

Vergaderjaar 2002–2003

27 505

Fiscale aspecten van het vestigingsklimaat in Nederland

Nr. 5

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 11 december 2002

Naar aanleiding van uw verzoek te reageren op een brief van Norton Rose te Amsterdam (d.d. 26 november 2002) inzake het Fiscale Vestigingsklimaat in Nederland doe ik u hierbij in de bijlage mijn reactie toekomen.

In de genoemde brief wordt een aantal oorzaken aangewezen die volgens de schrijvers hebben geleid tot een aantasting van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. Vele verschillende onderwerpen passeren de revue. Ik ben van mening dat de nodige relativeringen en nuanceringen passen bij deze waarschuwingen die niet alleen via deze brief zijn geuit maar eveneens zijn verwoord door de pers en ook door de leden van zowel de Eerste als de Tweede Kamer. Ik hoop dat ik in de bijgaande beantwoording van de brief deze geuite zorg kan wegnemen. Ik mag u, wellicht ten overvloede, ervan verzekeren dat het fiscale vestigingsklimaat ook mij ter harte gaat en dat ik wil zorgdragen voor een internationaal competitief stelsel dat duurzaam kan worden gehandhaafd binnen budgettaire kaders en internationale dimensies.

In de bijlage wordt ingegaan op de verschillende aspecten van de genoemde brief. Tevens zal ik, conform uw verzoek, onder een punt XIII ingaan op mijn besluit d.d. 5 december 2002 met betrekking tot de regeling voor concernfinancieringsactiviteiten.

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck

I. RULINGBELEID

In de brief wordt ingegaan op de vervanging van de oude rullingpraktijk door de APA/ATR-praktijk per 1 april 2001. Deze vervanging was noodzakelijk om de rullingpraktijk in overeenstemming te brengen met de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen uit 1995 en moet mede worden gezien in het licht van de internationale belastingconcurrentiediscussies in de EU en OESO. Onderdeel hiervan is de invoering van een substance- en risicotest voor dienstverleningslichamen en het vereiste van een OESO-conforme onderbouwing van de beloning. Deze verscherping ten opzichte van de oude rullingpraktijk werd derhalve uitdrukkelijk beoogd.

Dit neemt echter niet weg dat het geven van zekerheid vooraf een belangrijke peiler is voor de Nederlandse concurrentiekracht voor reële economische activiteiten. De Nederlandse belastingdienst heeft van oudsher internationaal een naam opgebouwd voor wat betreft professionaliteit, flexibiliteit en samenwerkingsgerichtheid. Deze eigenschappen verschaffen Nederland een belangrijk concurrentievoordeel ten opzichte van andere landen. Dit is in de APA/ATR-praktijk niet anders dan in de oude rullingpraktijk. De invoering van nieuw beleid vraagt echter gewenning, zowel van de zijde van de belastingdienst als van de zijde van belastingplichtigen en hun adviseurs. Over de invulling van het beleid heeft verschillende keren overleg plaatsgevonden met belastingadviseurs. Gezegd kan worden dat van beide kanten ervaring moet worden opgedaan met de nieuwe «spelregels». Mij zijn echter geen gevallen bekend waarin buitenlandse investeerders met reële economische activiteiten zijn uitgeweken naar andere landen vanwege de invoering van de APA/ATR-praktijk.

In de brief wordt geconstateerd dat tot op heden nog geen enkele APA is afgegeven voor dienstverleningslichamen. Over deze APA's kan worden opgemerkt dat hierover een proces van vragen en aftasten heeft plaatsgevonden. Inmiddels zijn de discussies met belastingplichtigen in een gevorderd stadium. De eerste dienstverlenings-APA's kunnen naar verwachting op korte termijn worden afgegeven.

