

Vergaderjaar 2012–2013

**33 262**

## **Wijziging van de Invorderingswet 1990 (Wet uitstel van betaling exitheffingen)**

**C**

### **MEMORIE VAN ANTWOORD**

Ontvangen 7 maart 2013

Het kabinet heeft met belangstelling kennisgenomen van de vragen van de fracties van het CDA, de VVD en de SP. De leden van de fracties van het CDA en de VVD vragen of het onderhavige wetsvoorstel wel in de geest is van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (het Hof) inzake National Grid Indus<sup>1</sup> en van andere relevante jurisprudentie van dit Hof. Ze vragen zich af of de bezwaren die aan het uitstel van betaling, zoals opgenomen in de voorgestelde regeling, kleven, er niet toe leiden dat deze regeling voor emigrerende vennootschappen te kostbaar wordt. Deze leden noemen het door de emigrerende vennootschap moeten bieden van zekerheid, de betaling van rente en een mogelijk verminderde kredietpositie als gevolg hiervan. De leden van de fracties van het CDA en de VVD wijzen in dit kader mede op een artikel van mr. M.V. Lambooi.<sup>2</sup> Uitgangspunt bij de heffing over ondernemingswinsten in Nederland is dat deze uiterlijk in de heffing worden begrepen op het tijdstip dat de belastingplichtige ophoudt in Nederland belastbare winst te genieten; uiterlijk op dat tijdstip ontstaat ter zake de verschuldigdheid van belasting. Het Hof heeft geoordeeld dat het op het moment van de verplaatsing van de feitelijke bestuurszetel vaststellen van het bedrag van de verschuldigde belasting over de stille reserves die in de onderneming besloten liggen, in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, gelet op de doelstelling om de meerwaarden die in het kader van de fiscale bevoegdheid van de lidstaat van oorsprong zijn ontstaan in deze lidstaat te belasten. Wel heeft het Hof in zijn uitspraak inzake National Grid Indus beslist dat onmiddellijke invordering in strijd is met het Europese recht omdat er een minder ingrijpende maatregel mogelijk is. Belastingplichtige kan, aldus het Hof, de keuze worden geboden om direct af te rekenen dan wel bij realisatie van het voordeel dat aanleiding geeft tot de belastingheffing. Over dit uitstel van betaling kan vervolgens rente in rekening

<sup>1</sup> Arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 29 november 2011, zaak C-371/10. National Grid Indus

<sup>2</sup> Mr. M.V. Lambooi, Exitheffingen: particulier vs onderneming: zoek de verschillen, NTFR Beschouwingen 2013/3

worden gebracht en er kunnen zekerheden voor de betaling van de belastingschuld worden gevraagd.

Met het onderhavige wetsvoorstel wordt de Nederlandse regelgeving in overeenstemming gebracht met het EU-recht, zoals dat is neergelegd in het al genoemde arrest National Grid. Bij de vormgeving van de aanpassingen is nadrukkelijk betrokken het belang van de Nederlandse fiscus bij het – ook na het vertrek van de vennootschap – daadwerkelijk belasting kunnen heffen over winsten die aan Nederland toerekenbaar zijn. De voorgestelde regeling gaat daarom uit van uitstel van betaling waarbij rente in rekening wordt gebracht en zekerheden moeten worden gesteld. Deze mogelijkheden worden expliciet door het Hof in gerechtsoverwegingen 73 en 74 van genoemd arrest geboden. Het Hof wijst er daarbij nadrukkelijk op dat er rekening moet worden gehouden met het risico van niet-invordering van de heffing, dat stijgt naarmate de tijd verstrijkt. Het kabinet acht de voorgestelde regeling derhalve niet in strijd met de geest van genoemd arrest.

