



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste Commissie van Financiën uit de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
T.a.v. mevrouw mr E.C. Janssen
Postbus 20018
2500 EA Den Haag

24 oktober 2001

Betreft: Commentaar op het wetsvoorstel "Wijzigingen van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002 II – Economische infrastructuur)".

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna "de Orde") heeft met grote belangstelling kennis genomen van het wetsvoorstel houdende "Wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002-II – Economische infrastructuur) en vindt daarin aanleiding uw aandacht te vragen voor een aantal onderdelen daarvan.

1) Arm's-length beginsel (art. 8b Wet Vpb 1969)

- a) Blijkens de toelichting is art. 8b Wet Vpb 1969 afgeleid van art. 9 OESO-modelverdrag. Waar de voorgestelde wettekst spreekt van gelieerde *lichamen*, spreekt art. 9 OESO-modelverdrag evenwel van gelieerde *ondernemingen*. Kan worden bevestigd dat dit onderscheid is terug te voeren op het feit dat het arm's-length beginsel niet in de inkomstenbelasting is verankerd, en kan voorts worden bevestigd dat het verschil in terminologie overigens geen betekenis heeft?
- b) In art. 8b Wet Vpb 1969 wordt de mate van gelieerdheid niet nader ingevuld. De Orde vreest dat dit in de praktijk tot oeverloze discussies gaat leiden. De Orde acht dit ongewenst en zou graag meer duidelijkheid op dit punt in de wet of anders toch tenminste in de toelichting zien.
- c) In de toelichting op het voorgestelde art 8b Wet Vpb 1969 wordt opgemerkt dat indien in gelieerde verhoudingen toch een prijs wordt overeengekomen die buiten bepaalde marges valt, de betrokken gelieerde partijen zich ervan bewust hadden moeten zijn dat de prijsstelling niet als zakelijk is aan te merken (hetgeen een objectivering van de bevoordelingsbedoeling inhoudt). Moet dit ook worden doorgetrokken naar kwesties als bewustheid bij het doen van een dan dus onjuiste aangifte, boetebeleid, bewustheidsvereiste bij uitdeling etc.? Is er derhalve bij een winstcorrectie (in een moeder-dochterverhouding) automatisch sprake van verkapt dividend?
Is er geen ruimte voor de mogelijkheid van dwaling e.d.?
- d) In het voorgestelde art. 8b, derde lid, Wet Vpb 1969 is bepaald dat de bedoelde lichamen in hun administratie gegevens opnemen (1) waaruit blijkt op welke wijze de verrekenprijzen tot stand zijn gekomen en (2) waaruit kan worden opgemaakt of er met betrekking tot de totstandgekomen verrekenprijzen sprake is van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Hieromtrent verneemt de Orde graag (duidelijker dan tot op heden is gedaan) de aard van de te overleggen documentatie.

Wat moet er nu precies worden overgelegd? Wat zijn de minimale vereisten waaraan de documentatie moet voldoen wil er geen sprake zijn van het "duidelijk in gebreke blijven" van de belastingplichtige op het punt van het administratieve voorschrift van art. 8b, derde lid, Wet Vpb 1969? Moeten bijvoorbeeld aanwezig zijn:

- omschrijving van de ondernemingsactiviteiten van de belastingplichtige;
- juridische structuur waaruit de relatie tussen de gelieerde partijen blijkt;
- de verwijzing naar alle intercompany-overeenkomsten;
- een beschrijving van de transferpricingmethode en een uitleg waarom voor een bepaalde methode gekozen is;
- een beschrijving van de intercompany-transacties;
- de interne (financiële) gegevens die de belastingplichtige heeft gebruikt om die intercompany-transacties te analyseren;
- een beschrijving van de vergelijkbare ondernemingen en vergelijkbare transacties (comparables);
- beschrijving van hoe de comparables zijn geselecteerd en op welke wijze vergelijkbaarheid is geëvalueerd;
- een uitleg van de wijze waarop de economische analyse heeft plaatsgevonden;
- berekening van een range van prijzen?

Een en ander is ook relevant voor de uit art. 52 AWR voortvloeiende bewaarplicht van administratieve gegevens.

De Memorie van Toelichting stelt in dit kader dat een belastingplichtige op basis van de invulling van de relevante factoren zijn keuze van de verrekenprijsmethode dient te kunnen onderbouwen. Dit veronderstelt een behoorlijke kennis bij de belastingplichtige op het gebied van transferpricing (op het moment van het aangaan van de transactie; zie hierna). Meer toelichting van wat nu wel en niet relevante factoren zijn is wenselijk.

Wanneer is er sprake van het duidelijk in gebreke blijven van de belastingplichtige? Dit kan naar de mening van de Orde pas beoordeeld worden op het moment dat het voor een ieder duidelijk is wat de documentatieverplichting precies inhoudt (zie hiervoor).

- e) Daarnaast verneemt de Orde graag wanneer bovengenoemde documentatie aanwezig dient te zijn. De voorgestelde wettekst en de Memorie van Toelichting geven aan dat de gegevens in de administratie moeten worden opgenomen en dat art. 52, derde lid, AWR geldt. De documentatie hoort tot de administratie van de belastingplichtige; de eis van art. 52, eerste lid, AWR is dat de daar vermelde bescheiden op zodanige wijze bewaard worden dat daaruit *te allen tijde* hun rechten en verplichtingen blijken alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken. Wil dat zeggen dat de documentatie aanwezig moet zijn zodra de intercompany-transacties plaats gaan vinden? Dit zou veronderstellen dat de belastingplichtige op dat moment al de gegevens moet kunnen overleggen waaruit blijkt hoe de verrekenprijzen tot stand zijn gekomen en moet kunnen aangeven of deze verrekenprijzen onder arm's-length-voorwaarden tot stand zijn gekomen (de twee voorwaarden van het derde lid). Mocht dit de bedoeling zijn dan gaat dat zeer ver.

Of is het de bedoeling dat de documentatie over een bepaald jaar aanwezig is op hetzelfde moment dat de aangifte vennootschapsbelasting wordt ingediend (contemporaneous documentation requirement)?

Over het moment waarop de documentatie aanwezig moet zijn zou meer duidelijkheid gewenst zijn. Daarnaast is van belang of de belastingplichtige nog een redelijke termijn gegund wordt waarbinnen de documentatie aan de fiscus ter beschikking kan worden gesteld.

Een termijn van 30 of 60 dagen is gangbaar in een aantal jurisdicties. Frankrijk kent bijvoorbeeld een termijn van maximaal 60 dagen vanaf het verzoek van de fiscus, België een termijn van 30 dagen vanaf verzoek, Canada drie maanden en de Verenigde Staten van Amerika 30 dagen.

De Orde vraagt zich met andere woorden af of er een onderscheid komt tussen het moment waarop de documentatie samengesteld moet worden door de belastingplichtige en het moment waarop de documentatie daadwerkelijk ter beschikking dient te worden gesteld aan de fiscus.

- f) Daarnaast zou de Orde graag bevestigd zien dat de eis van art. 8b, derde lid, Wet Vpb 1969 niet geldt voor verrekenprijzen die vóór 1 januari 2002 tot stand zijn gekomen. Aangegeven zou bijvoorbeeld kunnen worden dat de documentatie-eis geldt voor transacties aangegaan vanaf 1 januari 2002. Ter voorkoming van misverstanden zou de Orde het op prijs stellen wanneer duidelijk wordt aangegeven hoe ten aanzien van lichamen met gebroken boekjaren moet worden omgegaan met de nieuwe documentatie-eis.
- g) In het Nader Rapport wordt onder punt 7 opgemerkt dat het voorgestelde art. 8b, derde lid, Wet Vpb 1969 niet zozeer beoogt een wijziging in de bewijslastverdeling te bewerkstelligen, als wel dat voldoende informatie beschikbaar is om de zakelijkheid van intercompany-transacties te kunnen beoordelen. De Memorie van Toelichting zegt naar het oordeel van de Orde wat anders: ingeval de belastingplichtige duidelijk in gebreke blijft op het punt van het administratieve voorschrift verschuift de bewijslast naar de belastingplichtige.

