de onderdelen 5.4 en 5.5 van het geactualiseerde verzamelbesluit van 4 september 2012 op het gebied van het aanmerkelijk belang³.

Ad 2. Invoering eenmalige geruisloze inbreng tbs-pand in de nv of bv

DGA's die vanuit hun privé vermogen een pand ter beschikking stellen aan hun «eigen» bv vallen sinds de invoering van de Wet IB 2001 onder de terbeschikkingstellingsregeling (tbs-regeling). De resultaten uit deze tbs-werkzaamheid zijn daardoor sindsdien belast in box 1.

Indien de DGA het pand vervolgens zou willen overdragen aan de bv om zodoende buiten de werkingssfeer van de tbs-regeling te komen, leidt deze overdracht tot de heffing van inkomsten- en overdrachtsbelasting. Voor de inkomstenbelasting moet fiscaal worden afgerekend vanwege de beëindiging van de tbs-situatie en voor de overdrachtsbelasting vanwege de overdracht van het pand. De maatregel van het DGA-pakket bood deze belastingplichtigen die ervoor wilden kiezen om het pand in de bv in te brengen de eenmalige mogelijkheid om dit in het jaar 2010 fiscaal geruisloos te doen.

De Belastingdienst heeft 1 423 verzoeken ontvangen met betrekking tot de eenmalige geruisloze inbreng voor de overdrachtsbelasting. Het aantal verzoeken voor de heffing van inkomstenbelasting kan daarvan afwijken⁴, omdat het niet noodzakelijk was tegelijkertijd van beide faciliteiten gebruik te maken.

Uit het gegeven dat van deze maatregel op relatief beperkte schaal gebruik is gemaakt, valt af te leiden dat de behoefte hieraan kennelijk ook relatief beperkt was. In elk geval heeft de tijdelijke geldingsduur van deze maatregel van één jaar niet tot problemen geleid. Zoals voorzien is deze maatregel met ingang van 2011 weer vervallen en deze effectenrapportage vormt geen aanleiding tot een verdere tegemoetkoming op dit gebied⁵.

Ad 3 en 4. Invoering terbeschikkingstellingsvrijstelling en openstellen herinvesterings- en kostenegalisatiereserve voor tbs-regeling

De invoering van de tbs-vrijstelling en het openstellen van de herinvesterings- en kostenegalisatiereserve voor de tbs-regeling zijn generieke maatregelen die zorgen voor een beter evenwicht in de belastingheffing van ondernemers en terbeschikkingstellers. Hieronder worden beide maatregelen nader toegelicht.

De tbs-regeling heeft als doel het voorkomen van arbitrage tussen de verschillende boxen (bijvoorbeeld een aftrek in box 1 terwijl de corresponderende «bate» belast is in box 3) en het streven naar een beter evenwicht in fiscale behandeling tussen enerzijds ondernemers in de inkomstenbelasting (box 1) en anderzijds aanmerkelijkbelanghouders (vennootschapsbelasting en box 2).

Dit evenwicht was enigszins uit balans geraakt door de verlaging sinds 1 januari 2007 van de tarieven van de vennootschapsbelasting en door de

¹ Dat werkzaamheden die worden verricht door middel van een persoonlijke houdstermaatschappij geen beletsel zijn voor het voldoen aan de dienstbetrekkingeis is reeds toegezegd tijdens de behandeling in de Eerste Kamer (Kamerstukken I 2009/10, 32 128 e.a., E, blz. 4).

² Besluit van 4 september 2012, nr. BLKB2012/101M, stcrt. 2012, 18480, onderdeel 5.4.

³ Besluit van 4 september 2012, nr. BLKB2012/101M, stcrt. 2012, 18480.

⁴ Het is echter niet mogelijk dit cijfer uit de geautomatiseerde gegevens van de Belastingdienst te herleiden, daarom is uit praktische overwegingen aansluiting gezocht bij het cijfer voor de overdrachtsbelasting.