De omstandigheid dat het Hof in het kader van de emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder anders heeft geoordeeld dan bij de emigratie van een onderneming, doet aan het voorgaande niet af. In deze is primair de jurisprudentie over de emigratie van ondernemingen van belang. Het kabinet ziet dan ook geen reden om het uitgangspunt van de Nederlandse wetgeving, afrekenen bij het ophouden van in Nederland belastbare winst te genieten, verder los te laten dan noodzakelijk is in Europese verhoudingen. Vanuit deze optiek ziet het kabinet ook geen reden om de regeling ten behoeve van de emigrerende belastingplichtige te versoepelen, bijvoorbeeld door middel van een benadering waarbij de verschuldigdheid van rente eerst aan de orde zou komen na het moment van daadwerkelijke realisatie, zoals de heer Lambooij bepleit. Dit punt is uitdrukkelijk aan de orde gekomen in het – in de bewoordingen van de advocaat-generaal – levendige debat in de rechtszaak C-38/10, Commissie tegen Portugal. Het Hof heeft, gezien zijn uitspraak in deze zaak, hierin geen aanleiding gevonden om terug te komen op het arrest in National Grid Indus. Hetzelfde geldt met betrekking tot het vereiste van zekerheidstelling. De zekerheidstelling, zoals die in het voorgestelde artikel 25a van de Invorderingswet 1990 is geregeld, biedt de ontvanger de ruimte om rekening te houden met de omstandigheden van het geval. Dit geldt voor de hoogte en de vorm van de zekerheid die wordt gevraagd. In zijn algemeenheid geldt dat bij het stellen van zekerheid de voorkeur uitgaat naar zekerheden die op eenvoudige wijze kunnen worden gesteld, bewaakt en uitgewonnen. Dit kan een bankgarantie zijn, maar een recht van hypotheek op een onroerende zaak volstaat evenzeer. Een en ander zal afhangen van de verhaalsmogelijkheden die aanwezig zijn en het invorderingsrisico dat de ontvanger loopt. Als uitgangspunt geldt hierbij dat de ontvanger steeds volgens het beginsel van de minste pijn voor belastingschuldige, de snelste en minst kostbare wijze zal verkiezen. Door de heer Lambooij wordt nog betoogd dat de veronderstelde realisatie door middel van afschrijvingen te opportunistisch is, aangezien het Hof hierover geen harde uitspraken zou hebben gedaan. Ook zonder dat het Hof dit expliciet heeft beslist, biedt het arrest National Grid naar mijn mening voldoende ruimte om bij realisatie door middel van afschrijvingen over te gaan tot invordering van de verschuldigde belasting. In rechtsoverweging 66 wordt door het Hof het standpunt van de Commissie weergegeven dat eerst bij vervreemding de meerwaarden in de heffing mogen worden begrepen. In onder meer rechtsoverweging 70 merkt het Hof op dat het moet gaan om de realisatie van meerwaarden. Het Hof gebruikt de term vervreemding niet. Hieruit kan worden afgeleid dat niet alleen een vervreemding aanleiding kan geven tot realisatie. In rechtsoverweging 57 wordt door het Hof aangegeven dat de hoogte van de belastbare winst van een vennootschap gedeeltelijk wordt beïnvloed door de waarde waartegen de activa zijn opgenomen in haar balans,

aangezien de afschrijvingen daarop de belastinggrondslag doen afnemen. Ook uit deze overweging kan worden afgeleid dat wel degelijk met de afschrijving rekening mag worden gehouden. Ook in binnenlandse situaties leidt een verschil in afschrijvingsbasis tot het realiseren van winst. Over de in het vermogensbestanddeel besloten liggende stille reserve wordt in binnenlandse situaties ook niet afgeschreven, waardoor er een hogere winst in de heffing wordt betrokken. Dit past eveneens bij het systeem aangezien de invordering anders eindeloos kan worden uitgesteld.

