

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste Commissie van Financiën uit de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 8 oktober 2003

**Betreft: NOB commentaar op wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2004,
Kamerstuknummer 29.035**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van belastingadviseurs (hierna: *de Orde*) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2004 en ziet daarin aanleiding tot het geven van een aantal technische opmerkingen in relatie tot de voorgestelde wijzigingen van de vestigingsplaatsficties. Voorts heeft de Orde een aantal principiële bezwaren tegen het voornemen om naast de klassieke wijze van betekenen van dwangbevelen de mogelijkheid te openen dwangbevelen per post te verzenden. De Orde geeft u daarbij het volgende in overweging.

1. WIJZIGING VESTIGINGSPLAATSFICTIES IN RELATIE TOT DE "SE"

1.1 Introductie

De Orde wenst een aantal kanttekeningen te plaatsen bij de wijzigingen van de vestigingsplaatsficties die in het wetsvoorstel opgenomen zijn in:

- (a) artikel I onderdeel O inzake art. 4.35 Wet IB 2001;
- (b) artikel VII onderdeel A inzake art. 2, vierde lid Wet Vpb 1969;
- (c) artikel VIII inzake art. 1, derde lid Wet div.bel. 1965.

Tevens worden enkele kritische kanttekeningen geplaatst bij de beschouwing omtrent de SE die als bijlage bij het ontwerp is opgenomen. Deze opmerkingen zijn ontleend aan een binnenkort te verschijnen artikel van prof. mr. J.W. Bellingwout en mr. drs. J.L. van de Streek, waarvan de tekst separaat zal worden toegezonden.

1.2 Vestigingsplaatsficties

De Orde meent dat de aanpassing van de vestigingsplaatsficties ten aanzien van de SE verder gaat dan is toegestaan op grond van de SE-Verordening. Dit bezwaar kan worden weggenomen door in de drie vestigingsplaatsficties niet aan te knopen bij de oprichting van de SE naar Nederlands recht, maar bij de aanwezigheid van een Nederlandse statutaire zetel van de SE.

De vestigingsplaatsfictie van art. 2, vierde lid Wet Vpb 1969 bewerkstelligt dat een naar Nederlands recht lichaam altijd geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd, ongeacht waar de activiteiten van het lichaam worden uitgeoefend en vanuit welk land het lichaam wordt geleid en bestuurd. Denkbaar is derhalve dat de enige band van een lichaam met Nederland het historische gegeven van de oprichting naar Nederlands recht is en het daaruit voortvloeiende feit dat het lichaam gedurende zijn bestaan ook door dit Nederlandse recht wordt geregeerd. Deze onderworpenheid aan het Nederlandse (vennootschaps)recht - deze vennootschapsrechtelijke Nederlandse 'nationaliteit' - vormt een internationaal aanvaard aanknopingspunt voor binnenlandse belastingplicht (d.w.z. over het wereldwijde inkomen) van een dergelijk lichaam.

Van een SE met statutaire zetel in Nederland kan niet zonder meer gezegd worden dat zij is opgericht naar Nederlands recht en dat haar bestaan wordt geregeerd door Nederlands recht. Primair zijn op de SE de bepalingen van de Verordening van toepassing, waarbij de Nederlands bepalingen die ook gelden voor naamloze vennootschappen aanvullend recht vormen. Aangezien de SE-Verordening een aantal belangrijke aspecten van de SE regelt en veel belangrijke onderwerpen overlaat aan het recht van de lidstaat waarde statutaire zetel van de SE zich bevindt, kan niet zonder meer worden gezegd dat een SE een Nederlandse vennootschapsrechtelijke nationaliteit bezit die opname van de SE in de vestigingsplaatsficties op basis van het oprichtingscriterium rechtvaardigt.