De Orde vraagt in dit kader uw aandacht voor het kleinere zich internationaliserende bedrijfsleven. Als de documentatielast ten opzichte van de omvang van de handelsstroom zwaar is en bedenkende dat nogal wat kennis van “transfer pricing” vereist is om te voldoen aan de eisen kan de situatie ontstaan dat dit deel van het bedrijfsleven niet of slechts moeilijk kan voldoen aan de opgelegde administratieve lasten. Als niet voldoening in feite leidt tot omkering van de bewijslast brengt dit met zich mee dat juist kleinere bedrijven zonder eigen stafafdelingen die compliance kunnen waarborgen (en bij regelmatige intercompany handel is dit een proces dat constant in de gaten moet worden gehouden) in die lastige bewijspositie terechtkomen. De Orde vraagt of de Staatssecretaris al voornemens heeft om in de uitvoeringssfeer juist voor deze categorie ondernemingen te waken voor onevenwichtige administratieve lasten ten opzichte van ermee gemoeide belangen.

2) Doorstroomvennootschappen (art. 8c Wet Vpb 1969)

- a) In het Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/294 heeft de Staatssecretaris reeds aangegeven wetgeving te overwegen met betrekking tot de verrekening van buitenlandse bronbelasting bij zogenoemde financiële dienstverleningslichamen binnen concernverband zonder reële economische aanwezigheid in Nederland. In haar Commentaar van 15 mei 2001 op dit Besluit is de Orde op deze kwestie nader ingegaan. In het voorgestelde artikel 8c wordt nu invulling geven aan het eerder geuite voornemen. Hierbij constateert de Orde dat de inhoud van het Besluit op onderdelen afwijkt van de nu voorgestelde wettelijke regeling. Voor een inhoudelijk begrip van de voorgestelde regeling acht de Orde het gewenst dat de Staatssecretaris aangeeft of de betekenis die in het Besluit aan bepaalde begrippen wordt gegeven ook voor de interpretatie van het voorgestelde artikel 8c Wet Vpb 1969 heeft te gelden. Daarnaast is het gewenst dat enige toelichting wordt gegeven op afwijkingen ten opzichte van het Besluit. Zo ontbreekt iedere verwijzing naar de in het Besluit vermelde substance vereisten. Mag de Orde hieruit afleiden dat substance in dit kader geen rol meer speelt?

- b) In het eerste lid van art. 8c Wet Vpb 1969 wordt de term “lichaam” gehanteerd, terwijl in het tweede lid de term “belastingplichtige” wordt gebruikt. De Orde vraagt zich af wat wordt bedoeld, hetgeen met name van belang is ingeval er sprake is van een fiscale eenheid.
- c) In de toelichting wordt verwezen naar de Besluiten van 30 maart 2001 (specifiek naar het Besluit inzake doorstroomvennootschappen). Opmerkelijk daarbij is wel dat in het Besluit wordt uitgegaan van lichamen die zich voor 70% bezighouden met bedoelde activiteiten, terwijl dit 70%-criterium niet in de wettelijke regeling is terug te vinden; kortom iedere (operationele) vennootschap waar een financieringsstroom doorheen loopt zou met de bepaling te maken krijgen. De Orde vraagt zich af of deze aanscherping beoogd is.
- d) De voorgestelde regeling beoogt in een aantal gevallen de op rente- en royalty-betalingen drukkende buitenlandse bronbelasting van verrekening uit te sluiten. Naar de Orde begrijpt is dit aldus vormgegeven dat krachtens artikel 8c, eerste lid Wet Vpb 1969 bepaalde betalingen en ontvangsten bij de winstbepaling buiten aanmerking blijven. In het derde lid is evenwel bepaald dat de at arms’ length te bepalen vergoeding voor de “door het lichaam uitgeoefende functies die betrekking hebben op de samenhangende geldleningen of rechtsverhoudingen” tot de winst gerekend wordt. De Orde meent dit derde lid aldus te begrijpen dat de doorstroommarge enerzijds en de doorstroombetalingen en –ontvangsten anderzijds voor wat betreft de winstbepaling gescheiden worden. Hiermee wordt beoogd de op de rente- en royalty betalingen drukkende buitenlandse bronbelasting van verrekening uit te sluiten. Artikel 23B OESO Modelverdrag en artikel 24, derde lid NSV bepalen dat verrekening van belasting plaatsvindt in zoverre bestanddelen in de grondslag van het inkomen zijn begrepen. Nu de brutomarge wel degelijk in de heffing wordt betrokken ziet de Orde evenwel niet in hoe door de voorgestelde kunstmatige scheiding het beoogde doel kan worden bereikt. Krachtens artikel 31, eerste lid van het Verdrag van Wenen dient een verdrag te goeder trouw te worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag. Indien de Nederlandse vennootschap voor de toepassing van het verdrag als de uiteindelijk gerechtigde tot de rente- of royaltyontvangsten heeft te gelden en niet als een intermediair kan worden aangemerkt lijkt een in nationale wetgeving aangebrachte scheiding tussen brutomarge en onderliggende inkomsten/kostenstroom onvoldoende hier verandering in aan te brengen. Zolang Nederland de brutomarge wenst te belasten zal zij onder OESO- en NSV-conforme belastingverdragen verrekening moeten toestaan. De Staatssecretaris zal derhalve een keuze moeten maken tussen het daadwerkelijk vrijstellen van de inkomsten dan wel – indien de Nederlandse doorstroomvennootschap als uiteindelijk gerechtigde kan worden aangemerkt – verrekening van buitenlandse bronheffing moeten verlenen. Het zou kunnen zijn dat is beoogd de doorleenmarge vrij te stellen en slechts de uit aanvullende activiteiten voortvloeiende inkomsten alsnog op grond van het derde lid in de heffing te betrekken. Indien dit de intentie is, verdient het aanbeveling de tekst op dit punt aan te scherpen.
- e) Indien geen verrekening van bronheffing zou bestaan op het niveau van de doorstromer (omdat die in wezen als intermediair fungeert) is er dan tenminste verrekening van de buitenlandse bronheffing op het niveau van de moeder van de doorstromer mogelijk? Dat is dan in wezen de gerechtigde tot de “buitenlandse” rente-inkomsten (uiteraard is dit alleen aan de orde ingeval de moeder zich in Nederland bevindt).
- f) In art. 8c, eerste lid, Wet Vpb 1969 wordt de term “ontvangen en betaalde” gebruikt. De Orde vraagt zich af hoe dient te worden omgegaan met (al dan niet tijdelijk) schuldig gebleven bedragen.