In de brief wordt voorts het Beheersverslag van de Belastingdienst 2001 aangehaald, waaruit volgt dat de doorlooptijd van APA/ATR-verzoeken gemiddeld 59 dagen bedroeg. Ik hecht aan een praktijk die snel en efficiënt de verzoeken afhandelt. Het is daarom van belang dat de voorraad verzoeken laag wordt gehouden en de doorlooptijden kort zijn. In dit kader merk ik op dat inmiddels de gemiddelde doorlooptijd van APA/ATR-verzoeken is opgelopen tot ongeveer 83 dagen. Dit vindt o.a. zijn oorzaak in het wennen aan de nieuwe praktijk, zoals hiervoor beschreven, van beide kanten, en tegen de achtergrond van de complexiteit van de voorgelegde gevallen. Daarnaast is de voorraad verzoeken verminderd naar ca. 200 (313 in 2001). Ik benadruk echter dat het streven er nog steeds op gericht is om verzoeken zo snel en efficiënt mogelijk te handelen en de doorlooptijden zo kort mogelijk te laten zijn.

Bij elkaar heb ik de overtuiging dat met de APA/ATR-praktijk een moderne praktijk is neergezet waarmee Nederland internationaal voor de dag kan komen en die een belangrijke pijler van het Nederlandse vestigingsklimaat is. Vanzelfsprekend blijf ik de ontwikkelingen op de voet volgen.

II. AANSCHERPING DEELNEMINGSVRIJSTELLING

In de brief wordt de wijziging van artikel 13g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 genoemd als een belangrijke inbreuk op het systeem van de deelnemingsvrijstelling. De vrees wordt geuit dat de deelnemingsvrijstelling als gevolg van deze aanpassing haar aantrekkelijkheid zal verliezen. Deze vrees is mijns inziens onterecht. De Nederlandse deelnemingsvrijstelling is een belangrijke pijler van de Nederlandse vennootschapsbelasting. Kenmerkend voor de Nederlandse deelnemingsvrijstelling is dat een volledige vrijstelling wordt verleend voor zowel vermogenswinsten als dividenden. Het raamwerk van de deelnemingsvrijstelling is al sinds zijn invoering ongewijzigd en er bestaan ook geen voornemens om hier wijzigingen in aan te brengen. De deelnemingsvrijstelling wordt ook door de regering beschouwd als het visitekaartje van het Nederlandse vestigingsklimaat.

De wijzigingen van artikel 13g per 1 januari 2002 en 1 januari 2003 hebben een zeer specifiek anti-misbruikarakter. Dit kan als volgt worden toegevoegd.

In artikel 13, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is opgenomen dat geen recht bestaat op de deelnemingsvrijstelling voor belangen die als belegging worden gehouden. Hieronder worden mede begrepen belangen in een passieve financieringsmaatschappij. De achtergrond van deze bepaling is in de eerste plaats te voorkomen dat «mobiel kapitaal» in het buitenland wordt ondergebracht in vennootschappen die geen actieve financieringswerkzaamheden verrichten en in de tweede plaats te voorkomen dat de financiering van in Nederland gevestigde bedrijven via deze financieringsmaatschappijen leidt tot een versmalling van de belastinggrondslag.

Voor een belang in een buitenlandse financieringsmaatschappij die niet in een EU-Lidstaat is gevestigd, bestaat dus in principe geen recht op deelnemingsvrijstelling. In de praktijk werd een dergelijk belang toch onder de reikwijdte van de deelnemingsvrijstelling gebracht, door een vennootschap in een EU-Lidstaat, bijvoorbeeld Luxemburg, tussen te schuiven. De toepassing van artikel 13, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 werd hierdoor omzeild. Het onderbrengen van «mobiel kapitaal» in belastingparadijzen bleef hierdoor mogelijk. De aanpassing van artikel 13g beoogt deze vorm van misbruik van de Nederlandse deelnemingsvrijstelling te bestrijden. Op grond van deze aanpassing wordt de toepassing van de deelnemingsvrijstelling uitgesloten indien via een deelneming in een EU-dochter een belang in een passieve financieringsmaatschappij wordt gehouden. De anti-misbruikbepaling is alleen van toepassing als de tussengeschoven EU-dochter zich hoofdzakelijk bezighoudt met het houden van passieve belangen. De belastingplichtige heeft bovendien nog de mogelijkheid tegenbewijs te leveren ingeval de tussenschakeling is ingegeven door zakelijke overwegingen. Dit tegenbewijs kan bijvoorbeeld geleverd worden, door aannemelijk te maken dat bij de EU-dochter de inkomsten uit de kleindochter op adequate wijze en zonder uitstel in de heffing worden betrokken, naar een tarief dat naar Nederlandse maatstaven redelijk is. De maatregel heeft derhalve een specifiek anti-misbruik karakter.