Daarnaast meent de heer Lambooi dat het in rekening brengen van invorderingsrente en het vragen van (maximale) zekerheid, inhoudende dat er zekerheid moet worden gegeven voor de nog openstaande belastingschuld, disproportioneel is. Achtergrond van de voorgestelde regeling is dat de heffings- en invorderingsrechten van Nederland binnen de Europeesrechtelijke mogelijkheden zo veel mogelijk worden gewaarborgd. De voorgestelde regeling is er niet op gericht om ten behoeve van de vertrekkende belastingplichtige heffingsrechten of invorderingsrechten te verliezen. Zoals hiervoor al is opgemerkt, is er geen reden om aan te nemen dat de regeling disproportioneel zou zijn, aangezien het Hof de mogelijkheid rente te rekenen en zekerheid te vragen expliciet biedt en de onderhavige regeling naar mijn mening binnen de ruimte blijft die door het Hof is gegeven.

De leden van de fractie van de SP vragen of de in het wetsvoorstel bedoelde stille reserves ontstaan doordat de bedrijven aanvankelijk meer afschrijven op hun investeringen dan overeenkomt met de restwaarde van de betreffende activa in het economische verkeer. Deze leden menen dat bedrijven daardoor een voortdurend liquiditeits- of rentevoordeel krijgen toegeschoven. Zij vragen dan ook of het correct is dat dit de oorzaak is van het exitheffingenprobleem, en of dit probleem zou kunnen worden opgelost door wijziging van het belastingstelsel waardoor bedrijven dit voordeel niet meer krijgen.

Stille reserves kunnen op verschillende wijzen ontstaan. Zo kan een stille reserve ontstaan doordat het betreffende activum sinds het tijdstip van aankoop in waarde is gestegen. Dergelijke waardeinstijgingen hoeven in de regel pas tot de winst te worden gerekend bij realisatie. Ook kan het zo zijn dat een bedrijf goodwill heeft opgebouwd die niet op de balans staat (niet is geactiveerd) maar die wel in de onderneming besloten ligt, zoals bijvoorbeeld een waardevolle klantenkring. De waarde van deze goodwill komt onder andere naar voren bij het ophouden in Nederland belastbare winst te genieten, zoals bij emigratie van de onderneming. Daarnaast ontstaan stille reserves indien de restwaarde van het activum hoger blijkt te zijn dan bij de aankoop van het activum werd ingeschat. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen ingeval de levensduur van een activum langer is dan verwacht. Alsdan is meer afgeschreven dan overeenkomt met de waardedaling van het betreffende activum. Afschrijving op activa vindt plaats met inachtneming van het goedkoopmansgebruik. Op basis van goed koopmansgebruik wordt de totale door de belastingplichtige te behalen winst verdeeld in jaarmoten, waarbij ieder jaar in beginsel zijn eigen opbrengsten en kosten draagt. Wel is in de wetgeving aangegeven in hoeveel termijnen minimaal mag worden afgeschreven. Zo mag de afschrijving op goodwill per jaar ten hoogste 10% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten bedragen. Voor overige bedrijfsmiddelen bedraagt dit ten hoogste 20% van de aanschaffing of voortbrengingskosten. Voor gebouwen is een speciale regeling opgenomen. Hieruit blijkt dat belastingplichtigen – afgezien van enkele specifieke uitzonderingen – niet naar willekeur kunnen afschrijven. Het aanpassen van de afschrijvingstermijnen zal het exitheffingenprobleem dan ook niet of slechts zeer ten dele oplossen, temeer daar stille reserves, zoals hiervoor is aangegeven, niet alleen ontstaan door afschrijvingen.

Voorts vragen deze leden of het kabinet vermoedt dat het Hof met de zinsnede «Wel merkt het Hof op dat de vertrekkende belastingschuldige een liquiditeitsnadeel heeft en derhalve de keuze moet worden geboden om direct af te rekenen dan wel af te rekenen op het tijdstip dat het voordeel ter zake van de vermogensbestanddelen wordt gerealiseerd» doelt op het onthouden van een liquiditeitsvoordeel aan de belastingplichtige.