- g) In de onderdelen a en b van artikel 8c Wet Vpb 1969 wordt gesproken van 'rechtens dan wel in feite direct of indirect samenhangende' geldleningen dan wel rechtsverhoudingen. De frase 'rechtens dan wel in feite, direct of indirect' lijkt te zijn ontleend aan artikel 10a Wet Vpb 1969. Nu deze begrippen hier een wezenlijk andere functie hebben lijkt een nadere toelichting op deze term - bij voorkeur aan de hand van voorbeelden - wenselijk. Daarnaast is de vraag wanneer sprake is van de in het artikel bedoelde samenhang. In het Besluit is aangegeven dat een dergelijke samenhang zou bestaan indien transacties als één geheel zijn afgesloten, indien de uitkomsten ervan van elkaar afhankelijk zijn, of indien anderszins een koppeling tussen de transacties bestaat. De Orde constateert dat aldus een zodanig ruime interpretatie van het begrip doorstroom wordt gegeven dat aanmerkelijk meer onder doorstroom wordt beschreven dan de Memorie van Toelichting met omschrijvingen als 'zonder enige reële economische betekenis' doet vermoeden. De samenhangende transacties kunnen immers ook inhouden dat met aanvullende diensten een zekere meerwaarde in Nederland gecreëerd wordt. De Orde ziet in dit kader graag bevestigd dat dergelijke activiteiten niet als doorstroomactiviteiten zullen worden aangemerkt.
- h) Met betrekking tot art. 8c, derde lid, Wet Vpb 1969 vraagt de Orde zich af of wanneer de cost-pluswinst wel in de grondslag zit, de niet-verrekenbare bronbelasting integraal als kosten kan worden genomen.
- i) Het lijkt er op dat de wettelijke regeling de "grandfathering" tot 2005 van doorstroomrulings en "rulingachtigen" aangevraagd vóór 1 april 2001 doorbreekt. De Orde vraagt zich af of abusievelijk vergeten is deze eerbiediging voor bestaande situaties in de overgangsregelgeving op te nemen.
- j) De Orde constateert dat in artikel 8c, tweede lid een 'safe harbour'-regeling is opgenomen ten aanzien van doorstroamleningen. De geformuleerde vermogensseis (1% van het eigen vermogen) lijkt de Orde geen al te zware belemmering voor financiële activiteiten met een zekere zelfstandigheid. Als aanvullende eis geldt echter dat de belastingplichtige aannemelijk dient te maken dat dit bedrag aan eigen vermogen aanwezig is ter dekking van de desbetreffende risico's en dat dit wordt aangetast als deze risico's zich manifesteren. Dit laatste vereiste vergt enige toelichting. De crediteur van de vennootschap kan zich verhalen op het gehele vermogen van de vennootschap, zodat een (potentiële) aantasting van het vermogen altijd voor de hand ligt. Evenmin is duidelijk waarop gedoeld wordt met de term 'aanwezig ter dekking van deze risico's'. Indien de vennootschap een deelneming heeft verworven ter waarde van f 100 miljoen tegen uitreiking van aandelen ontstaat een vermogen van f 100 miljoen. Vervolgens wordt een doorstroamlening afgesloten en worden de gelden weer doorgeleend aan een groepsvennootschap. Deze transactie creëert geen vermogen. De crediteur weet zich echter gedekt door een eigen vermogen van f 100 miljoen. De Orde meent dat in deze situatie aan de gestelde vereisten is voldaan. Graag zou de Orde vernemen of deze interpretatie juist is.
- k) De Orde constateert verder dat voor doorstroomactiviteiten die bestaan uit het doorlicentiëren van immateriële activa geen 'safe harbour'-regel of ander houvast wordt geboden. Met uitsluitend het begrip 'reële risico's' zal de praktijk niet uit de voeten kunnen. Nu de Orde geen principieel verschil ziet tussen doorleen- en doorlicentieeractiviteiten acht de Orde het wenselijk ook voor deze laatste activiteiten dezelfde dan wel vergelijkbare criteria te hanteren en deze eveneens wettelijk vast te leggen. Ook verdient het aanbeveling nadere invulling te geven aan het begrip 'royalty'.

Een aantal van deze vragen en opmerkingen zijn in een eerder stadium voorgelegd aan vertegenwoordigers van het Ministerie van Financiën door de Orde.

Zijdens het Ministerie is aangegeven dat overwogen wordt de (vele) vragen die zijn gesteld naar aanleiding van de Besluiten van 30 maart jl. te behandelen in een Vraag en Antwoord Besluit. Nu echter concrete wetgeving voorligt meent de Orde dat dit ook een moment is om in het publieke debat van gedachten te kunnen wisselen over de implicaties van die wetgeving.

3) Hybride leningen (artikel 10, lid 1, onderdeel d en de leden 2, 3 en 4 Wet Vpb 1969)

De Orde ondersteunt de uitgangspunten van de Staatssecretaris dat de voorgestelde regeling bancaire producten of transacties die niet fiscaal gedreven zijn zoveel mogelijk ongemoeid te laten en het Nederlandse bedrijfsleven internationaal niet in een ongunstiger positie moet brengen. De voorgestelde regeling roept bij de Orde echter een aantal vragen op.

a) Achterstelling geldlening

- De Hoge Raad acht bij de beoordeling van de vraag of een geldlening feitelijk functioneert als eigen vermogen van de schuldenaar relevant de mate van achterstelling van de lening ten opzichte van de overige schulden (BNB 1998/208 en 1999/176). Volgens de Hoge Raad moet sprake zijn van achterstelling bij alle concurrente schuldeisers, wil feitelijk sprake zijn van eigen vermogen. Fundamenteel voor eigen vermogen is dat het volledig is achtergesteld ten opzichte van vreemd vermogen. De Orde is dan ook van mening dat aan de mate van achterstelling van de geldlening meer gewicht zou moeten worden toegekend dan thans in het voorstel wordt gedaan. De winstafhankelijkheid van de lening mag een zeer belangrijk aspect van de verschaffing van eigen vermogen zijn, het achtergestelde karakter moet eveneens in de beoordeling worden betrokken. Dit aspect ontbreekt echter geheel in artikel 10, lid 2, onderdeel a en b Wet Vpb 1969. De Orde vraagt dan ook om heroverweging van deze bepalingen.
- In artikel 10, tweede lid, onderdeel c Wet Vpb 1969 is de achterstelling van de geldlening wel als voorwaarde voor toepassing van artikel 10 Wet Vpb 1969 opgenomen. De vereiste mate van achterstelling is echter niet duidelijk. In de opvatting van de Hoge Raad heeft achterstelling in dit verband de betekenis van achterstelling bij alle concurrente schuldeisers. Het voorgaande, inmiddels ingetrokken wetsvoorstel, sprak van achterstelling bij één of meer niet-bevoorrechte geldleningen. De Orde acht het wenselijk dat de mate van achterstelling van de geldleningen als bedoeld in artikel 10, tweede lid Wet Vpb 1969 wordt verduidelijkt en zonodig het wetsvoorstel wordt aangepast.

b) Gevolgen voor de kapitaalsbelasting?

Op grond van artikel 10, lid 1, onderdeel d Wet Vpb 1969 komen vergoedingen op een geldlening niet ten laste van de winst indien de geldlening onder zodanige voorwaarden is aangegaan dat deze feitelijk functioneert als eigen vermogen. Graag zou de Orde van de Staatssecretaris vernemen of het aangaan van een lening als bedoeld in genoemd artikel al dan niet moet worden aangemerkt als het bijeenbrengen van in aandelen verdeeld kapitaal voor doeleinden van de kapitaalsbelasting.

c) Samenloop met artikel 12 Wet Vpb 1969

De artikelen 12, lid 3 en 10, lid 1, onderdeel d Wet Vpb 1969 zijn beide van toepassing als een schuld gaat functioneren als eigen vermogen. De Orde vraagt zich af of hieruit kan worden afgeleid dat deze artikelen zien op dezelfde situaties. Is sprake van een identieke uitdrukking in deze artikelen?

