



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

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

Amsterdam, 21 juni 2012

Betreft: **Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de Wet uitstel van betaling exitheffing**

Geachte leden van de commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met genoeg kennis genomen van het wetsvoorstel "Wet uitstel van betaling exitheffing". De Orde is met de Staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris) van mening dat de beslissing in de zaak National Grid Indus van 29 november 2011, C-371/10 inderdaad noopt tot aanpassing van de Nederlandse wetgeving en juicht het wetsvoorstel in zoverre daarom ook toe. Wel plaatst de Orde de volgende kanttekeningen bij het wetsvoorstel.

Reikwijdte uitstelregeling

De Orde juicht het toe dat de mogelijkheid tot uitstel van betaling zich niet beperkt tot de exitheffingen bij zetelverplaatsing in de Wet Vpb. 1969, maar zich ook uitstrekt tot de exitheffingen in de winstsfeer in de Wet IB 2001 en tot de afrekeningsbepalingen bij grensoverschrijdende fusies en splitsingen in de Wet Vpb. 1969. Op basis van de voorgestelde tekst blijkt echter niet zonder meer dat het uitstel ook geldt bij directe afrekening als gevolg van de interne overdracht van vermogensbestanddelen vanuit een Nederlandse vaste inrichting naar een in een andere EU- of EER-lidstaat gevestigd hoofdhuis. De Orde vraagt de Staatssecretaris te overwegen de wettekst op dit punt te herzien om duidelijk te maken dat ook deze situatie onder het bereik van de uitstelregeling valt.

Voorts vraagt de Orde de Staatssecretaris te bevestigen dat de mogelijkheid tot uitstel van betaling ook geldt bij grensoverschrijdende omzetting van rechtspersonen.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.

1

De Orde constateert tot slot dat de reikwijdte van de voorgestelde regeling is beperkt tot EU- en EER-situaties. Op zich erkent de Orde dat het EU-recht in beginsel ook niet noopt tot uitbreiding tot non-EU Lidstaten. Echter, de uitstelregelingen in de sfeer van het aanmerkelijkbelangregime en pensioenen zijn wel van toepassing bij emigraties naar non-EU/EER-lidstaten (derde landen), onder voorwaarde van verplichte zekerheidstelling. In dat licht vraagt de Orde zich af waarom de voorgestelde regeling beperkt wordt tot emigraties naar EU- en EER-lidstaten, te meer nu de belastingschuldige steeds voldoende zekerheid dient te stellen. De Orde beveelt daarom aan de voorgestelde regeling uit te breiden tot niet-EU/EER-lidstaten.

Uitstel van betaling

Het voorgestelde art. 25a lid 2 onderdeel a IW 1990 geeft aan dat het uitstel van betaling wordt beëindigd ingeval de belastingschuldige niet meer woont of is gevestigd in een EU- of EER-lidstaat. De vraag rijst op basis van het recht van welk land - Nederland, de vertrekstaat of de ontvangstaat - de woon- en vestigingsplaats in dit verband moet worden bepaald. Naar de mening van de Orde ligt het voor de hand aan te sluiten bij art. 4 lid 3 AWR. De Orde vraagt de Staatssecretaris om op dit punt de wettekst te verduidelijken.

Het voorgestelde art. 25a lid 2 onderdeel c IW 1990 geeft voorts aan dat het uitstel van betaling wordt beëindigd ingeval niet langer voldoende zekerheid is gesteld. De Orde vraagt zich af of in dit geval het gehele uitstel wordt beëindigd, of alleen voor zover de uitstaande belastingschuld niet meer door zekerheden wordt gedekt. De Orde toont zich voorstander van de laatste variant, omdat de "alles-of-niets"-benadering onder de eerste variant onevenredig hard kan uitpakken voor de belastingschuldige. De Orde vraagt zich ook af of hiermee nog wel aan de proportionaliteitstoets, zoals toegepast in het National Grid Indus-arrest wordt voldaan. De Orde vraagt de Staatssecretaris om een reactie.

