

24 583 (R 1564)

Wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk in verband met maatregelen met het oog op het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik alsmede in verband met technische aanpassingen

NADER VOORLOPIG VERSLAG VAN DE VASTE COMMISSIE VOOR FINANCIËN¹

Vastgesteld 6 december 1996

De memorie van antwoord gaf de leden van de **CDA**-fractie aanleiding tot het maken van de volgende opmerkingen en het stellen van de volgende vragen.

Algemeen

Deze leden hadden met belangstelling kennis genomen van de memorie van antwoord en van de bijlage behorende bij de vertrouwelijke brief van de staatssecretaris aan de voorzitter van de vaste commissie voor Financiën d.d. 8 november 1996 (resp. Kamerstuk 24 583 (R 1564) Eerste Kamer nrs. 26 en 26a).

De memorie riep op een aantal punten nadere vragen op, die zij thans aan de staatssecretaris ter beantwoording wilden voorleggen, temeer daar zij de indruk hebben dat de nog bestaande onduidelijkheden c.q. interpretatieverschillen (ook aan de zijde van de Nederlandse Antillen) punten betreffen die na de behandeling in de Tweede Kamer zijn opgekomen (op zich geen onbekend verschijnsel in het wetgevingsproces).

De staatssecretaris bevestigt dat bij de besprekingen over het voorstel van Rijkswet mede in verband met de complexe materie uitgangspunt is geweest om, waar mogelijk duidelijkheid te verschaffen over de reikwijdte van de bepalingen. Gezien dit uitgangspunt doet het vreemd aan dat de kwalificerende lijst wel duidelijkheid verschaft voor de toepassing van het eerste en tweede lid van artikel 35b, maar niet voor de toepassing van het zevende lid.

Deze leden achten het niet bevorderlijk voor de duidelijkheid en zekerheid als aan identieke termen twee verschillende betekenissen moeten worden toegekend zoals op blz. 7, laatste alinea van de memorie van antwoord wordt gesteld. Kan deze onduidelijkheid worden weggenomen?

In het door de staatssecretaris aangehaalde arrest van 18 mei 1993 (BNB 1994/253) oordeelde de Hoge Raad, dat «de enkele omstandigheid dat de aandelen in KBV uitsluitend om fiscale redenen in belanghebbende zijn ingebracht c.q. aan haar zijn verkocht, niet leidt tot het oordeel dat

¹ Samenstelling:

Boorsma (CDA), voorzitter, De Boer (GL), Van Dijk (CDA), Stevens (CDA), Schuyer (D66), Hilarides (VVD), Rensema (VVD), Van den Berg (SGP), Wöltgens (PvdA), Ter Veld (PvdA), De Haze Winkelman (VVD).

sprake is van handelen in strijd met doel en strekking van de BRK en de Wet dividendbelasting 1965».

Nu de staatssecretaris uitdrukkelijk bevestigt dat het nieuwe artikel 35a geen inbreuk wil maken op de bestaande jurisprudentie is niet duidelijk waarop hij doelt als hij spreekt van «kunstgrepen die erop gericht zijn de bedoeling van de (rijks)wetgever te frustreren.» De overdracht van Nederlandse aandelen aan een Antilliaanse vennootschap om uitsluitend fiscale redenen is gezien de jurisprudentie niet in strijd met doel en strekking van de BRK. De verwijzing naar het arrest van dezelfde datum (BNB 1994/252) biedt evenmin verheldering: in dat arrest besliste de Hoge Raad niet over «strijd met doel en strekking van de wet», maar over de vraag of de Antilliaanse vennootschap wel de echte genietster van het inkomen was. Het is derhalve geen *fraus legis*-arrest, en heeft geen belang voor de toepassing van artikel 35a. Kan de staatssecretaris hierover duidelijkheid verschaffen?