Tevens vraagt de Orde zich af of de omstandigheden genoemd in het voorgestelde artikel 10, lid 2 Wet Vpb 1969 eveneens zouden leiden tot toepassing van artikel 12 Wet Vpb 1969.

d) Samenloop met artikel 8b Wet Vpb 1969

Indien een geldlening tussen gelieerde partijen is aangegaan onder onzakelijke voorwaarden kan op grond van artikel 8b Wet Vpb 1969 een correctie van de winst plaatsvinden. Op een dergelijke lening is echter eveneens artikel 10, lid 4 Wet Vpb 1969 van toepassing. Op grond van dit artikel wordt de vergoeding op een dergelijke geldlening geacht winstafhankelijk te zijn, zodat de rente bij de schuldenaar niet aftrekbaar is. Graag zou de Orde de visie van de Staatssecretaris op de samenloop tussen genoemde artikelen vernemen. Geldt op grond van artikel 10 lid 4 Wet Vpb 1969 dat de gehele vergoeding voor de lening die op grond van artikel 8b Wet Vpb 1969 in aanmerking moet worden genomen, niet aftrekbaar is? De Orde vraagt zich af of een lening die feitelijk functioneert als eigen vermogen niet zou moeten worden uitgesloten van toepassing van artikel 8b Wet Vpb 1969.

Daarnaast wijst de Orde op het volgende. In bepaalde situaties kan de samenloop tussen artikel 8b, artikel 10, lid 1 onderdeel d en artikel 12 Wet Vpb 1969 leiden tot een, naar de mening van de Orde, ongewenste uitkomst. Indien de voorwaarden op een lening tussen gelieerde partijen dusdanig worden gewijzigd dat de vergoeding als onzakelijk is aan te merken, zal vanaf dat moment artikel 10, lid 4 Wet Vpb 1969 van toepassing zijn. De vergoeding op de lening (inclusief de op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 in rekening te brengen vergoeding?) zal niet aftrekbaar zijn. Bij een verlaging van het rentepercentage op de lening tot onder de geldende marktrente zal eveneens artikel 12 Wet Vpb 1969 van toepassing zijn. Indien bij de schuldeiser de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is, zal echter wel de gehele vergoeding (inclusief het op basis van artikel 8b Wet Vpb 1969 gecorrigeerde deel) belast worden. Naar de mening van de Orde kan de samenloop van de artikelen 8b, 10 en 12 derhalve leiden tot een onevenwichtige uitkomst.

e) “in feite winstafhankelijk”

In de Memorie van Toelichting wordt opgemerkt dat opschorting van de vergoeding onder bepaalde omstandigheden de vergoeding in principe niet winstafhankelijk maakt. De Orde zou graag vernemen hoe opschorting van de vergoeding zich verhoudt tot het in *feite* winstafhankelijk zijn van de vergoeding waarvan krachtens artikel 10, eerste lid, onderdeel d Wet Vpb 1969 sprake kan zijn.

f) Artikel 10, lid 2, onderdeel b Wet Vpb 1969

Op grond van artikel 10 lid 2 onderdeel b Wet Vpb 1969 moet de overeengekomen vergoeding op de lening worden vergeleken met de marktrente die geldt voor leningen met dezelfde looptijd. Naar de mening van de Orde is deze omschrijving echter onvoldoende om te komen tot een goede vergelijking. Niet alleen de looptijd van een lening bepaalt immers de hoogte van de vergoeding. Ook de kredietwaardigheid van de schuldenaar en de gebruikte valuta kunnen van belang zijn bij het bepalen van een zakelijke vergoeding op een lening. De Orde is dan ook van mening dat de daadwerkelijk overeengekomen vergoeding zou moeten worden vergeleken met de vergoeding die in het economisch verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen. De Orde geeft in overweging het wetsvoorstel in deze zin aan te passen.

g) Artikel 10 lid 4 Wet Vpb 1969

Artikel 10, vierde lid Wet Vpb 1969 bevat de fictiebepaling dat in gevallen waarin schuldenaar en schuldeiser gelieerde partijen zijn als bedoeld in artikel 8b Wet Vpb 1969, de vergoeding op de geldlening als winstafhankelijk wordt aangemerkt indien rechtens dan wel in feite geen vergoeding is overeengekomen dan wel de overeengekomen vergoeding in belangrijke mate afwijkt van een zakelijke vergoeding.

De Orde vraagt zich af welke in artikel 10, tweede lid Wet Vpb 1969 genoemde omstandigheid zich voordoet indien de vergoeding op de geldlening als gevolg van de toepassing van artikel 10, vierde lid Wet Vpb 1969 wordt geacht winstafhankelijk te zijn. De Orde vermoedt dat op artikel 2 letter a is gedoeld maar zou dit graag bevestigd zien.

Is de betekenis van letter a van artikel 10 lid 4 dat ook in het slechts zelden voorkomende geval dat geen vergoeding is bedongen om zakelijke reden de lening toch als winstafhankelijk aan te merken? De Orde zou denken dat die gevallen juist niet door artikel 10 bestreken moeten worden. Als dit niet de betekenis ervan is dan lijkt het de Orde beter om de letters a en b in elkaar te schuiven waardoor voor alle gevallen de vergelijking met onafhankelijke derden gemaakt moet worden.

De Orde zou overigens volledigheidshalve graag bevestigd zien dat “in belangrijke mate” in dit verband de betekenis heeft van 30% of meer.

h) Gevolgen verschuiving aflossingsdatum

Indien de aflossingsdatum van een lening op een bepaald moment wordt verschoven naar een later tijdstip wordt op grond van artikel 10, lid 3 Wet Vpb 1969 de geldlening vanaf het moment van totstandkoming deze nieuwe aflossingsdatum geacht te hebben gehad. In de toelichting wordt opgemerkt dat hierdoor de inspecteur de mogelijkheid heeft om, voor zover de mogelijkheden daarvoor nog openstaan, een correctie te plegen op de reeds verstreken jaren. De Orde leidt hieruit af dat slechts een correctie plaatsvindt op de nog openstaande jaren en dat geen correctie plaatsvindt in het jaar van wijziging over de gehele reeds verlopen termijn van de lening. Graag zou de Orde dit bevestigd zien.

De Orde vraagt zich af of niet voorzien zou moeten worden dat bij uitverlenging van de aflossingstermijn resulterende terugwerkende kracht, deze terugwerking niet uitsluitend voor de schuldenaar maar tevens voor de schuldeiser geldt, zodat economische dubbele heffing ook in die gevallen wordt vermeden.

i) Concrete gevallen

De Orde zou het op prijs stellen indien kan worden bevestigd dat de volgende gevallen niet door het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel d worden bestreken:

- De vergoeding op de lening is afhankelijk van de waardeontwikkeling van één of meer activa van de vennootschap. Indien dergelijke gevallen, waar juridisch geen sprake is van winstafhankelijkheid, onder de voorgestelde regeling zouden gaan vallen wordt de zogenoemde ‘repackaging’-praktijk van banken en andere financiële instellingen belemmerd;
- De situatie waarin een klein eigen vermogen aanwezig is en daarnaast grote doorstroombeningen bestaan in situaties die niet door het voorgestelde artikel 8c Wet Vpb 1969 worden bestreken.

j) Internationaal evenwicht

Op grond van artikel 13 lid 3 eerste volzin zal de ontvangen rente op leningen die feitelijk als eigen vermogen functioneren onder voorwaarden vrijgesteld zijn bij de ontvanger. Ook in internationale situaties, waarbij een Nederlandse vennootschap een dergelijke lening verstrekt aan een buitenlandse dochter, kan deze vrijstelling gelden. Echter, belastingplichtige dient aannemelijk te maken, dat de rente bij de buitenlandse dochtervennootschap bij de belastingheffing over de winst buiten aanmerking blijft. De motivering van deze beperking is, dat 'double dip' structuren voorkomen moeten worden.