Het kabinet gaat ervan uit dat het Hof doelt op de omstandigheid dat wanneer een belastingplichtige niet vertrekt, ook niet afgerekend hoeft te worden over de stille reserves. Doordat bij vertrek wel moet worden afgerekend ontstaat, ingeval de belasting ook meteen wordt ingevorderd, een nadeel bij de belastingplichtige ten opzichte van de situatie dat deze in Nederland zou zijn gebleven. De belastingplichtige moet dan ook, aldus het Hof, een keuze worden geboden: óf direct afrekenen óf afrekenen bij realisatie van het betreffende voordeel. Het Hof vergelijkt de vertrekkende belastingplichtige dus als het ware met een belastingplichtige die in Nederland blijft. Dat de belastingplichtige die vertrekt eerder zou moeten gaan betalen dan een belastingplichtige die niet vertrekt, vormt een belemmering van het vrije verkeer. Deze belemmering kan worden opgeheven door vertrekkende belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden om de belasting, net als een niet-vertrekkende belastingplichtige, te betalen op het tijdstip van realisatie.

Voornoemde belemmering zou niet kunnen worden ondervangen door de afschrijving – en het rente- en liquiditeitsvoordeel – afhankelijk te maken van de liquiditeitspositie van de belastingplichtige. Ook dan zou immers (deels) een verschil blijven bestaan tussen een belastingplichtige die vertrekt en een belastingplichtige die in Nederland blijft. Afschrijving op bedrijfsmiddelen vindt verder plaats teneinde de kosten die aan een bepaald jaar zijn toe te rekenen ook in aftrek te laten komen in het betreffende jaar. Dit is onafhankelijk van de liquiditeitspositie van de belastingplichtige. Het afschrijven van bedrijfsmiddelen geschiedt op basis van goedkoopmansgebruik. Indien de afschrijving afhankelijk gemaakt zou worden van bijvoorbeeld de liquiditeitspositie van een bedrijf zou dit met zich brengen dat een bedrijf dat over genoeg liquide middelen beschikt sneller belasting zou moeten betalen dan een ander bedrijf. Dit zou met andere woorden betekenen dat de jaarwinst en de daarover te betalen belasting niet meer worden bepaald aan de hand van bedrijfseconomische beginselen doch aan de hand van liquiditeitsgegevens. Een dergelijke ontwikkeling acht het kabinet niet wenselijk. De leden van de fractie van de SP vragen voorts of belastingvoordelen bij een exit ook als een gift moeten worden meegegeven. Niet geheel duidelijk is waar deze leden op doelen. Mochten zij doelen op de fiscale reserves dan wordt opgemerkt dat de reserves als gevolg van de exit wel in de heffing worden betrokken; de aanslag wordt immers vastgesteld. De belasting over deze reserves kan echter nog niet worden ingevorderd. Ook bij de fiscale reserves geldt dat de belasting over deze reserves – kortweg – eerst kan worden ingevorderd op het tijdstip dat deze reserve, ingeval de belastingplichtige niet was geëmigreerd, zou zijn vrijgevallen ten bate van de winst.

Deze leden vragen of het correct is dat de twee arresten van het Hof inzake de exitheffingen zijn gebaseerd op de huidige EU-regelingen. De arresten van het Hof zijn gebaseerd op de vraag of de wetgeving in een lidstaat in strijd komt met het EU-verdrag.

Voorts vragen de genoemde leden zich af of de Europese Commissie impliciet koerst op in alle aspecten eenvormige lidstaten.

Naar het zich laat aanzien is het doel van de Europese Commissie ervoor zorg te dragen dat de wetgeving in de verschillende lidstaten in overeenstemming is met het Europese recht. In die zin koersen zij op een eenvormigheid, namelijk niet-strijdigheid met het Europese recht. Echter, de lidstaten zijn vrij in de keuze op welke wijze wordt voorkomen dat de

wetgeving in strijd komt met het Europese recht. In die zin zal de Europese Commissie niet koersen op eenvormigheid.