Artikel 35a en artikel 11

De verwijzing naar de wijziging in artikel 11, derde lid, eerste volzin beantwoordt naar de mening van de leden van deze fractie hun vraag niet. (Deze leden hadden overigens niet gesteld dat «de belastingheffing op de Nederlandse Antillen over bedoelde dividenden geen rol speelt» zoals de staatssecretaris in regel 56 e.v. (blz.3 memorie van antwoord) suggereert. Uit het antwoord van de staatssecretaris blijkt dat Nederland het 7,5% tarief zal toepassen – zo heffing over deze dividenden naar nationaal recht al mogelijk is – ook als deze door Nederland als dividend geherkwalificeerde vervreemdingswinsten op de Antillen, in overeenstemming met wet en beleid, niet worden belast. Is deze conclusie juist?

Deze leden vroegen op welke wijze en van wie Nederland dividendbelasting zou kunnen heffen indien Nederland vervreemdingswinst tot dividend kwalificeert.

Uit de stellingname van de staatssecretaris volgt dat hij van mening is dat in de genoemde situatie sprake is van «dividend» in de zin van artikel 11 BRK. Kan worden toegelicht waarom de uitspraken van de Hoge Raad van 15 december 1993, BNB 1994/259 en van 29 juni 1994, BNB 1994/294 niet van toepassing worden geacht voor de BRK? Immers, noch uit de tekst van, noch uit de toelichtingen bij de BRK blijkt dat de rijksoverheid de gemeenschappelijke bedoeling hebben gehad voor de toepassing van artikel 11 onder dividenden ook te begrijpen vervreemdingsvoordelen die naar nationaal Nederlands recht met toepassing van het leerstuk van de *wetsontduiking* op dezelfde wijze als dividenden worden behandeld. Verwacht de staatssecretaris dat de Hoge Raad voor de BRK anders zal oordelen dan voor de toepassing van de verdragen met de VS en België, en zo ja, waarom?

De stelling dat de kasgeldvennootschap dividendbelasting dient in te houden bij latere uitkering van reserves aan haar (nieuwe) aandeelhouder is op zijn minst omstreden. Waarop baseert de staatssecretaris deze stelling? Uit de kasgeldarresten blijkt dat de Hoge Raad het genietingsmoment legt op het moment dat de (oude) aandeelhouder zijn belang in de besmette vennootschap verkoopt aan de financiële instelling. Als de aandeelhouder op dat ogenblik reeds belast wordt, kan de latere uitkering van dividend door de kasgeldvennootschap toch niet meer relevant zijn? Wie kan in de opvatting van de staatssecretaris de later ingehouden dividendbelasting verrekenen?

Moet de kasgeldvennootschap bij latere uitkering ook inhouden als de kopende financiële instelling een vennootschap is die gerechtigd is tot toepassing van artikel 4a Wet dividendbelasting c.q. de Moeder-Dochter Richtlijn?

Overgangsregeling voor penshonado's

Niet-regulier inkomen

De door de leden van de CDA-fractie gestelde vragen worden in deze voorbeelden niet volledig beantwoord. Gesteld wordt dat de overgangsregeling niet geldt voor niet-regulier inkomen, maar de voorbeelden gaan verder uitsluitend over de afkoop van pensioen, waarvoor een bijzondere regeling geldt. Met enige moeite kan echter de volgende conclusie worden getrokken bij de casus als in het eerste voorbeeld (penshonado's vanaf 1994 op de Antillen woonachtig):

Regulier inkomen: tot en met 1999 kan met een beroep op de overgangsregeling artikel 35b, eerste lid terzijde worden gesteld. In de jaren 2000 en 2001 is artikel 35b, eerste lid niet van toepassing zodat de overgangsregeling een dode letter is. Vanaf 2002 tot en met 2006 is artikel 35b, eerste lid onverkort van toepassing (tenzij de betrokkene onder de nieuwe, kwalificerende penshonadoregeling valt).

Niet-regulier inkomen: tot en met 1999 kan daarvoor geen BRK-bescherming worden genoten. In 2000 en 2001 wel, omdat artikel 35b, eerste lid niet langer geldt. Van 2002 tot en met 2006 is artikel 35b, eerste lid onverkort van toepassing (tenzij de betrokkene onder de nieuwe, kwalificerende penshonadoregeling valt). Is deze conclusie juist?