Het wetsvoorstel voorziet slechts in een eenzijdige maatregel ter voorkoming van dergelijke incongruenties in internationale situaties. Immers, indien een buitenlandse vennootschap aan een Nederlandse vennootschap een lening verstrekt die - vanuit Nederlandse optiek - feitelijk functioneert als eigen vermogen, wordt voor de binnenlandse kwalificatie geen rekening gehouden met de kwalificatie naar buitenlands recht bij de verstrekker van de lening. Indien naar buitenlands recht de lening wel als vreemd vermogen geldt, zou in dergelijke situaties sprake zijn van internationale dubbele belastingheffing. De Orde geeft dan ook in overweging om de herkwalificatie van vreemd vermogen in eigen vermogen op grond van artikel 10, d Wet Vpb 1969 achterwege te laten, indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de rente bij een buitenlandse verstrekker van de lening wel degelijk tot belastingheffing leidt.

k) Dividendbelasting

In de onderhavige voorstellen is geen wijziging van de artikelen 4 en 4a Wet op de dividendbelasting 1965 opgenomen. Nu in deelnemingsverhoudingen de met de voornoemde geldleningen verband houdende vergoedingen en waardemutaties bij de schuldeiser onder de deelnemingsvrijstelling kunnen vallen, ligt het naar de mening van de Orde voor de hand deze artikelen uit te breiden met opbrengsten van geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d Vpb.

Zou de Staatssecretaris voorts kunnen bevestigen dat evenals bij dividenden binnen fiscale eenheid, in geval van als eigen vermogen aangemerkte vorderingen als bedoeld in artikel 13, tweede lid Wet Vpb 1969 inhouding van dividendbelasting achterwege kan blijven?

4) Beleggingsdochtermaatschappijen die in de EU gevestigd zijn met belangen in beleggingsdochtermaatschappijen buiten de EU (artikel 13g Wet Vpb 1969)

De Orde roept in herinnering dat tijdens de parlementaire behandeling van het huidige artikel 13g Wet Vpb 1969 reeds aandacht is besteed aan de mogelijkheid EU-vennootschappen tussen te schuiven teneinde deelnemingen in buiten de EU gevestigde beleggingsdochters onder de deelnemingsvrijstelling te brengen. De regering merkte in dit kader op:

“Anders dan deze leden menen, ben ik mij zeer bewust van het door hen naar voren gebrachte aspect. Ik wil er in dit verband echter op wijzen dat de richtlijn alleen ziet op directe situaties. Achterliggende situaties zoals in de door deze leden geschetste casus waarin de andere Lid-Staat, alwaar de vennootschap is gevestigd, deelnemingsvrijstelling verleent voor dividenden ontvangen uit een taxhaven, worden beheerst door de wetgeving van het land van vestiging van die vennootschap”.

Uit dit citaat mag worden afgeleid dat de regering de heffing van deze inkomsten aan de betreffende EU-lidstaat overliet. In het kader van de Code of Conduct hebben de Lid-Staten nu afgesproken schadelijke belastingregimes (waaronder begrepen een te ruime deelnemingsvrijstelling) af te schaffen dan wel te beperken.

In het licht van het bovenstaande is de Orde van mening dat de uit dit voorstel blijkende ommezwaai nadere motivering behoeft. Is er sindsdien een prangend probleem ontstaan dat nu aangepakt moet worden?

De Orde is wel verheugd dat met de nu voorgestelde wijziging van artikel 13g Wet Vpb 1969 tegemoet is gekomen aan de vele kritiek die is geuit op het inmiddels ingetrokken wetsvoorstel dienaangaande dat was opgenomen in het Ondernemerspakket 2001. Desondanks roept ook nieuwe voorstel bij de Orde nog een aantal vragen op.

a) Belang

In het voorgestelde artikel 13g, derde en vierde lid Wet Vpb 1969 worden deelnemingen in niet-EU beleggingsdochters aangeduid met “belangen”. Naar de mening van de Orde is de betekenis van deze term onvoldoende duidelijk. Gelet op het in artikel 13g, derde lid, onderdeel b Wet Vpb 1969 gestelde dient een belang te worden opgevat als een aandeelhouderschap van tenminste 5% van het nominaal gestorte kapitaal van de vennootschap.

De Orde zou graag vernemen of belang in voornoemde zin moet worden uitgelegd. Indien deze interpretatie niet (volledig) juist is, dan zou de Orde graag verduidelijkt zien welke betekenis aan de term belang moet worden gehecht.

b) 70% toets

Artikel 13g, derde lid Wet Vpb 1969 sluit een deelneming in een EU beleggingsdochter uit van de deelnemingsvrijstelling indien de bezittingen van de EU dochter hoofdzakelijk bestaan uit belangen in niet-EU beleggingsdochters waarop de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing zou zijn indien deze rechtstreeks zouden worden gehouden. Het is de Orde niet duidelijk op welk tijdstip de zogenoemde 70% toets moet plaatsvinden. Moet daarvoor worden aangesloten bij artikel 20a, vierde lid, onderdeel a Wet Vpb 1969?

Tevens zou de Orde graag vernemen op welke wijze de 70% toets moet worden aangelegd. Met name vraagt de Orde zich af welke waarderingsmethoden moeten worden gehanteerd voor de bepaling van de waarde van de bezittingen.

Valutaschommelingen kunnen tot gevolg hebben dat het relatieve belang van bepaalde bezittingen ten opzichte van het totaal een aanzienlijke wijziging ondergaat. De Orde vraagt zich af hoe met dergelijke verschuivingen moet worden omgegaan.

c) Indirect gehouden EU beleggingsdochters

Stel dat de bezittingen van een EU dochter voor 80% uit “besmette” niet-EU beleggingsdochters bestaat en voor 20% uit EU beleggingsdochters. De Orde vermoedt dat volledige uitsluiting van de deelnemingsvrijstelling voor de EU beleggingsdochters in strijd is met de Moeder-dochterrichtlijn. De Orde zou graag vernemen wat de visie van de Staatssecretaris hierop is.

Dit probleem kan verbreed worden door erop te wijzen dat het bezitspercentage (70%) van “besmette” deelnemingen niet samenvalt met de omvang van het voordeel uit de EU tussenholding. Afhankelijk van de resultaten kan de onderliggende winst uit “besmette” deelnemingen meer of minder dan 70% uitmaken van het resultaat van die tussenholding.

d) Art. 28b Wet Vpb 1969

Moet artikel 13g, vierde lid Wet Vpb 1969 zo worden verstaan dat de indirect gehouden niet-EU beleggingsdochters waarvan de bezittingen voor tenminste 90% uit beleggingen bestaan, jaarlijks moeten worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer indien het bezit in de EU beleggingsdochter op grond van de toepassing van artikel 13g, derde lid Wet Vpb 1969 niet als een vrijgestelde deelneming kwalificeert? Of is artikel 13g, vierde lid Wet Vpb 1969 ook van toepassing als de deelnemingsvrijstelling wel van toepassing is op het bezit in de EU beleggingsdochter?