⁵ Hiermee is tevens de vraag hierover van de heer Omzigt definitief beantwoord (Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 19, blz. 42).

invoering (en verhoging) van de MKB-winstvrijstelling voor ondernemers die aan het uren criterium voldoen.

De tbs-vrijstelling behelst dat 12% van het resultaat uit de tbs-werkzaamheden vrijgesteld is. Daarmee is de tbs-vrijstelling vergelijkbaar met de MKB-winstvrijstelling, die eveneens 12% bedraagt. De maatregel die de herinvesterings- en kostenegaliseringsreserve toegankelijk heeft gemaakt voor de terbeschikkingsteller is – evenals de tbs-vrijstelling – een maatregel die heeft geleid tot een verdergaande gelijkstelling van de terbeschikkingsteller met de ondernemers in de inkomstenbelasting. Hierdoor is het ook in de tbs-regeling mogelijk geworden om boekwinsten te reserveren indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat (herinvesteringsreserve) en is het mogelijk een reserve te vormen ter gelijkmatige verdeling van kosten en lasten (kostenegaliseringsreserve).

Aangenomen mag worden dat deze maatregelen een positief effect hebben gehad op de positie van de DGA. Aangezien het echter generieke maatregelen betreft, is de stimulerende werking van deze maatregelen verder niet inzichtelijk te maken.

Ad 5. Versoepeling gebruikelijkloon-regeling

De gebruikelijkloon-regeling houdt in dat DGA's die arbeid verrichten voor de «eigen» bv voor fiscale doeleinden een bepaald loon dienen te genieten. Dit loon wordt ten minste gesteld op een bedrag van – thans – € 42 000, tenzij aannemelijk is dat ter zake van soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt in het economische verkeer een lager loon gebruikelijk is.

De versoepeling van deze regeling houdt in dat deze niet meer van toepassing is als het gebruikelijke loon erg laag is (ten hoogste € 5 000 per jaar). Als dat lage loon wel wordt uitbetaald, is dat uiteraard wel onderworpen aan de loonbelasting. Met deze maatregel is tegemoetgekomen aan het bezwaar dat de gebruikelijkloon-regeling tot onevenredig zware administratieve lasten leidt als het gebruikelijke loon erg laag is.

In 2010 waren er circa 234 000 DGA's niet premieplichtig voor de werknemersverzekeringen¹. Aan de hand van deze groep zijn de effecten van de aangepaste gebruikelijkloon-regeling gemeten. In 2009 waren er ongeveer 11 000 DGA's met een loon van ten hoogste € 5 000 per jaar. Ongeveer 2000 van deze DGA's hadden in 2010 echter een loon van méér dan € 5 000 en konden dus niet kiezen om de gebruikelijkloon-regeling buiten toepassing te laten. Van de DGA's die wel gebruik konden maken van de regeling (de resterende 9000) hebben er 2000 tot 3 000 in het jaar 2010 geen loon meer opgegeven. Dat betekent dat de overige DGA's ervoor hebben gekozen om hun lage loon wel uit te laten betalen door de bv. In 2010 zijn er ook nog eens circa 3 000 nieuwe DGA's bijgekomen met een loon onder de € 5000.

Aangezien op relatief beperkte schaal gebruik is gemaakt van de mogelijkheid om de gebruikelijkloon-regeling bij lage lonen buiten toepassing te laten, zou gesteld kunnen worden dat de maatregel slechts tot een beperkte administratieve lastenverlichting heeft geleid. Kennelijk waren de DGA's eerder bereid de administratieve lasten te dragen dan dat ze ervoor kozen de lonen niet meer uit te betalen.

Ad 6. Aanpassing betalingsfaciliteit overdracht aanmerkelijkbelang-aandelen en uitbreiding betalingsfaciliteit tbs-regeling

Het DGA-pakket behelst ten slotte de aanpassing van twee maatregelen op het gebied van de belastingbetaling; te weten de betalingsfaciliteit

¹ Kort gezegd is dat de bestuurder van een vennootschap die – al dan niet samen met zijn partner – ten minste de helft van de stemmen in de vennootschap kan uitoefenen.

voor aanmerkelijkbelang-aandelen en de betalingsfaciliteit voor de tbs-regeling.