Regulier inkomen

De staatssecretaris beperkt de term regulier inkomen tot inkomsten die een periodiek karakter dragen. Waarop is deze beperking gebaseerd? Lang niet alle inkomsten die als «regulier inkomen» zijn aangewezen hebben een periodiek karakter (vervreemdingswinsten, pensioenafkopen die immers onder artikel 15, vierde lid vallen). Bovendien is niet erg duidelijk wat onder «een periodiek karakter» moet worden verstaan. Wanneer is bijv. een dividend periodiek? Is ondernemingswinst periodiek of moeten daarin periodieke en niet-periodieke elementen worden onderscheiden?

Artikel 35b, vierde lid

De in de memorie van antwoord gegeven motivering (blz. 6, regel 31 e.v.) voor het opnemen van de derde volzin van artikel 35b, vierde lid kan niet juist zijn. Immers, precies hetzelfde kan gezegd worden voor kasgeldconstructies die niet in deze derde volzin zijn opgenomen. Daar geniet immers de verkopende aandeelhouder zijn inkomen van de kopende financiële instelling, die hoogstwaarschijnlijk wel degelijk een onderneming in materiële zin drijft. Toch is voor kasgeldconstructies geen aparte regeling opgenomen. Is de conclusie dan niet dat artikel 35b, vierde lid wel voor holdingconstructies geldt maar niet voor kasgeldconstructies?

Het antwoord van de staatssecretaris geeft aan dat voor de toepassing van artikel 35b, vierde lid de vennootschap waarop gedeld wordt in de uitdrukking «inkomen uit een vennootschap», de vennootschap is die het inkomen daadwerkelijk betaalt. Bij de kasgeldconstructie zal dat de kopende financiële instelling zijn, die in de meeste gevallen wel degelijk een materiële onderneming drijft. Is het juist dat in deze gevallen artikel 35b, vierde lid toepassing mist? Wat gebeurt er als een aandeelhouder een kasgeldconstructie uitvoert en de aandelen van de besmette holding niet verkoopt aan een vennootschap maar aan een natuurlijk persoon? Immers, door de vanaf 1 januari 1997 geldende subjectivering van aanmerkelijk belang-inkomsten kan ook een natuurlijk persoon-koper de meegekochte reserves zonder belastingheffing uit de vennootschap halen. Kan de staatssecretaris bevestigen dat de verkoper in dit geval niet

«inkomen uit een vennootschap» geniet? Kan de staatssecretaris meer duidelijkheid geven over de inhoud van de term «inkomen uit een vennootschap»?

In veel gevallen zal sprake zijn van een houdstermaatschappij met actieve deelnemingen. Hoe moet het begrip «drijven van een materiële onderneming» (artikel 35b, vierde lid BRK) in deze gevallen worden gezien? Drijft een houdstermaatschappij met deelnemingen die een materiële onderneming drijven, zelf een materiële onderneming voor de toepassing van artikel 35b, vierde lid? Speelt daarbij nog een rol of de vennootschappen een fiscale eenheid vormen?

Kan de staatssecretaris ingaan op de vraag of artikel 35b vierde lid naar zijn mening kan worden toegepast als vennootschap waaruit het inkomen wordt genoten inwoner is van een land dat een verdrag heeft gesloten met Nederland waarin de bepaling van artikel 10, vijfde lid van het OESO-Model is opgenomen?

Is de conclusie juist, dat Nederland in dat geval niet kan heffen (zie Hoge Raad 2 september 1992, BNB 1992/379)?

De staatssecretaris bevestigt (blz. 7, regel 11 e.v.) dat artikel 35b, vierde lid wel aan de orde komt na staking van de onderneming in materiële zin «als sprake is van transacties als hiervoor bedoeld». Wat wordt bedoeld met «transacties als hiervoor bedoeld»? Kasgeld- en holdingconstructies? Van een kasgeldconstructie is sprake als de onderneming, al dan niet indirect, door dezelfde aandeelhouder wordt voortgezet; van een holdingconstructie als de aandelen aan een door dezelfde aandeelhouder beheerste vennootschap worden verkocht. Zijn dit de transacties «als hiervoor bedoeld»?