Moet de term "voorzover" in artikel 13g, vierde lid Wet Vpb 1969 zo worden verstaan dat de deelneming in de EU beleggingsdochter slechts voor dat deel dat betrekking heeft op een indirect gehouden 28b niet-EU beleggingsdochters jaarlijks moet worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer?

e) Tegenbewijs

In de Memorie van Toelichting wordt ingegaan op de in artikel 13g, vijfde lid Wet Vpb 1969 opgenomen tegenbewijsregeling. Als voorbeeld van geslaagd tegenbewijs wordt genoemd de belastingplichtige die aannemelijk maakt dat bij de EU dochter de inkomsten en waardeveranderingen uit de niet-EU beleggingsdochters op een "adequate" wijze en zonder uitstel in de heffing worden betrokken naar een tarief dat naar Nederlandse maatstaven redelijk is.

De Orde vraagt zich af wat met "adequate" wijze wordt bedoeld. Wordt hier, overeenkomstig de tegenbewijsregeling van artikel 10a, derde lid Vpb bedoeld dat de inkomsten en waardeveranderingen moeten worden onderworpen aan een heffing die wat grondslag en tarief betreft in overeenstemming is met de door de OESO-lidstaten gehanteerde gebruikelijke normen voor binnenlandsbelastingplichtige vennootschappen en natuurlijke personen? Geldt ook hier dat een bijzonder regime onder voorwaarden in aanmerking komt als een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing?

f) Compartimentering

De Orde zou graag willen vernemen of bezittingen in EU beleggingsdochters die met ingang van 1 januari 2002 niet meer onder deelnemingsvrijstelling vallen op het daaraan voorafgaande tijdstip mogen worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer (compartimentering).

Tevens vraag de Orde zich af of compartimentering mag of moet worden toegepast indien door een wijziging in de bezittingen van een EU dochter op enig moment de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is of (weer) wordt.

g) De Orde constateert dat het wetsvoorstel met betrekking tot artikel 13g Wet Vpb 1969 geen overgangsregeling kent. Bij de toenmalige aanpassing van de niet-terbeleggingseis ten aanzien van passieve financieringsmaatschappijen is een overgangstermijn van 2 jaar in aanmerking genomen. De Orde acht het redelijk ook hier een dergelijke regeling te treffen.

5) Earn-outregelingen (artikel 13, eerste lid, artikel 13d, tweede lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969)

De Orde heeft met instemming kennis genomen van het voornemen nabetalen in het kader van de verkoop en aankoop van deelnemingen voortaan onder de deelnemingsvrijstelling te laten vallen.

De praktijk is gebaat bij deze maatregel die de uit BNB 1993/180 voortvloeiende waarderingsproblematiek bij koper en verkoper voortaan voorkomt. Ten aanzien van een aantal aspecten verzoekt de Orde om verduidelijking van de voorgestelde regeling.

- a) Indien de verkochte vennootschap bepaalde ‘targets’ niet haalt, komt het voor dat de verkopende partij verplicht is een – al dan niet in escrow gehouden – deel van de ontvangen verkoopsom al dan niet verhoogd met een (fictieve) rente aan koper terug te betalen. De Orde verzoekt te bevestigen dat de in artikel 13, eerste lid vermelde ‘waardeveranderingen’ mede deze situatie bestrijkt.
- b) Uit de voorgestelde tekst van artikel 13, eerste lid leidt de Orde af dat voor de toepassing van de regeling niet relevant is of koper en verkoper beide in Nederland gevestigde lichamen zijn. De Orde verzoekt te bevestigen dat deze lezing juist is.
- c) In artikel VIII, zesde lid is vermeld dat de regeling eerst toepassing vindt op vervreemdingen van deelnemingen na 31 december 2001. Naar de Orde veronderstelt geldt deze regeling ook voor de verkrijger. De Orde geeft in overweging de wettekst op dit punt te verduidelijken door bijvoorbeeld te verwijzen naar na die datum gesloten obligatoire overeenkomsten ter zake van koop en verkoop van deelnemingen. Daarnaast zou de Orde in overweging willen geven voor verkooptransacties die vóór de inwerkingtreding hebben plaatsgevonden, maar waar de earn-outregeling voor de betrokken partijen nog geen onherroepelijke gevolgen heeft gehad, een overgangsregeling te creëren, inhoudende dat op verzoek van partijen de nieuwe regeling kan worden toegepast.

6) Filmfaciliteiten (art. 3:33 Wet IB 2001)

- a) De inwerkingtreding van de nieuwe filmfaciliteiten geschiedt op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip dat zo nodig terugwerkende kracht heeft tot 1 januari 2002 (art. VIII, derde lid). De reden van deze afwijkende inwerkingtreding is dat de Europese Commissie nog goedkeuring aan de filminvesteringsaftrek en aangepaste desinvesteringstaxatie moet geven. De opmerking in het Nader Rapport (onder 21 en 22) dat de investeerder met de onzekerheid omtrent de goedkeuring door de Europese Commissie rekening kan houden en het hieraan verbonden risico dient in te calculeren vindt de Orde minder gelukkig. Als de Overheid al niet zeker is van de aanvaardbaarheid van een regeling, hoe kan dan van de burgers verwacht worden daarover een gefundeerd oordeel te hebben?

De Orde meent dat gezien het gebrek aan rechtszekerheid tot de datum van inwerkingtreding en gezien de verwachting dat de inmenging van de Europese Commissie in nationale fiscale aangelegenheden in de toekomst waarschijnlijk zal toenemen, het wenselijk is dat voor wetgeving waarvoor Europese goedkeuring benodigd is een langer tijdpad wordt gekozen.

- b) De Orde betreurt het dat de onoverzichtelijkheid van de regelgeving ter zake van filmfaciliteiten door het wetsvoorstel verder toeneemt. De kapitaalkrachtige filmfiliëhouder wordt geconfronteerd met een combinatie van de Tijdelijke tegemoetkoming film 2001 (Hfst. 2, art. I, onderdeel Dd, Inv.wet Wet IB 2001), de tijdelijke filminvesteringsaftrek en film-desinvesteringstaxatie (art. 3.42b en 3.47a Wet IB 2001), de tijdelijke willekeurige afschrijving film (art. 3.33 Wet IB 2001), de maximumverliesbepaling (art. 3.9 Wet IB 2001) en het overgangsrecht dat ziet op de aansluiting tussen het overgangsregime voor investeringen in films voor het kalenderjaar 2001 en het voorgestelde regime voor investeringen in films voor de kalenderjaren 2002 en 2003 (art. VI Overgangsrecht). Het is te betwijfelen of de filmsector en belastingplichtigen gebaat zijn bij dit soort ad hoc-wetgeving.

Wanneer de Wetgever er naar streeft de ontwikkeling van de Nederlandse filmindustrie duurzaam te stimuleren, kan naar het oordeel van de Orde beter voor een eenvoudige, doorzichtige regeling worden gekozen die voor een langere periode geldt en niet een die slechts voor twee jaar geldt.