Wat wel opname van de SE in de vestigingsplaatsficties rechtvaardigt, is de in de SE-Verordening opgenomen gelijkstelling van de SE met een locale naamloze vennootschap. In de MvT en bijlage I bij het wetsvoorstel wordt op deze gelijkstelling gewezen. Daarbij zijn de artikelen 9 en 10 van de SE-Verordening van belang. Art. 9 regelt welke bepalingen op de SE van toepassing zijn. Daarbij geldt dat het Nederlandse NV-recht van toepassing is op een SE waarvan de statutaire zetel zich in Nederland bevindt. Art. 10 bevat een voorschrift om SE's met statutaire zetel in een lidstaat te behandelen als een naamloze vennootschap uit die lidstaat.

Belangrijk aspect van de SE-Verordening is dat een SE haar statutaire zetel van de lidstaat waarin zij oorspronkelijk was opgericht en gevestigd (bijv. Nederland) kan verplaatsten naar een andere lidstaat. Als gevolg van de daartoe in de SE-Verordening opgenomen regeling (art. 8) is het Nederlandse recht dan niet meer als aanvullend recht op de SE van toepassing, maar het recht van de lidstaat waar de SE haar statutaire zetel en hoofdbestuur naartoe heeft verplaatst. In de Considerans wordt uitdrukkelijk op gewezen dat overdreven beperkingen voor de zetelverplaatsing van een SE niet zijn toegestaan. Door een SE haar statutaire zetel (en hoofdbestuur) vanuit Nederland naar een andere lidstaat heeft verplaatst onverminderd als binnenlandse belastingplichtige aan te merken, handelt de staatssecretaris naar de mening van de Orde in strijd met doel en strekking van de Verordening, zoals de Raad van State ook reeds heeft aangegeven.

N | O | B

Wetende dat de SE na de zetelverplaatsing in haar nieuwe lidstaat van vestiging ook als binnenlands belastingplichtige zal worden aangemerkt, creëert de staatssecretaris met de voorgestelde aanpassing van art. 2 vierde lid Wet Vpb '69 naar de mening van de Orde willens en wetens een dubbele belastingplicht voor de SE in een dergelijke situatie. Het hangt dan vervolgens van de werking van belastingverdragen met de lidstaten (waaronder de toekomstige nieuwe lidstaten) af in hoeverre deze nadelige situatie wordt weggenomen.

De staatssecretaris wijst op de artikelen 9 en 10 van de SE-Verordening als rechtvaardiging voor de gelijke behandeling van de SE met de Nederlandse NV op het punt van de vestigingsplaatsfictie. De staatssecretaris ziet daarbij naar de mening van de Orde de volgende twee aspecten over het hoofd:

- (a) Artikel 9 bepaalt dat het Nederlandse NV-recht van toepassing is op SE's waarvan de statutaire zetel zich in Nederland bevindt. Is deze zetel (met het hoofdbestuur) eenmaal verplaatst, dan is het Nederlandse NV-recht niet meer op die SE van toepassing en kan art. 9 niet derhalve meer worden aangevoerd als argument voor opname van de SE in de vestigingsplaatsficties;
- (b) Uit artikel 10 volgt dat een SE met statutaire zetel in Nederland moet worden behandeld als een Nederlandse NV. Is eenmaal de statutaire zetel van de SE naar een andere lidstaat verplaatst, dan vormt ook art. 10 geen basis meer voor opname van de SE in de vestigingsplaatsficties. Van groter belang is voorts dat uit art. 10 van de SE-Verordening ook voortvloeit dat een SE met statutaire zetel in Duitsland door Nederland moet worden behandeld als een Duitse AG (voorbeeld ontleend aan bijlage I bij het wetsvoorstel). Een naar Duits recht opgerichte AG kan nimmer onder de reikwijdte vallen van de vestigingsplaatsfictie van art. 4.35 Wet IB 2001, art. 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 of art. 1, derde lid Wet Div.bel. 1965. Door ondanks de zetelverplaatsing (van bijvoorbeeld Nederland naar Duitsland) de SE louter op grond van haar oprichting die destijds mede heeft plaatsgevonden naar Nederlands recht nog als inwoner aan te merken, handelt Nederland in strijd met dit dwingende voorschrift van artikel 10 om de SE na de zetelverplaatsing te behandelen als (bij voorbeeld) een Duitse AG.