De Orde verzoekt de Staatssecretaris in dit verband overigens te bevestigen dat zekerheidstelling niet is vereist, indien de belastingschuldige over ruim voldoende verhaalsmogelijkheden beschikt. De Orde wijst in dit verband op punt 4.11.14 en punt 4.11.15 van de uitspraak van Hof Amsterdam van 31 mei 2012, nr. 08/00135bis (vervolg op Hof Amsterdam van 15 juli 2010, 08/00135, LJN BN1231, na arrest HvJ van 29 november 2011, C-371/10), waaruit de Orde afleidt dat alleen zekerheid zal hoeven te worden gesteld, indien dit noodzakelijk is.

Tot slot vraagt de Orde zich af of het bij fusies, splitsingen en omzettingen wel zo praktisch is dat de belastingschuldige (de verdwijnende vennootschap) na de fusie/splitsing/omzetting mogelijk nog jarenlang aan verschillende verplichtingen jegens de (Nederlandse) Belastingdienst dient te voldoen (o.a. zekerheidstelling, administratieve verplichtingen). Zou het de uitvoerbaarheid niet bevorderen om de mogelijkheid te bieden dat de ontvangende vennootschap in de plaats treedt van de verdwijnende vennootschap en dus de belastingschuld en de met het uitstel samenhangende verplichtingen overneemt, zo vraagt de Orde zich af. De Orde verneemt graag een reactie van de Staatssecretaris op dit punt.

Administratieve verplichtingen

De Orde constateert dat de belastingschuldige aan verschillende administratieve verplichtingen zal moeten voldoen om voor uitstel van betaling in aanmerking te (blijven) komen. De belastingschuldige zal een fiscale balans en verlies- en winstrekening dienen te overleggen die is gebaseerd op de Nederlandse fiscale regelgeving. Tevens zal de belastingschuldige de benodigde gegevens moeten verstrekken, waaruit kan worden afgeleid voor welk deel van de belastingaanslag het uitstel dient te worden beëindigd. De Orde kan zich vinden in de laatste eis, maar heeft moeite met de eerste eis, gelet op het Futura-arrest van het HvJ EG van 15 mei 1997, C-250/95.

Uit het Futura-arrest volgt naar de mening van de Orde dat Nederland de belastingschuldige weliswaar een administratieve verplichting mag opleggen, maar alleen voor zover dit noodzakelijk is. De verplichting om de fiscale balans en verlies- en winstrekening te overleggen die is gebaseerd op de Nederlandse fiscale regelgeving, is naar de mening van de Orde disproportioneel en niet noodzakelijk. Deze fiscale balans en verlies- en winstrekening kan immers vele gegevens bevatten die voor de vraag of sprake is van een realisatie, niet relevant zijn. In het licht van het Futura-arrest is het voldoende dat de belastingschuldige de benodigde gegevens verstrekt waaruit kan worden afgeleid voor welk deel van de belastingaanslag het uitstel dient te worden beëindigd. De Orde vraagt de Staatssecretaris om een reactie en beveelt aan de administratieve verplichtingen te vereenvoudigen.

Invorderingsrente

De Orde constateert dat over het bedrag waarvoor uitstel van betaling wordt verleend, de belastingschuldige invorderingsrente verschuldigd zal zijn. De Orde heeft grote moeite met deze verplichting tot betaling van invorderingsrente bij uitstel. Volgens de Orde volgt uit punt 73 van het arrest van het HvJ EU in National Grid Indus dat Nederland slechts heffingsrente in rekening mag brengen en geen invorderingsrente. Het HvJ EU overwoog in punt 73 als volgt:

"73 In die omstandigheden zou een nationale regeling die de vennootschap die haar feitelijke bestuurszetel naar een andere lidstaat verplaatst, de keuze biedt tussen, enerzijds, de onmiddellijke betaling van het bedrag van de heffing, hetgeen tot een liquiditeitsnadeel zou leiden maar haar zou vrijstellen van latere administratieve lasten, en, anderzijds, de uitgestelde betaling van het bedrag van genoemde heffing, in voorkomend geval inclusief rente overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling, hetgeen voor de betrokken vennootschap noodzakelijkerwijs gepaard gaat met een administratieve last in verband met de monitoring van de verplaatste activa, een maatregel vormen die, als maatregel die geschikt is om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen, minder zou ingrijpen in de vrijheid van vestiging dan de maatregel die in het hoofdgeding aan de orde is."