Afwijkende regelingen

De staatssecretaris merkt op (blz. 7, regel 50 e.v.) dat «aan de toelichting en de parlementaire geschiedenis zeker betekenis toekomt».

Moet de rechter niet ook betekenis toekennen aan het feit dat de ministers in onderling overleg bepaalde regelingen op de kwalificerende lijst hebben gezet of is het oordeel van de ministers geen maatstaf voor interpretatie? Bij verdragen is dit interpretatiemiddel zelfs voorgeschreven (Artikel 32, tweede lid, letter a van het Verdrag van Wenen 1969).

Deelt de staatssecretaris de mening dat het belang van de discussie over de toepassing van het zevende lid van artikel 35b beperkt is, nu de daarin vervatte omkering van de bewijslast alleen geldt in het jaar na de verplaatsing van de leiding van de vennootschap? Immers, de bepaling geldt voor vennootschappen die «in het voorafgaande jaar» in een van de andere landen waren gevestigd.

Verhouding tot wetsvoorstel regime aanmerkelijk belang

Heeft door de nieuwe anti-fiscale emigratie wetgeving de wijziging van de BRK niet veel van zijn belang verloren, in ieder geval voor post-1996 emigranten? De emigrant zal sowieso bij emigratie gevolgd door realisatie van reserves binnen 10 jaar, moeten afrekenen via de techniek van de conserverende aanslag. De bepalingen van de BRK dienen dan nog uitsluitend tot bescherming van de Nederlandse claim die na de emigratie wordt opgebouwd; het is de vraag of dit wel een redelijke doelstelling is. Met name de bepaling van artikel 35b, vierde lid waarin geen termijn is opgenomen krijgt in dit licht een «overkill» karakter. Is deze interpretatie juist? Is de staatssecretaris bereid bij een volgende BRK-herziening artikel 35b, vierde lid te schrappen?

Ten aanzien van artikel 35b, vierde lid merkt de staatssecretaris op, dat deze bepaling betrekking heeft op de situatie waarin inkomen wordt genoten uit een vennootschap die geen onderneming drijft. Deze stellingname roept de volgende vragen op.

Waaruit leidt de staatssecretaris af dat artikel 35b, vierde lid voorrang heeft boven artikel 12 bij de situatie waarin inkomen genoten wordt van een vennootschap die geen onderneming drijft? Deze bepaling gaat over «inkomen uit een vennootschap», niet over «vervreemdingen» (behoudens de in de derde volzin genoemde). Nu de Nederlandse wet vanaf 1-1-1997 inkoop en liquidatie als vervreemding beschouwt lijkt toepassing van artikel 35b, vierde lid helemaal niet aan de orde te komen.

In (nog) niet één Nederlands verdrag is een bepaling als artikel 35b, vierde lid opgenomen. Hoe gaat de belastingheffing volgens de staatssecretaris verlopen als een Nederlandse vennootschap aandelen inkoop van haar aanmerkelijk belang-aandeelhouder die reeds meer dan vijf jaar in België woont? Is in zijn opvatting wel het vervreemdingsartikel van het Belgische verdrag van toepassing? Hoe verloopt dan de inhouding en aanslagregeling? Immers, er mag dan ook geen dividendbelasting worden ingehouden; Nederland mag terzake niet heffen.

De vraagstelling heeft ook betrekking op BRK-situaties waar de vennootschap wel een onderneming in materiële zin drijft. Als in dat geval wordt ingekocht kan Nederland dan heffen als de vennootschap voor de toepassing van de BRK op de Antillen gevestigd is? Met andere woorden geldt dan bij inkoop artikel 11 of artikel 12?

De voorzitter van de commissie,
Boorsma

De griffier van de commissie,
Hordijk

