



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

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

Amsterdam, 9 november 2007

Betreft: Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op het voorstel om art. 10a Wet VpB 1969 te wijzigen, zoals opgenomen in de nota van wijziging van 1 november 2007 bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2008 (31 206).

Geachte leden van de Commissie,

Met belangstelling heeft de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) kennisgenomen van het in de nota van wijziging van 1 november 2007 bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2008 (31 206) opgenomen voorstel om art. 10a Wet VpB 1969 te wijzigen (hierna: het voorstel). De Orde heeft het volgende commentaar op het onderhavige voorstel.

Investeringsklimaat en betrouwbaarheid wetgever

De Orde merkt op dat ingevolge het voorstel de bij Wet Werken aan winst onlangs ingrijpend gewijzigde en vereenvoudigde wettelijke renteaftrekbeperving bij winstdrainageconstructies wederom wordt herzien. Het voorstel voorziet, amper een jaar na de inwerkingtreding van de Wet Werken aan winst, in een verregaande beperking van de compenserende heffingtoets in art. 10a, lid 3, onderdeel b, Wet VpB 1969. Dergelijke snel opeenvolgende wijzigingen ten aanzien van de renteaftrekbepervende maatregelen in de Wet VpB 1969 komen de rechtszekerheid niet ten goede en roepen in internationaal verband bij onze handelspartners het beeld op dat Nederland een land is met een vluchtig belastingregime waarin een meanderend fiscaal beleid wordt gevoerd. Naar de mening van de Orde is de voorgestelde maatregel buitengewoon slecht voor het Nederlandse investeringsklimaat, temeer omdat het Nederlandse vestigingsklimaat momenteel al veel te lijden heeft van de onduidelijke en uitermate lastig toepasbare nieuwe regels inzake de deelnemingsvrijstelling.

De Orde meent dat de rechtsontwikkeling in de vennootschapsbelasting gebaat is met rust op wetgevend terrein, zodat de belastingrechter de kans krijgt om op een consistente wijze vorm te geven aan de rechtspraak rondom de winstdrainageproblematiek en de andere renteaftrekbepervingen in de Wet VpB 1969.

Wetgevingsprocedure

In dit verband betreurt de Orde het dat deze voor het internationale bedrijfsleven en het Nederlandse investeringsklimaat zo belangrijke inhoudelijke maatregel niet aan de Raad van State is gezonden. De Orde verzoekt de staatssecretaris toe te lichten waarom het onderhavige voorstel niet in het oorspronkelijk ingediende wetsvoorstel is opgenomen.

Voorstel in huidige vorm niet aanvaardbaar

De Orde begrijpt de wens van de staatssecretaris om zuiver kunstmatige winstdrainage-constructies te bestrijden. De Orde merkt hierbij op dat het voorstel duidelijk verder gaat dan alleen het bestrijden van dergelijke evidente fiscaal geïndiceerde constructies. Omdat de inspecteur in het voorstel de mogelijkheid heeft om elke vorm van compenserende heffing als tegenbewijs opzij te zetten, bestaat de reële mogelijkheid dat er ook in situaties waarin de renteontvangst wel wordt belast met een naar Nederlandse maatstaven redelijke belasting van een (veel) hoger percentage dan 10% eerst een discussie met de inspecteur dient te worden gevoerd over de zakelijkheid van de beoogde transactie. Als gevolg van het feit dat sinds 1 januari 2007 ook de zogenaamde externe acquisities onder de reikwijdte van de onderhavige renteaftrekbepijking zijn komen te vallen, speelt dit niet alleen bij eenvoudige ‘kasrondjes’, maar tevens bij dergelijke in het internationale bedrijfsleven als volstrekt zakelijk ervaren transacties. Dit gevolg acht de Orde onaanvaardbaar.