De Orde meent dat de frase "in voorkomend geval inclusief rente overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling" terugslaat op de woorden "genoemde heffing" en niet op de woorden "uitgestelde betaling". Met andere woorden, Nederland mag weliswaar heffingsrente in rekening brengen, maar uit het arrest volgt geenszins dat Nederland bij uitstel van betaling tevens

invorderingsrente in rekening mag brengen. De Orde acht het ook moeilijk voorstelbaar dat het HvJ EU enerzijds de belemmering bestaande uit directe invordering heeft willen wegnemen om daar vervolgens een nieuwe belemmering bestaande uit de verplichting om invorderingsrente te betalen voor in de plaats te stellen. Dit klemt te meer nu in een puur binnenlandse context uitstel van heffing over stille reserves, fiscale reserves en goodwill plaatsvindt tot aan het moment van realisatie, zonder dat daarbij rente in rekening wordt gebracht. De voorgestelde regeling leidt in de ogen van de Orde dus tot de invoering van een nieuwe belemmering van de vrijheid van vestiging. De Orde verzoekt de Staatssecretaris dan ook met klem om af te zien van het voornemen om invorderingsrente in rekening te brengen over het bedrag waarvoor uitstel van betaling wordt verleend.

Ook bevreedt overigens de verplichting tot betaling van invorderingsrente bij uitstel de Orde in grote mate, aangezien binnen de uitstelregeling bij de exitheffing in de sfeer van het aanmerkelijkbelangregime ex art. 25 lid 8 IW 1990 geen invorderingsrente wordt berekend. De voorgestelde regeling leidt tot het merkwaardige gevolg dat de emigrerende aanmerkelijkbelanghouder wel uitstel voor betaling kan krijgen zonder verplichting om invorderingsrente te betalen, terwijl de emigrerende IB-ondernemer alleen uitstel voor betaling kan krijgen onder de verplichting om invorderingsrente te vergoeden. De Orde ziet geen rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling. Overigens wordt ook in de uitstelregelingen bij de exitheffingen in de sfeer van pensioenen geen invorderingsrente in rekening gebracht. Ook in dit licht bezien ontgaat het de Orde waarom ervoor gekozen wordt om bij de voorgestelde uitstelregeling opeens wel invorderingsrente in rekening te brengen, terwijl dit bij de andere uitstelregelingen niet gebeurt.

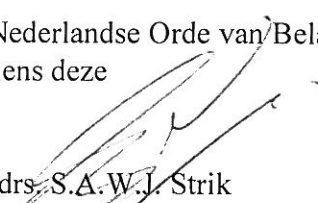
Tenslotte verbaast het de Orde in dit verband in het bijzonder dat ook invorderingsrente in rekening wordt gebracht als de belastingschuldige kiest voor de gespreide-betalingsvariant van het voorgestelde art. 25a lid 3 IW 1990. Voor aanmerkelijkbelangsituaties bevatten art. 25 lid 9 en art. 25 lid 11 IW 1990 soortgelijke gespreide-betalingsregelingen, waarbij opnieuw geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Naar de mening van de Orde ligt het voor de hand om in lijn met genoemde betalingsregelingen in elk geval voor de gespreide-betalingsregeling van het voorgestelde art. 25a lid 3 IW 1990 evenmin invorderingrente in rekening te brengen. De Orde verzoekt de Staatssecretaris om een reactie.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de Staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze


mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen