

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

Memorie van toelichting

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Op 29 november 2011 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (het Hof) een arrest (arrest inzake National Grid Indus) gewezen inzake de zogeheten exitheffingen.¹ Het Hof heeft in dit arrest beslist dat bij verplaatsing van de feitelijke leiding van een vennootschap het land van vertrek de verschuldigde belasting mag vaststellen over het voordeel ter zake van de vermogensbestanddelen die in het kader van de verplaatsing overgaan naar het andere land en ter zake daarvan een belastingaanslag mag opleggen. Met andere woorden: op het tijdstip van vertrek kan de hoogte van de belastingschuld met inachtneming van de exitheffing worden vastgesteld en in een belastingaanslag worden vastgelegd. Het Hof heeft daarbij vastgesteld dat ingeval de vermogensbestanddelen na vertrek minder waard worden, deze waardevermindering geen invloed heeft op de verschuldigde belasting. Wel merkt het Hof op dat de vertrekkende belastingschuldige een liquiditeitsnadeel heeft en derhalve de keuze moet worden geboden om direct af te rekenen dan wel af te rekenen op het tijdstip dat het voordeel ter zake van de vermogensbestanddelen wordt gerealiseerd. Het Hof merkt daarbij eveneens op dat de belastingschuldige die ervoor kiest om niet direct af te rekenen zal moeten accepteren dat aan het belastinguitstel administratieve verplichtingen kleven waaraan de belastingschuldige moet voldoen. Voorts kan over de verschuldigde belasting rente worden berekend en kan worden gevraagd zekerheden te stellen.

Om de belastingschuldige deze keuzemogelijkheid te bieden, wordt voorgesteld de Invorderingswet 1990 (IW 1990) met terugwerkende kracht tot en met 29 november 2011, zijnde de datum van het arrest inzake National Grid Indus, aan te passen. Vooruitlopend op deze wetwijziging is reeds een beleidsbesluit uitgebracht.² Dit beleidsbesluit heeft een beperktere reikwijdte dan de onderhavige wetwijziging omdat het begrip exitheffing in het onderhavige wetsvoorstel niet wordt beperkt tot de

Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt (artikel 26, vijfde lid, van de Wet op de Raad van State).

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

² Besluit van 14 december 2011, nr. BLKB 2011/2477M (*Stcrt.* 2011, 23186).

eindafrekeningsbepalingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) maar tevens de fusie en splitsing omvat. Bovendien bevat de voorgestelde wijziging van de IW 1990 de mogelijkheid van een betaling in tien termijnen, hetgeen eveneens nog niet in het beleidsbesluit is geregeld. Met de terugwerkende kracht wordt geregeld dat belanghebbenden ook in de periode tussen 29 november 2011 en de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel een beroep op genoemde ruimere faciliteiten kunnen doen.

2. Doel en strekking van de voorgestelde regeling

Ingevolge het arrest inzake National Grid Indus heeft de belastingschuldige, in de situatie van een zogeheten exitheffing, het recht om uitstel van betaling te krijgen. Dit betalingsuitstel ziet op het deel van de belastingaanslag dat betrekking heeft op de belasting die is verschuldigd over de stille reserves die besloten zijn in de vermogensbestanddelen die vanuit Nederland naar een EU/EER-land worden gebracht. Deze voordelen zouden immers niet in de belastingaanslag van de belastingschuldige zijn begrepen ingeval deze niet was vertrokken. Voor het gedeelte van de belastingaanslag dat ook was opgelegd ingeval de belastingschuldige niet was vertrokken, wordt geen uitstel van betaling verleend. Dit gedeelte van de belastingaanslag ziet met name op de zogeheten jaarwinsten.

Over het bedrag waarvoor uitstel van betaling wordt verleend, zal de belastingschuldige, net als in de andere gevallen van uitstel van betaling, invorderingsrente zijn verschuldigd. Voorts zal de belastingschuldige, te doen gebruikelijk, zekerheden dienen te verstrekken teneinde de invordering van de belastingschuld zeker te stellen.

Het uitstel van betaling eindigt ingeval de belastingschuldige vertrekt naar een land buiten de EU/EER. Daarnaast zal het uitstel worden beëindigd ingeval niet meer wordt voldaan aan de bij ministeriële regeling gestelde regels of als de gestelde zekerheid niet langer voldoet. Voorts zal het uitstel worden beëindigd voor zover de belastingschuldige het voordeel waarop het uitstel betrekking heeft, zou hebben genoten ingeval hij belastingplichtige in Nederland zou zijn gebleven. Het is daarbij niet van belang of hij op dat moment ook daadwerkelijk een voordeel realiseert en zo ja, hoe groot dat voordeel is. Immers, bij de belastingaanslag is al vastgelegd hoe hoog het in aanmerking te nemen voordeel is. Dit houdt in dat met latere waardeontwikkelingen geen rekening behoeft te worden gehouden. Indien bijvoorbeeld op een tijdstip na de verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap een meegenomen bedrijfsmiddel wordt verkocht, wordt alsdan het (resterende) uitstel van betaling beëindigd voor de belasting die betrekking had op het ter zake van dat bedrijfsmiddel bij vertrek in aanmerking genomen voordeel.

Om te kunnen controleren of en in hoeverre het uitstel moet worden beëindigd, zal de belastingschuldige aan verschillende administratieve verplichtingen moeten voldoen. De belastingschuldige zal dan ook 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.

Naast de hiervoor geboden mogelijkheid om de verschuldigde belasting te betalen op het tijdstip van realisatie van het voordeel, wordt de belastingschuldige eveneens de mogelijkheid geboden om te betalen in tien gelijke jaarlijkse termijnen. Alsdan zal de belastingschuldige aan minder zware administratieve verplichtingen behoeven te voldoen, aangezien het overleggen van een fiscale balans en verlies- en winstrekening in die situatie niet nodig is. Deze tienjaarstermijn staat los van de feitelijke realisatie van de stille reserves die bij vertrek in aanmerking zijn genomen. Ook ingeval de belastingschuldige voor de hiervoor genoemde mogelijkheid kiest, zal rente in rekening worden gebracht en zullen zekerheden moeten worden gesteld. Verder zal ook in deze situatie tot onmiddellijke invordering worden overgegaan ingeval de belastingschuldige vertrekt naar een land buiten de EU/EER, de gestelde zekerheid niet langer voldoet dan wel de belastingschuldige niet meer voldoet aan de in de ministeriële regeling gestelde regels.

3. Budgettaire aspecten, uitvoeringskosten Belastingdienst en gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De budgettaire gevolgen van deze regeling zijn verwaarloosbaar. Hetzelfde geldt voor de uitvoeringskosten die met deze regeling samenhangen. Deze kunnen worden opgevangen binnen de huidige bezetting van de Belastingdienst. Ook de gevolgen voor de administratieve lasten voor het bedrijfsleven zijn verwaarloosbaar. Van belang is dat de situatie waarin de in dit wetsvoorstel voorgestelde regelingen toepassing zouden kunnen vinden zich jaarlijks niet meer dan enkele keren zal voordoen. Vervolgens is zelfs in het geval dat door alle betrokken belastingschuldigen gekozen zou worden voor de meest belastende regeling (uitstel van betaling voor zover het voordeel nog niet is gerealiseerd) de toename van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven niet meer dan enkele tienduizenden euro's. Indien alle belastingschuldigen zouden kiezen voor de minder belastende variant (betaling in tien gelijke jaarlijkse termijnen) is de toename van de administratieve lasten slechts een fractie van dat bedrag.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I (artikel 25a van de Invorderingswet 1990)

Het voorgestelde artikel 25a van de IW 1990 regelt de mogelijkheid van uitstel van betaling voor belastingaanslagen vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting voor het gedeelte dat ziet op de zogenoemde exitheffing. Hiermee wordt het eerder aangehaalde beleidsbesluit van 14 december 2011 naar aanleiding van het arrest inzake National Grid Indus gecodificeerd.³

De voorgestelde regeling geldt niet alleen voor de vennootschapsbelasting, maar ook voor de inkomstenbelasting. Dat betekent dat ook een natuurlijk persoon die winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden geniet en die met medeneming van zijn onderneming of werkzaamheid emigreert, beroep kan doen op de voorgestelde regeling. Ditzelfde geldt ingeval een natuurlijk persoon in het buitenland woont en de onderneming of werkzaamheid van Nederland naar het buitenland wordt verplaatst. Er kan natuurlijk alleen een beroep op de voorgestelde regeling worden gedaan ingeval de emigratie niet leidt tot een staking van de onderneming of beëindiging van de werkzaamheid.

Voor de heffing van vennootschapsbelasting geldt de voorgestelde regeling voor het verplaatsen van de werkelijke leiding van een vennootschap. De bij een dergelijke verplaatsing geldende exitheffing is geregeld in de artikelen 15c en 15d van de Wet Vpb 1969. Deze artikelen vinden naast het geval van het verplaatsen van de werkelijke leiding van een in Nederland gevestigde vennootschap eveneens toepassing in de situatie dat er sprake is van het beëindigen van een vaste inrichting van een niet in Nederland gevestigde belastingplichtige. Voorts geldt dat ook in geval van een juridische fusie of een juridische splitsing zich de situatie kan voordoen dat er in het kader van de fusie of splitsing vermogensbestanddelen worden overgebracht naar het buitenland. Ook in die situatie is sprake van een vorm van een exitheffing, aangezien de fiscale doorschuiffaciliteiten zich kortweg beperken tot vermogensbestanddelen die in Nederland achterblijven. Teneinde iedere onduidelijkheid hierover te voorkomen, wordt voorgesteld ook dan de belastingschuldige de mogelijkheid te bieden om gebruik te maken van de regeling. Dit geldt eveneens voor de situatie van een bedrijfsfusie.

Uitstel kan ingevolge het voorgestelde artikel 25a, eerste lid, van de IW 1990 worden verkregen voor het deel van de belastingaanslag (het kan zowel om een primitieve aanslag als om een navorderingsaanslag gaan) dat betrekking heeft op de voordelen die als gevolg van een exitheffing in aanmerking worden genomen. Het gaat om de voordelen die in de vermogensbestanddelen besloten liggen. Vermogensbestanddelen is een ruim begrip. Hieronder vallen niet alleen de activa van de belastingplichtige maar eveneens de (fiscale) reserves. Onder voordelen wordt verstaan het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de activa en de boekwaarde daarvan op het tijdstip van vertrek. Aangezien de belastingaanslag mag worden opgelegd, staat de hoogte van het voordeel waarover de belasting is berekend en dus ook de hoogte van de belasting vast. Dit ondergaat door toekomstige waardeontwikkelingen geen

³ Besluit van 14 december 2011, nr. BLKB 2011/2477M (*Stcrt.* 2011, 23186).

verandering meer. De fiscale reserves zullen op het tijdstip van vertrek ten bate van de winst vrijvallen. Deze belaste vrijval zal deel uitmaken van de aangifte en de daarop gebaseerde belastingaanslag. Ook voor dit gedeelte kan om uitstel van betaling worden gevraagd.

Het uitstel kan ingevolge genoemd eerste lid slechts worden verkregen voor zover de belastingaanslag betrekking heeft op voordelen die bij de belastingplichtige niet in aanmerking zouden zijn genomen ingeval deze in Nederland belastingplichtige zou zijn gebleven. Door deze zinsnede wordt duidelijk gemaakt dat voordelen die worden genoten los van de zogeheten exitheffingen normaal worden ingevorderd. Daarvoor kan dan ook geen uitstel worden gevraagd. Het gaat hier met name om de jaarwinsten.

Bij ministeriële regeling zullen nadere regels worden gesteld. Deze voorwaarden zullen met name betrekking hebben op de administratieve verplichtingen, maar ook op wijzigingen in de omstandigheden die leiden tot beëindiging van het betalingsuitstel. Met betrekking tot de administratieve verplichtingen geldt nog het volgende. Kiest de belastingschuldige voor een betaling bij realisatie dan zal jaarlijks een fiscale balans en de fiscale winst- en verliesrekening moeten worden ingediend. Uit deze stukken moet kunnen worden afgeleid ter zake van welke vermogensbestanddelen de stille reserves zijn gerealiseerd. Dit gaat niet alleen om realisatie bij verkoop maar eveneens om realisatie als gevolg van afschrijvingen. Hierbij zal de Nederlandse fiscale regelgeving uitgangspunt zijn. Er kan derhalve niet worden volstaan met het inleveren van stukken die zijn gebaseerd op een ander fiscaal stelsel dan het Nederlandse. Tevens zullen de stukken zo dienen te worden ingericht dat deze inzicht geven in de vermogensbestanddelen die overgaan. Voorts zal uit de stukken moeten kunnen worden afgeleid voor welk bedrag het uitstel dient te worden beëindigd.

Ter verzekering van de invordering van de belastingschuld zal de belastingschuldige voldoende zekerheden dienen te verstrekken. Uitgangspunt is, net als bij het reguliere uitstelbeleid, dat de zekerheid op eenvoudige wijze kan worden gesteld, bewaakt en uitgewonnen. In buitenlandsituaties, zoals in het geval van een exitheffing, zal een bankgarantie doorgaans de voorkeur van de ontvanger genieten omdat dat een eenvoudig uit te winnen zekerheid is. Het kan echter ook op een andere wijze plaatsvinden, bijvoorbeeld door het vestigen van een hypotheekrecht op onroerende zaken. Dit is afhankelijk van het geval.

Het tweede lid regelt wanneer het uitstel wordt beëindigd. Het tweede lid, onderdeel a, ziet op de situatie dat de belastingschuldige geen inwoner meer is van een van de landen van de EU/EER. Alsdan zal het uitstel worden beëindigd. Dit is het geval bij een dooremigratie van de belastingschuldige naar een land buiten de EU/EER. Het kan zich bijvoorbeeld ook voordoen bij faillissement van de belastingschuldige dan wel ingeval de belastingschuldige in het kader van een juridische fusie of juridische splitsing ophoudt te bestaan en de verkrijgende vennootschap niet is gevestigd in een van de landen van de EU/EER.

Voorts zal het uitstel ingevolge het tweede lid, onderdeel b, worden beëindigd ingeval de belastingschuldige niet meer voldoet aan de krachtens het eerste lid bij ministeriële regeling gestelde regels. Zo kan het uitstel worden beëindigd ingeval de belastingschuldige niet voldoet aan

zijn administratieve verplichtingen. Het uitstel zal eveneens worden beëindigd ingeval niet meer voldoende zekerheid is gesteld voor de nog openstaande belastingaanslagen. Het tweede lid, onderdeel c, ziet hierop.

Realisatie van het voordeel dat in het vermogensbestanddeel besloten ligt, leidt eveneens tot een beëindiging van het uitstel van betaling. In het tweede lid, onderdeel d, is geregeld dat het uitstel wordt beëindigd voor zover de belastingschuldige het voordeel realiseert en dit voordeel deel uitmaakt van de belastingaanslag waarvoor uitstel is verleend. Realisatie kan zich niet alleen voordoen bij verkoop van het desbetreffende vermogensbestanddeel, maar ook door het gebruik ervan. Aangesloten wordt bij de Nederlandse fiscale regelgeving. Ingeval bij belastingplicht in Nederland een voordeel zou zijn gerealiseerd, dan wordt dit voordeel ook in deze situatie geacht te zijn gerealiseerd. Hierbij geldt dat stille reserves in een vermogensbestanddeel ook kunnen worden gerealiseerd door gebruik. Het kan zo zijn dat een vermogensbestanddeel dat al is afgeschreven, inkomsten genereert. Door deze inkomsten worden als het ware de stille reserves gerealiseerd. Als voorbeeld wordt hierbij de situatie gegeven waarin een vrachtwagen die is afgeschreven en een boekwaarde van 10 heeft, maar een werkelijke waarde van bijvoorbeeld 100, deel uitmaakt van de vermogensbestanddelen die in het kader van vertrek worden overgebracht. Net als bij de berekening van de winst van een buitenlandse vaste inrichting van een in Nederland gevestigd lichaam zullen de inkomsten die als gevolg van de lagere afschrijving op basis van de boekwaarde (in plaats van de waarde in het economische verkeer) naar voren komen, eveneens een realisatie vormen. Met andere woorden: indien de belastingschuldige in Nederland belastingplichtig zou zijn gebleven, zou hij door de lagere afschrijving op basis van de boekwaarde, gedurende het gebruik van het bedrijfsmiddel voor het verwerven van winst, het verschil tussen de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer realiseren.

Ook bij de fiscale reserves zal bij de beoordeling of deze zijn gerealiseerd een vergelijking worden gemaakt met een belastingplichtige in Nederland. Wordt bijvoorbeeld de herinvesteringsreserve aangewend dan zal de boekwaarde van het verworven bedrijfsmiddel worden verminderd met de herinvesteringsreserve. Ook hier zal door het gebruik - en het verschil in afschrijving op basis van boekwaarde en waarde in het economische verkeer - of door vervreemding de reserve uiteindelijk worden gerealiseerd.

Het derde lid biedt de belastingschuldige nog een andere keuzemogelijkheid. Naast het direct betalen, dan wel het uitstellen van betaling tot het tijdstip van realisatie, kan de belastingschuldige er eveneens voor kiezen om de belastingaanslag in tien gelijke jaarlijkse termijnen te betalen. De eerste termijn vervalt één maand nadat de belastingaanslag is opgelegd en de volgende termijnen telkens één jaar later. Het voordeel voor de belastingschuldige is dat alsdan aan minder strakke administratieve verplichtingen hoeft te worden voldaan, aangezien het realisatiemoment niet meer van belang is. Wel geldt dat ingeval de belastingschuldige voor deze optie kiest de belasting ook zal worden ingevorderd ingeval niet meer wordt voldaan aan het vereiste inzake het inwonerschap van het tweede lid, onderdeel a, of aan de in deze situatie beperkte administratieve verplichtingen waaraan ingevolge het tweede lid, onderdeel b, moet worden voldaan, dan wel ingeval de gestelde zekerheid, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, niet langer voldoet.

In het vierde lid is geregeld dat de belastingschuldige het in het eerste lid bedoelde verzoek om gebruik te maken van uitstel van betaling en in voorkomende gevallen ook het in het derde lid bedoelde verzoek om toepassing van de in dat lid bedoelde regeling moet doen tegelijk met de aangifte over het jaar waarin de gebeurtenis zich voordoet die tot de exitheffing leidt. Door alsdan het verzoek te doen kan de inspecteur bij het vaststellen van de belastingaanslag al vastleggen voor welk deel van de belastingaanslag gebruik kan worden gemaakt van de regeling en wordt administratieve rompslomp voorkomen. De ontvanger kan dan bij de behandeling van het uitstelverzoek gebruikmaken van deze gegevens.

Artikel II (inwerkingtreding)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie van toelichting is aangegeven, wordt met de in artikel I opgenomen wijziging van de IW 1990 het arrest inzake National Grid Indus gecodificeerd. Vooruitlopend op wetgeving is met terugwerkende kracht tot en met 29 november 2011, zijnde de datum van genoemd arrest, een beleidsbesluit uitgebracht.⁴ In dit beleidsbesluit is geregeld dat in overeenstemming met de uitkomst van het arrest inzake National Grid Indus kan worden gehandeld. In dit beleidsbesluit is daartoe aangeknoopt bij de artikelen 3.60 en 3.61 van de Wet IB 2001 en de artikelen 15c en 15d van de Wet Vpb 1969. Zoals ook aangegeven in de toelichting op artikel I kunnen meer gevallen onder de zogeheten exitheffingen vallen dan alleen de in de hiervoor genoemde artikelen opgenomen situaties. Voorts voorziet de voorgestelde regeling in een betaling in tien termijnen, hetgeen eveneens nog niet in het beleidsbesluit is opgenomen. Voorgesteld wordt dan ook de voorgestelde wettelijke regeling eveneens te laten terugwerken tot en met 29 november 2011.

De Staatssecretaris van Financiën,

⁴ Besluit van 14 december 2011, nr. BLKB 2011/2477M (*Stcrt.* 2011, 23186).