De Orde is van oordeel dat art. 10a Wet VpB 1969 als gevolg van het voorstel een onevenwichtige regeling zal worden. De compenserende heffing als tegenbewijsmogelijkheid is een element dat zijn fundament heeft in de fraus legis-jurisprudentie van vóór de introductie van art. 10a Wet VpB 1969. Uit deze rechtspraak blijkt dat de Hoge Raad van oordeel is dat er geen sprake is van strijd met doel en strekking van de wet indien tegenover de in Nederland aftrekbare rentelast een rentebate staat die bij de crediteur belast wordt met een naar Nederlandse maatstaven redelijke belasting. In de in 1997 tot stand gekomen regeling heeft de wetgever, naar de opvatting van de Orde geheel terecht, de lijn uit de fraus legis-jurisprudentie als fundament gehanteerd voor de toepassing van art. 10a, lid 2, Wet VpB 1969. Zoals bekend was geen tegenbewijs op basis van de compenserende heffingtoets mogelijk met betrekking tot het eerste lid. Dit leidde dan ook tot uitvoeringsproblemen. Vervolgens heeft de wetgever bij Wet Werken aan winst een safe harbour-regeling ingevoerd, door een concrete cijfermatige invulling te geven aan het begrip compenserende heffing. Deze concrete cijfermatige invulling is – naar de mening van de staatssecretaris - bij nadere beschouwing kennelijk ongelukkig, omdat daarmee mogelijkheden voor tariefsarbitragekansen zouden zijn geschapen. De compenserende heffing als safe harbour maakt echter onverbreekelijk deel uit van art. 10a Wet VpB 1969. In de nu voorgestelde regeling wordt de inbedding van de regeling in de door de Hoge Raad ontwikkelde lijn ten aanzien van de betekenis van compenserende heffing, alsmede de safe-harbour, volledig losgelaten waardoor de regeling een diffuus en onvoorspelbaar karakter krijgt. De Orde begrijpt dat volstrekt kunstmatige constructies effectief moeten kunnen worden bestreden, maar anderzijds moet de zekerheid dat rentekosten aftrekbaar zijn bij een bepaald niveau van belastingheffing bij de concerncrediteur rechtstreeks uit de wet af te leiden zijn. Het ontbreken van een dergelijke bepaling zou in een zeer groot aantal gevallen leiden tot rechtsonzekerheid, daarmee een ernstige verslechtering van het vestigingsklimaat, discussies met de belastingdienst en een disproportioneel groot aantal fiscale procedures.

Slechts door een compenserende heffing met een reëel safe harbour-karakter te handhaven kunnen naar de mening van de Orde deze onwenselijke gevolgen worden voorkomen.

Uit het voorgaande blijkt dat de Orde van oordeel is dat handhaving van een (vorm van) compenserende heffing met een reëel safe harbour-karakter in art. 10a Wet VpB 1969 onontbeerlijk is. De Orde is dan ook van mening dat het voorstel in de huidige vorm niet aanvaardbaar is en verzoekt de staatssecretaris de mogelijkheden te onderzoeken voor een alternatief voorstel. Naar de mening van de Orde zou een dergelijke alternatief voorstel enerzijds de volstrekt kunstmatige constructies (in de zin van HvJ EG, 12 september 2006, zaak C-196/04, arrest Cadbury-Schweppes) effectief moeten bestrijden, maar anderzijds moeten voorzien in een (vorm van) compenserende heffing die aan belastingplichtigen in de praktijk voldoende ruime mogelijkheden biedt om zekerheid te verkrijgen over de renteaftrek zonder dat hen een zakelijkheidsdiscussie met de inspecteur boven het hoofd hangt.

Overgangsregelingen

Het is de Orde opgevallen dat er in het voorstel geen overgangsregeling is opgenomen. Dat impliceert dat de nieuwe regeling met ingang van 1 januari 2008 van toepassing is op alle bestaande situaties. De nieuwe regeling geldt derhalve tevens voor schulden die in 2007 tot stand zijn gekomen juist vanwege de op 1 januari 2007 van kracht geworden regeling. Dit treft belastingplichtigen die in goed vertrouwen zijn afgegaan op een volstrekt duidelijke wettekst en de kennelijk daaraan ten grondslag liggende gedachte dat de winstbelasting bij normale regimes binnen de EU als compenserende heffing wordt gezien. De Orde is van mening dat het rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel meebrengen dat er een overgangsregeling dient te worden opgenomen in het wetsvoorstel welke voor deze belastingplichtigen een eerbiedigende werking met een termijn van ten minste één jaar behelst.

Voorts zal de nieuwe regeling, zoals de Orde reeds hiervóór heeft opgemerkt, ook situaties treffen waarbij het belastingarbitragemotief geen rol heeft gespeeld, waaronder met name de schulden die vóór 24 mei 2006, de datum waarop het wetsvoorstel Werken aan winst aan de Tweede Kamer is aangeboden, tot stand zijn gekomen. De Orde acht het volstrekt onaanvaardbaar dat dergelijke situaties onder de voorgestelde regeling ter discussie kunnen worden gesteld en pleit voor een onbeperkte eerbiedigende werking voor deze schulden.

Alternatieve regeling / voorstel voor verbetering

De Orde doet het volgende voorstel voor een alternatieve regeling. De zakelijkheidstoets en de compenserendeheffingstoets in de bestaande tegenbewijsregeling worden samengevoegd tot een regeling die toegesneden is op het door het Hof van Justitie in zijn rechtspraak geformuleerde criterium van 'volstrekt kunstmatige constructies'. De Orde stelt dan ook voor om het begrip 'volstrekt kunstmatige constructies' als zodanig op te nemen in de wettekst. De staatssecretaris heeft immers zelf erkend dat art. 10a Wet VpB 1969 een antimisbruikmaatregel is die op volstrekt kunstmatige constructies ziet (Kamerstukken II, 2005/2006, 30 929, nr. 8, blz. 70). De Orde verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat deze interpretatie van hem als medewetgever van het zinsdeel 'in overwegende mate onzakelijk' ook in de uitvoering al tot leidraad is genomen. Dit betekent derhalve dat uitsluitend volstrekt kunstmatige constructies zoals nader ingevuld door het Hof van Justitie worden bestreden.

De Orde stelt voor om daarnaast te voorzien in een bewijslastverdeling die afhankelijk is van de effectieve belasting over de rente bij de crediteur. De Orde stelt ter zake hiervan voor om te regelen dat bij een effectieve belasting van lager dan 10%, de belastingplichtige aannemelijk dient te maken dat er geen sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie. Indien het effectief belastingtarief ten minste 10% bedraagt, dient de inspecteur te bewijzen dat er wel sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie. Gezien de noodzaak van een compenserendeheffingtoets als reële safe harbour stelt de Orde voor dat bij een effectieve belastingdruk van een nog nader te bepalen hoger percentage dan 10%, de rente aftrekbaar is zonder een tegenbewijsmogelijkheid voor de inspecteur.

De Orde stelt tenslotte voor om, ter bevordering van de rechtszekerheid, in de regeling op te nemen dat de inspecteur op verzoek van de belastingplichtige bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt of de rente ter zake van een bepaalde schuld op grond van art. 10a Wet VpB 1969 al dan niet aftrekbaar is.

Samenvatting aanbevelingen

Samengevat doet de Orde de volgende aanbevelingen:

1. De bestaande zakelijkheidstoets dient te worden omgebouwd tot een toets waarin wordt aangesloten bij het door Hof van Justitie in zijn rechtspraak geformuleerde criterium van 'volstrekt kunstmatige constructies', gekoppeld aan een bewijslastverdeling afhankelijk van het effectieve belastingtarief over de rentebate.
2. De regeling dient te worden voorzien van een compenserendeheffingtoets als reële safe harbour zonder tegenbewijsmogelijkheid van de inspecteur, welke van toepassing is bij een effectief belastingtarief van een nog nader te bepalen percentage.
3. In de regeling dient de mogelijkheid te worden opgenomen om door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking het oordeel van de inspecteur te vragen over de toepassing van art. 10a Wet VpB 1969.
4. Er dient een overgangsregeling te worden opgenomen met een onbeperkte eerbiedigende werking voor schulden die tot stand zijn gekomen vóór 24 mei 2006 en een eerbiedigende werking met een termijn van ten minste één jaar voor schulden die tot stand zijn gekomen op of na 24 mei 2006.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de minister 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