Het systeem van de Nederlandse deelnemingsvrijstelling, namelijk een vrijstelling van voordelen uit deelnemingen die niet als belegging worden gehouden, blijft hiermee volledig overeind. De aanpassing heeft dan ook geen nadelige invloed op de vestiging van reële activiteiten in Nederland.

III. ONTWIKKELINGEN IN ANDERE EU-LANDEN

1. Deelnemingsvrijstelling

Gesteld wordt dat opvalt dat, waar Nederland de afgelopen jaren haar deelnemingsregime sterk heeft aangescherpt, enkele ons omringende EU lidstaten de reikwijdte van hun deelnemingsvrijstelling juist aanzienlijk hebben verruimd. Ook hier zou ik de nodige nuances willen plaatsen.

Ten eerste is het goed te beseffen dat de Nederlandse deelnemingsvrijstelling ter discussie staat in de Gedragscode groep. Bij deze discussie zijn als potentieel schadelijke kenmerken (o.a.) onderscheiden de effectiviteit van de antimisbruikbepalingen in de regeling en de asymmetrische aspecten (liquidatieverliesregeling). Op het punt van de antimisbruik denk ik dat Nederland met de aanscherping van 13g Wet Vpb een zeer degelijke stap heeft gezet. Zoals onder punt II al is vastgesteld sluiten wij daarmee een fiscale sluiproute af en daar kan niemand tegen zijn. Hier is ook onze Europese geloofwaardigheid in het geding waarmee het reguliere internationaal opererende bedrijfsleven eveneens gediend is.

Ten tweede zijn er inderdaad bewegingen in de ons omringende landen naar een ruimere vorm van vrijstellingen. Het is echter van belang goed te beoordelen welke wijzigingen duurzaam houdbaar zijn en welke niet. In de genoemde landen wordt bijvoorbeeld Denemarken genoemd dat met haar deelnemingsvrijstelling eveneens op de lijst van 66 maatregelen staat van de Gedragscode groep. Daarnaast staat vermeld dat België haar coördinatiecentra aanpast; ook hier geldt weer dat op dit moment nog niet duidelijk is of deze aanpassing geoorloofd zal zijn in het kader van zowel staatssteun als belastingconcurrentie.

Meer in het algemeen kan ik wel het volgende melden. Ik geef u de verzekering dat ik constructief bezig ben met dit onderwerp en ik ben verplicht creatief te blijven. Ik zal trachten een stelsel te behouden en ontwikkelen dat internationaal aanvaardbaar is en zo ingericht kan worden dat het de toets van competitie met andere landen kan doorstaan.

2. Ontwikkeling vennootschapsbelastingtarieven in de EU

Voor wat betreft de vennootschapsbelastingtarieven volg ik de ontwikkelingen nauwlettend. De tariefstelling van de vennootschapsbelasting is een kwestie van belangenafweging en budgettaire ruimte waarin beslissingen genomen moeten worden.

IV. RELATIE MET DE VS

Volgens de opstellers van de brief is de positie van Nederland in relatie tot de VS in de laatste jaren danig verzwakt. Ik neem aan dat hiermee wordt bedoeld dat voor Amerikaanse bedrijven investeringen in Nederland minder aantrekkelijk zijn geworden. In ga hierna in op de aangedragen punten.