- c) De in art. 3.42b Wet IB 2001 opgenomen eis dat de toekenning van filminvesteringaftrek moet passen binnen het hiervoor in de rijksbegroting opgenomen bedrag (€ 23 mln. per jaar), is voor betrokkenen een van tevoren moeilijk in te schatten criterium. Door deze eis zit er voor de initiatiefnemers en investeerders een onzekerheid in de faciliteit, ook wanneer overigens voldaan wordt aan alle juridische vereisten. De Orde pleit er dan ook voor deze limitering te schrappen dan wel duidelijkheid te verschaffen over de wijze van verdeling van dit bedrag (bijvoorbeeld pro rata over alle belastingplichtigen die een beroep op de faciliteit doen of vindt toekenning plaats op basis van datum indiening verzoek?).
- d) De Orde zou het verkieslijk vinden indien een concept van de ministeriële regeling waarin de criteria worden opgesomd waaraan een film moet voldoen voor de faciliteit van de willekeurige afschrijving zo spoedig mogelijk aan de Tweede Kamer wordt voorgelegd, zodat deze regeling in de beoordeling omtrent de faciliteit kan meewegen. De Orde vraagt zich daarbij ook af waarom wordt gedacht aan de eis dat het budget van de film een bepaald maximum niet te boven mag gaan, aangezien de faciliteit beoogt de Nederlandse filmindustrie te stimuleren. Zou het niet juist een teken van succes zijn als ook grotere films in Nederland tot stand komen?
- e) De regeling van art. 3.47a Wet IB 2001 leidt met betrekking tot de tabel in het tweede lid tot schokeffecten. Een overdrachtprijs die bijvoorbeeld € 1 hoger is dan 110% van het investeringsbedrag kan tot een extra desinvesteringsbijtelling leiden van 8% van € 25.000, ofwel € 2.000. De Orde acht dit ongewenst. Teneinde schokeffecten te voorkomen zou bijvoorbeeld kunnen worden gedacht aan de volgende formule voor de berekening van het percentage voor de desinvesteringsbijtelling bij film:
- $$\left[\frac{\text{(overdrachtprijs - 60\% van investeringsbedrag)}}{\text{investeringsbedrag}} \right] \times 47\%,$$
- met een maximum van 47%.
- f) De regeling van het aangepaste desinvesteringsbijtellingspercentage is volgens de Memorie van toelichting slechts van toepassing in de periode dat de onderneming voldoet aan de omschrijving van filmonderneming. Ziet de Orde het juist dat wanneer de (film)onderneming is gestaakt en geen andere activiteiten worden ontwikkeld, op eventuele nagekomen opbrengsten de regeling van het aangepaste desinvesteringsbijtellingspercentage gewoon van toepassing blijft.

7) **Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB)**

De Orde is ernstig bezorgd over het gemak waarmee de rechtsbescherming van de belastingplichtige ondergeschikt wordt gemaakt aan de efficiëntie van de werkzaamheden van de Belastingdienst. De indruk wordt gewekt dat deze rechtsbescherming maar lastig is. De opmerking dat altijd via de civiele rechter de Staat aansprakelijk kan worden gesteld voor geleden schade past naar de mening van de Orde niet; dat behoort een ultimum remedium te zijn. Als de wetgever rechtsbescherming pretendeert te geven in de bestuursrechtelijke sfeer, dan behoort deze effectief te kunnen zijn.

- a) Het wetsvoorstel schort de daadwerkelijke uitwisseling van informatie slechts 10 dagen op. Als deze termijn verlopen is, vindt uitwisseling plaats, tenzij bij de president van de rechtbank een voorlopige voorziening wordt gevraagd.

Als geen opschorting hangend bezwaar en beroep wordt verkregen, dan is in feite geen sprake meer van effectieve rechtsbescherming; de informatie is dan immers al uitgewisseld.

De Orde is van mening dat deze tien dagen termijn volstrekt onvoldoende is voor de binnenlandse belastingplichtige om tot een redelijke afweging te komen, afgezien van de overige praktische problemen die verbonden zijn aan een dergelijke korte termijn (vakanties, raadplegen adviseurs, opstellen en uitbrengen van een dagvaarding). Het gevolg zal zijn dat ofwel onmiddellijk een kort geding wordt gestart om de uitwisseling op te schorten teneinde een termijn te verkrijgen om zich te beraden, dan wel dat de effectieve rechtsbescherming teniet is gedaan. De Orde vermag niet in te zien dat de gebruikelijke termijn van zes weken in internationaal verband (afgezien van spoedeisende fraude-onderzoeken, maar daar bestaat een specifieke regeling voor) overwegende bezwaren oplevert. De Orde meent dat hier geen sprake is van een redelijke afweging van betrokken belangen en steunt geheel de opvatting van de Raad van State terzake.

- b) De Orde heeft moeite met de beperking van het belanghebbende-begrip tot binnenlandse belastingplichtigen, maar gezien het feit dat hierover in het verleden reeds uitgebreid gediscussieerd is, laat de Orde de principiële kant van dit vraagstuk verder rusten.

Een vraag bij deze beperking is wanneer iemand binnenlands belastingplichtige moet zijn om rechtsbescherming te genieten. Is dat voor buitenlandse belastingplichtigen op het moment dat de informatie wordt verstrekt? Ook als het gaat om informatie die verkregen is door de fiscus gedurende de binnenlandse belastingplicht van de betrokkenen? Anderzijds zou de lezing dat op het moment van informatieverstrekking sprake moet zijn van wonen en gevestigd zijn in Nederland tot gevolg hebben dat immigranten recht op rechtsbescherming krijgen ook ten aanzien van informatie die voor de immigratie aan de fiscus verstrekt is.

- c) Ten aanzien van de uitwisseling van inlichtingen zonder vorm van bezwaar en beroep bij aanwezigheid van een buitenlandse belastingambtenaar steunt de Orde eveneens de opvatting van de Raad van State. De Orde steunt de opvatting van de Raad om rechtsbescherming open te stellen tegen de aanwezigheid van een buitenlandse ambtenaar, waar eveneens kan gelden dat bij spoedeisendheid deze procedure niet hoeft te worden afgewacht. De rechtmatigheid van een administratieve handeling behoort naar de mening van de Orde toetsbaar te zijn voor een administratieve rechter en niet (achteraf) door middel van een onrechtmatige daadsactie tegen de Staat der Nederlanden.

8) Beperking verliescompensatie

Op de per 1 januari 2001 volledig herziene regeling met betrekking tot de beperking van verliescompensatie worden wederom wijzigingen voorgesteld. De Orde constateert dat hetgeen als een “verduidelijking” wordt gepresenteerd een wezenlijke uitbreiding van de regeling inhoudt.

- a) Op basis van het huidige artikel 20a, vierde lid Wet Vpb 1969 dienen in het kader van de activiteitentoets zowel in het verlies- als het winstjaar de bezittingen gedurende ten minste negen maanden niet grotendeels uit beleggingen te bestaan. Zonder nadere motivering vervalt de negenmaandeneis ten aanzien van winstjaren (voorgestelde zesde lid).

Indien een belastingplichtige op enig moment in een belastingjaar een groot actief (bijvoorbeeld een deelneming) verkoopt, bestaat een reële kans dat – zeker nu liquide middelen bij wijze van wetsfictie als belegging worden aangemerkt – de bezittingen niet aan deze toets voldoen en de belastingplichtige aldus haar winst in dat jaar niet met eerdere verliezen kan verrekenen. De nu geldende driemaandsperiode voorkomt veelal dergelijke schokeffecten. De Orde bepleit dan ook handhaving van de huidige bewoordingen.

- b) In artikel 20a, vijfde lid Wet Vpb 1969 wordt voor de zogenoemde “inkrimpingstoets” een beperking geïntroduceerd in de daarbij in aanmerking te nemen activiteiten. Hoewel de Orde begrip heeft voor de wens oneigenlijk gebruik te bestrijden constateert de Orde dat de regering op te veel gedachten hinkt. Vanaf 2001 is de materiële stakingsgedachte (waarbij in samenhang met aandeelhouderswisseling gestarte werkzaamheden mede in ogenschouw werden genomen) verlaten en vervangen door twee cumulatieve criteria, te weten de activiteitentoets en de formele (30%) inkrimpingstoets. De Orde constateert dat nu in die tweede toets elementen uit de oude stakingsgedachte weer worden geïntroduceerd. Dat leidt tot verdere complicering van de wetgeving. De Orde vraagt zich af of een eenduidige toets gestoeld op een meer fundamentele benadering hier niet meer op zijn plaats zou zijn.