De vóór 2010 geldende betalingsfaciliteit voor aanmerkelijkbelang-aandelen verleende voor ten hoogste tien jaren uitstel van belastingbetaling bij overdracht van aanmerkelijkbelang-aandelen binnen de familiekring door schenking of waarbij de overdrachtprijs schuldig gebleven werd.

Deze faciliteit is op drie onderdelen gewijzigd:

- Door de invoering van een doorschuifregeling bij schenking van aanmerkelijkbelang-aandelen (zie ad maatregel 1 hierboven) is in deze gevallen op dat moment geen belasting meer verschuldigd en is het niet meer nodig uitstel van betaling te verlenen. De betalingsfaciliteit voor overdracht van aandelen door de DGA is daarom beperkt tot overdracht van aanmerkelijkbelang-aandelen tegen schuldigerkenning.
- Verder is de daarbij de voorwaarde van de beperking tot schenking binnen de familiekring vervallen waardoor de reikwijdte van de betalingsfaciliteit is uitgebreid.
- Voorts is een nieuwe faciliteit ingevoerd voor de overdracht van aandelen tegen een lagere prijs dan de waarde in het economische verkeer indien niet de DGA, maar «zijn» houdstermaatschappij de aandelen overdraagt.

De andere betalingsfaciliteit voor DGA's – die voor tbs-vermogen – gold aanvankelijk uitsluitend voor gevallen van beëindiging van de tbs-situatie zonder vervreemding van de terbeschikkinggestelde zaak (bijvoorbeeld indien de aandelen in de bv verkocht werden, maar niet het aan die bv terbeschikkinggestelde pand). Bij het DGA-pakket in 2010 is deze faciliteit uitgebreid tot een ander geval waarin niet (direct) de nodige middelen worden verkregen om de verschuldigde belasting te voldoen. Het uitstel van betaling geldt sindsdien ook indien de ter beschikking gestelde zaak wordt vervreemd aan een persoon die de overdrachtprijs schuldig is gebleven of is geschonken. Bovendien is de faciliteit toegankelijker geworden door het vervallen van de vermogenstoets. De belasting-schuldige hoeft daardoor niet meer aan te tonen dat hij over onvoldoende middelen beschikt om de belasting te voldoen.

Ten aanzien van deze betalingsfaciliteiten zijn bij de Belastingdienst geen gegevens centraal beschikbaar. Daarom is een handmatige inventarisatie van de ingekomen verzoeken gemaakt. De algemene indruk is dat het aantal verzoeken om uitstel van betaling voor aanmerkelijkbelang-aandelen sinds 2010 is afgenomen. Dat is te verklaren doordat voorheen nog geen doorschuifregeling voor schenking van aanmerkelijkbelang-aandelen gold en in die gevallen vaak verzocht werd om uitstel van betaling. Sinds 2010 is bij gebruikmaking van de doorschuifregeling geen belasting meer verschuldigd. Ten aanzien van de faciliteit voor tbs-vermogen zijn onvoldoende gegevens beschikbaar om een indruk te kunnen krijgen omtrent het gebruik daarvan.

Conclusie

Met het DGA-pakket is een aantal knelpunten weggenomen en is uitvoering gegeven aan enkele breed gedragen wensen tot verbetering van de fiscale positie van DGA's. Voor zover de werking en het gebruik van de maatregelen meetbaar is, kan worden vastgesteld dat deze doen waarvoor ze zijn bedoeld. Waar mij is gebleken van onbedoelde of

onwenselijke gevolgen heb ik voorzien in goedkeurend beleid. Alles overziend heb ik er vertrouwen in dat de fiscale positie van de DGA door dit pakket is verbeterd.

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