De genoemde leden vragen verder of indien het inderdaad gaat om een liquiditeitsnadeel voor het vertrekkende bedrijf, dit impliceert dat het kabinet in toekomstige wetgeving inzake eindheffingen zou kunnen koersen op 10 of 12 invorderingstermijnen, steeds voor zover de liquiditeit van het bedrijf dit redelijkerwijs toelaat.

In de voorgestelde regeling wordt de belastingplichtige reeds de keuze geboden om in tien gelijke termijnen te betalen. Ook zal, zoals ook tijdens de behandeling in de Tweede Kamer is toegezegd, het kabinet zich inspannen om bij het Hof de mogelijkheid van een verplichte begrenzing van de invorderingstermijn in de tijd te bepleiten. Bij de mondelinge behandeling van de zaak Commissie tegen Spanje op 7 februari 2013 is een dergelijke regeling door Nederland bepleit.

De leden van deze fractie vragen voorts welke regelingen Oostenrijk, Frankrijk en Spanje hebben gekozen.

De Europese Commissie heeft in 2011 bij het Hof een rechtszaak tegen Spanje aangehangig gemaakt omdat zij van mening is dat de Spaanse wetgeving inzake exitheffingen in de ondernemings sfeer in strijdig is met het Europese recht.

Spanje heeft naar aanleiding van het arrest National Grid geen wijzigingen in de wetgeving aangebracht. Op de zitting van 7 februari 2013 in de zaak C-64/11, Commissie tegen Spanje, heeft de Spaanse regering betoogd dat in de huidige wetgeving de mogelijkheid voor de belastingplichtige bestaat om de belastingdienst om uitstel van betaling te verzoeken. Daarmee zou de bestaande Spaanse wetgeving in overeenstemming zijn met het Europese recht. De Europese Commissie deelde deze opvatting niet omdat het, volgens de Europese Commissie, hierbij slechts zou gaan om een discretionaire bevoegdheid van de Spaanse belastingdienst, terwijl het arrest National Grid duidelijk maakt dat alleen een wettelijk recht op uitstel van betaling voldoende is om aan het Europese recht te voldoen.

Frankrijk heeft per 1 januari 2013 gekozen voor het Duitse systeem, waarbij de exitheffing in vijf gelijke jaarlijkse termijnen wordt betaald zonder dat er rente in rekening wordt gebracht en zonder dat er zekerheidsstelling wordt gevraagd. Op de zitting van 7 februari 2013 in de voornoemde zaak C-64/11, Commissie tegen Spanje, heeft de Duitse regering naar voren gebracht dat dit systeem in overeenstemming is met het Europese recht. De Duitse regering heeft betoogd dat de oplossing die het Hof in National Grid heeft geboden niet de enige mogelijke oplossing is, ook andere oplossingen kunnen proportionele maatregelen zijn ter verzekering van een evenwichtige verdeling van de heffingbevoegdheid. De Duitse regering heeft daarbij ter onderbouwing van haar standpunt onder andere aangevoerd dat vlottende activa veelal binnen vijf jaar worden afgeschreven en dat tegenover de vaste termijn van vijf jaar staat dat er geen rente in rekening wordt gebracht en geen zekerheid wordt gevraagd. De Europese Commissie heeft zich ter terechtzitting niet uitgelaten over het Duitse standpunt op dit punt. Ter terechtzitting heeft Nederland de Duitse regering op dit punt ondersteund, en – in overeenstemming met hetgeen was toegezegd aan de Tweede Kamer – betoogd dat een systeem waarbij wordt voorzien in aansluiting bij de realisatie van de stille reserves, maar met een maximum van tien jaar uitstel, proportioneel is.

Bij de mondelinge behandeling was geen advocaat-generaal aanwezig. Het Hof heeft nog geen datum voor het wijzen van het arrest bekendgemaakt.

Voor wat betreft de regelgeving in Oostenrijk wordt opgemerkt dat ik op dit moment niet over betrouwbare informatie inzake de Oostenrijkse regeling beschik.

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