9) Schuldvorderingen (Artikel IV, onderdeel LA, juncto, artikel VIII, lid 7)

- a) Met verbazing heeft de Orde kennis genomen van de voorgestelde wijziging van artikel 17a Wet Vpb 1969. In het wetsvoorstel worden schuldvorderingen op een in Nederland gevestigde vennootschap bij fictie tot een Nederlandse onderneming gerekend, indien de gerechtigde tot de schuldvordering een aanmerkelijk belang heeft in de vennootschap als bedoeld in artikel 17, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969. De artikelsgewijze toelichting kenmerkt de voorgestelde wijziging als een herstel van “een omissie ... in het wetgevende proces rond de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 ...”.

Met de inwerkingtreding van de Wet IB 2001, de Invoeringswet IB 2001 en de zogenaamde Veegwet op 1 januari 2001, heeft de regelgever er bewust voor gekozen het voorwerp van belasting voor buitenlandse belastingplichtige lichamen zelfstandig te omschrijven in de Vpb. Daarmee is volledige symmetrie met de inkomstenbelasting, welke door de Staatssecretaris wordt aangehaald (zie artikelsgewijze toelichting), bewust verlaten. Overigens kan vanuit wetshistorisch perspectief worden betwijfeld of de gesuggereerde symmetrie, die voor 1 januari 2001 leek te bestaan, beoogd is geweest. De Orde verwijst in dit verband naar WFR1995/6148, blz. 614 onder 2.3.

Bovendien wordt in de literatuur ook getwijfeld aan de juistheid van de uitspraak van de Staatssecretaris (in de sfeer van de inkomstenbelasting) dat aanmerkelijkbelangschuldvorderingen in box 1 moeten worden begrepen en niet in box 3. Zie WFR2001/765. Ook in de inkomstenbelastingsfeer is er derhalve niet de eenstemmigheid, waar de Staatssecretaris zich op beroept.

Het recht van Nederland om heffing van Vpb te laten aangrijpen bij het bestaan van aanmerkelijkbelangschuldvorderingen is ongebruikelijk in de internationale belastingsystematiek. Onder belastingverdragen pleegt Nederland dit recht ook (voetstoets) op te geven. Als rem op een al te sterke financiering met vreemd vermogen van Nederlandse vennootschappen door buitenlandse aanmerkelijk belanghouders kon de regeling, hoewel veel te ruw, enige zin hebben. Maar dat probleem is nu juist wettelijk aangepakt in het voorstel ter zake van hybride leningen. Derhalve meent de Orde dat het onwenselijk is om zonder serieuze analyse en discussie terug te keren naar de situatie van vóór 1 januari 2001.

De Orde meent voorts dat de voorgestelde wijziging niet voldoet aan de voorwaarden voor terugwerkende kracht, zoals die door de staatssecretaris zijn neergelegd in de brief aan de Tweede Kamer van 25 juni 1997, nr. WDB 97/232. Aan belastingmaatregelen die een verzwaaring van de belastingheffing betekenen mag formele noch materiële terugwerkende kracht gegeven worden. Er zijn in casu geen bijzondere omstandigheden die een afwijking van deze regel rechtvaardigen. De voorgestelde maatregel was in het geheel niet kenbaar vóór publicatie van het wetsvoorstel. Nergens is uit gebleken dat het Ministerie de weglating als een omissie heeft ervaren en dat een wetswijziging terzake aanstaande was. Er zijn geen aanmerkelijke aankondigingseffecten en er is (kennelijk) geen omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van de huidige regelgeving. Bovendien wijst de Orde erop dat in de fiscale literatuur (WFR 2000/912), nog voor de indiening van de Veegwet, is gewezen op het feit dat bij handhaving van de toen voorliggende teksten onder andere inkomsten uit aanmerkelijkbelangschuldvorderingen niet in de Vpb heffing konden worden betrokken. Uit het uitblijven van enige reactie was toch af te leiden dat ook in de visie van de Staatssecretaris geen sprake was van een "omissie".

De Orde meent dat van een omissie geen sprake is en dat "herstel" niet met terugwerkende kracht behoort plaats te vinden. De Orde bepleit derhalve (1) het ongewijzigd laten van de thans geldende wettekst dan wel (2) een datum van inwerkingtreding, die niet afwijkt van Artikel VIII, lid 1, van het wetsvoorstel, derhalve 1 januari 2002.

- b) Ten slotte meent de Orde dat bij handhaving van het wetsvoorstel duidelijker tot uitdrukking dient te worden gebracht dat alleen aanmerkelijkbelangschuldvorderingen die bij de gerechtigde niet tot het ondernemingsvermogen behoren, onder deze nieuwe fictie komen te vallen. Het kwalitatieve vereiste dat het aanmerkelijk belang "niet behoort tot het vermogen van een onderneming" wordt door de voorgestelde redactie niet helder gesteld. De Orde bepleit dat dit vereiste explicieter in het wetsvoorstel wordt opgenomen.

10) Slotopmerkingen

- a) De Orde constateert dat onder punt 25 van het Nader Rapport een aantal artikelen is toegevoegd aan het wetsvoorstel. Het betreft hier wijzigingen in de artikelen 13b, 13d, 15c eerste lid, 17a, 18 en 25a Wet op de Venootschapsbelasting 1969. Ziet de Orde het goed dan zijn deze artikelen niet getoetst door de Raad van State en dat zal dan ook in een later stadium niet gebeuren. Bij discussies over een witboekprocedure voor (fiscale wetgeving) is nogal eens als argument hiertegen aangevoerd dat daardoor de positie van de Raad van State als belangrijkste adviseur van de regering onvoldoende recht zou worden gedaan. Vanuit die bezorgdheid is deze gang van zaken minder verklaarbaar.
- b) Het belastingplan 2002 bevat tal van voorstellen verdeeld over een aantal onderdelen. Daarmee heeft het Belastingplan niet alleen het karakter van een actualisering en aanpassing van de vigerende wetgeving aan het nieuwe jaar. Immers in het plan is ook een aantal voorstellen opgenomen die niet noodzakelijkerwijs per 1 januari 2002 hoeven in te gaan. Zo is het voorstel rond hybride leningen nadat er 32 jaar zonder is gedaan ook weer niet zo dringend dat dit absoluut per 1 januari zou moeten ingaan. In zijn algemeenheid pleit de Orde ervoor het belastingplan van een jaar te reserveren voor de actualisering van tarieven e.d. en andere voorstellen als separaat wetsvoorstel te presenteren zodat die beter op de eigen merites beoordeeld kunnen worden en onder minder tijdsdruk.

N | O | B

- c) De lengte van deze brief noopt welhaast tot het maken van excuses daarvoor. Met brieven van deze lengte wordt een “ware” wissel getrokken op uw tijd en aandacht. De Orde vertrouwt erop dat u hiervoor begrip zult hebben gelet op de veelheid van nieuwe wetgeving die aan uw Kamer is voorgelegd.

De Orde zou het op prijs stellen indien u de bovenstaande vragen en opmerkingen bij uw beraadslagingen en in de discussie met de Staatssecretaris zou willen betrekken. Een kopie van deze brief is heden verzonden aan de Staatssecretaris. Uiteraard is de Orde bereid het bovenstaande verder toe te lichten.

Hoogachtend,

mr. M.J. van Dieren