De Orde dringt erop aan deze strijdigheid met de SE-Verordening weg te nemen. Dit kan eenvoudigweg geschieden door in de drie vestigingsplaatsficties de verwijzing naar de oprichting te vervangen door een verwijzing naar een binnenlandse statutaire zetel. De aanvullingen op art. 4.35 Wet IB 2001, art. 2, vierde lid Wet Vpb en art. 1 derde lid Wet Div.bel. 1965 zou als volgt kunnen luiden:

"Een Europese naamloze vennootschap wordt voor de toepassing van de eerste volzin geacht te zijn opgericht naar Nederlands recht zolang haar statutaire zetel zich in Nederland bevindt."

Bijkomend voordeel van deze formulering is dat ook SE's die in een andere lidstaat zijn opgericht maar die hun statutaire zetel naar Nederland verplaatsen onder de reikwijdte van de vestigingsplaatsfictie worden gebracht.

1.3 Omzetting

De Orde stemt in met hetgeen in bijlage I bij het wetsvoorstel is opgemerkt omtrent omzetting van/in een SE op de voet van de SE-Verordening, namelijk dat art. 28a Wet Vpb 1969 niet van toepassing is en dat de omzetting niet wordt behandeld als een liquidatie. Desalniettemin zou het naar de mening van de Orde de rechtszekerheid en kenbaarheid ten goede komen indien in art. 28a uitdrukkelijk zou worden opgenomen dat een omzetting die plaats vindt op de voet van de SE-Verordening wordt behandeld als een omzetting van een naamloze vennootschap in een besloten vennootschap of omgekeerd.

1.4 Rechtspersoonlijkheid

Tot slot heeft de Orde een vraag over een passage in bijlage I bij het wetsvoorstel waarin is opgemerkt dat de SE reeds op grond van haar rechtspersoonlijkheid wordt aangemerkt als een lichaam in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De Orde vraagt zich af of dit betekent dat de openbare vennootschap met rechtspersoonlijkheid en de commanditaire vennootschap met rechtspersoonlijkheid naar komend recht (titel 7.13 BW) ook reeds op grond van hun rechtspersoonlijkheid als lichaam zullen worden aangemerkt? Voorts vraagt de Orde zich af hoe deze opmerking zich verhoudt tot de fiscale transparantie van het EESV, dat immers ook rechtspersoonlijkheid geniet.

2. VERZENDING DWANGBEVELEN PER POST

De Orde heeft met bezorgdheid kennis genomen van het voornemen om in artikel 13 van de Invorderingswet 1990 (hierna: Inv.) naast de klassieke wijze van betekenen van dwangbevelen de mogelijkheid te openen dwangbevelen per post te verzenden. Deze zorg richt zich met name op de rechtsbescherming van belastingschuldigen, welke naar het oordeel van de Orde ernstig gevaar loopt, mocht de voorgestelde regeling ingevoerd worden. Dit gevaar dreigt met name daar waar de dwanginvordering van artikel art. 14 Inv. toepassing vindt. In dat geval houdt de fictie in het voorgestelde artikel 13, lid 3 Inv. in dat een bevel tot betaling *geacht* wordt te zijn betekend. Het voorgestelde vijfde lid van artikel 13 Inv. regelt in dit verband dat een dwangbevel voor de toepassing van de artikelen 14, 19 en 20 Inv. *geacht* wordt te zijn betekend twee dagen na de datum van de terpostbezorging.

Deze voorgestelde regeling leidt ertoe dat ook in het geval dat een dwangbevel niet op het bestemde adres ter post is bezorgd de ontvanger de mogelijkheid heeft tot dwanginvordering, bijvoorbeeld door middel van beslaglegging of door middel van inkomensbeslag, over te gaan. Evenzeer heeft de ontvanger die mogelijkheid in geval de belastingschuldige gedurende langere tijd afwezig is en dientengevolge geen kennis heeft kunnen nemen van het hem toegezonden dwangbevel. De waarborgen voor de belastingschuldige, die in de MvT (blz. 25 en 26) zijn genoemd, acht de Orde niet overtuigend. De omstandigheid dat in de aanslagregelende fase in de rechtsbescherming van de belastingplichtige is voorzien, staat geheel los van de invordering van de belastingschuldige. Evenmin is in dit verband relevant dat art. 9 Inv. een termijn voor de betaling van de belastingaanslag geeft noch dat bij het uitblijven van de betaling voorafgaande aan het dwangbevel een aanmaning wordt verzonden. Immers, indien ten gevolge van een onjuiste adressering noch de aanslag noch de aanmaning door de belastingplichtige/-schuldige zijn ontvangen, is de kans groot dat ook het dwangbevel indien dit op dezelfde wijze wordt verstuurd, niet wordt ontvangen.

N | O | B

De in de MvT (blz. 26) genoemde waarborgen, komen naar het oordeel van de Orde onvoldoende tegemoet aan het gebrek aan rechtsbescherming van de belastingschuldige. Een (mogelijke) verlenging in het dwanginvorderingsproces tot na ommekomst van vier dagen na de datum van terpostbezorging is in dit verband ontoereikend, evenmin als de tussenschappen van een eventuele betalingsherinnering en een herinnering per e-mail. De problemen die ontstaan bij het onjuist ter post bezorgen dan wel de afwezigheid van de belastingschuldige, zijn daarmee niet opgelost. De Orde wijst er in dit verband op dat de Memorie van Toelichting in het midden laat of poststukken tijdig bezorgd worden. De Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit heeft in een persbericht van 19 december 2002 (zie www.opta.nl) aangegeven dat niet kan worden vastgesteld of TPG Post voldoet aan de norm dat 95% van de poststukken tot en met 100 gram de volgende dag ter post zijn bezorgd.

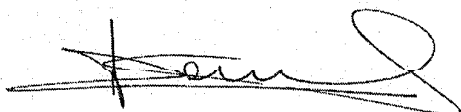
Met betrekking tot het risico van het niet-ontvangen van dwangbevelen merkt de Orde op dat reeds bij de totstandkoming van de Invorderingswet 1990 was voorgesteld betekening van dwangbevelen per post mogelijk te maken¹. Wegens het risico van het niet-ontvangen van poststukken heeft de Tweede Kamer dit voorstel destijds na uitvoerige discussie verworpen². De Orde is van mening dat het risico van het niet-ontvangen van poststukken sindsdien niet wezenlijk is veranderd, zodat thans nog immer geen aanleiding bestaat de voorgestelde regeling in te voeren.

Als mogelijke oplossing stelt de Orde voor het risico van het niet-ontvangen van een per post verzonden dwangbevel bij de ontvanger te leggen, in die zin dat de ontvanger de ontvangst van een dwangbevel dient te bewijzen in geval de belastingschuldige stelt geen dwangbevel te hebben ontvangen. Dit is in overeenstemming met vaste jurisprudentie van de Hoge Raad waarin het risico van niet-ontvangen van (bijvoorbeeld) aanslagen wordt gelegd bij de instantie die het desbetreffende document ter post bezorgt en geen gebruik maakt van de mogelijkheid per aangetekende post te versturen. De voorgestelde regeling in artikel 13, lid 4, aanhef en onderdeel a inhoudende dat de terpostbezorging van dwangbevelen niet mogelijk is indien de ontvanger is gebleken dat de aanmaning de belastingschuldige niet heeft bereikt, acht de Orde in het kader van de rechtsbescherming onvoldoende.

Los van de in de vorige alinea voorgestelde bewijslastverdeling acht de Orde de rechtsbescherming van de belastingschuldige in de voorgestelde regeling dermate ontoereikend dat de Orde ervoor pleit het wetsvoorstel op dit punt te heroverwegen.

Een kopie van deze brief heeft de Orde heden verzonden aan de Staatssecretaris. Uiteraard is de Orde gaarne bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze



prof. dr. A.H.M. Daniels

¹ Wetsvoorstel Invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen (Invorderingswet 1989) kamerstuk 20 588, vergaderjaar 1987/1988, nr. 2, artikel 15

² Amendement Kombrink/Vreugdenhil, kamerstuk 20 588, nr. 14, door de Tweede Kamer met algemene stemmen aangenomen.