1. Voor reële investeringen in Nederland is het nog steeds mogelijk een APA te sluiten met in achtname van informeel kapitaal elementen. Nederland heft belasting over de daadwerkelijk aan de vennootschap toe te rekenen winst op basis van het arm's length beginsel. Dit in overeenstemming met de totaalwinstgedachte. Voor de Belastingdienst is het effectieve belastingtarief geen relevante omstandigheid.
2. Aangegeven wordt dat een specifiek bedrijf naar België is gegaan,

omdat het niet tijdig zekerheid kon krijgen over de fiscale positie. Dit is niet in overeenstemming met informatie die ik hierover heb ontvangen. Een bedrijf dat zich meldt met reële investeringen zal altijd binnen een redelijke termijn helderheid kunnen krijgen over de fiscale positie door het Aanspreekpunt Potentiële Buitenlandse Investeerders (APBI). Mij hebben tot op heden geen signalen bereikt dat bedrijven met reële investeringen uitwijken naar andere landen omdat het APBI niet tijdig meewerkt.

3. Ten aanzien van dit punt wil ik verwijzen naar mijn beantwoording onder punt I Rulingbeleid.
4. Ik acht het van groot belang dat de Nederlandse overheid (en dus ook de Belastingdienst) als zeer betrouwbaar wordt beschouwd. Dit betekent dat de door de Belastingdienst met investeerders gemaakte afspraken naar doel en strekking dienen te worden nageleefd. In dit verband vervullen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een belangrijke rol (o.a. opgewekt vertrouwen). Dat afspraken door verschuivend inzicht keer op keer tegen een nieuw licht worden gehouden is mij niet bekend. Wel is het zo dat ingediende aangiften waarin een afspraak is verwerkt aan een boekenonderzoek kunnen worden onderworpen. In dat geval wordt door de Belastingdienst geverifieerd of de werkelijke situatie overeenstemt met de in de afspraak gepresenteerde feiten. Bij de beoordeling daarvan wordt uiteraard rekening gehouden met doel en strekking van de desbetreffende afspraak. Indien geconstateerd wordt dat de werkelijkheid afwijkt van hetgeen is gepresenteerd en goedgekeurd in de afspraak, is de Belastingdienst niet gebonden aan de overeengekomen fiscale behandeling. Van een rigide houding is mij niets gebleken.
5. Op 21 februari 2002 hebben de VS en NL ieder bij persbericht aangekondigd onderhandelingen te openen over een wijziging van het huidige belastingverdrag. Vervolgens vond de eerste onderhandelingsronde eind april/begin mei 2002 in Washington plaats. Aangezien de onderhandelingen nog gaande zijn, kan ik over het verloop daarvan nog geen mededelingen doen. Wel is de Nederlandse inzet bij deze onderhandelingen gericht op een verbetering van het Nederlandse vestigingsklimaat ten aanzien van belangrijke onderwerpen zoals in de brief genoemd.

V. KAPITAALSBELASTING

De opstellers van de brief beklagen zich over de wijze waarop de Belastingdienst de bedrijfsfusievrijstelling voor de kapitaalsbelasting toepast in gevallen waarin een 100%-aandelenpakket wordt ingebracht in een kapitaalvennootschap.

Een 100%-aandelenpakket kan onder voorwaarden worden aangemerkt als een zelfstandig onderdeel van een onderneming, zodat bij inbreng van een dergelijk aandelenpakket in een kapitaalvennootschap de bedrijfsfusievrijstelling geldt. In het gepubliceerde beleidsbesluit van 4 augustus 1997, nr. VB 95/321, PW 20860, is aangegeven wanneer hiervan sprake kan zijn. Als voorwaarde geldt dat hetgeen wordt vertegenwoordigd door het 100%-aandelenpakket, gelet op doelstelling en activiteiten van de deelneming, een onderneming kan vormen.

Of en wanneer sprake is van een zelfstandig onderdeel van een onderneming wordt door de competente inspecteur met inachtneming van vorenbedoeld besluit aan de hand van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval beoordeeld. Dit geldt ook voor het geval van de tussenhoudster die een schakelfunctie vervult. Met betrekking tot de vraag of een tussenhoudster voldoet aan de voorwaarden die gelden voor toepassing van de bedrijfsfusievrijstelling bestaat geen intern beleid van de Belastingdienst dat een breuk zou impliceren met het eerdergenoemde

beleidsbesluit. Ik ben voornemens om door middel van een beleidsbesluit meer duidelijkheid te verschaffen over de positie van 100%-aandelenpakketten bij de toepassing van de bedrijfsfusievrijstelling.

Overigens merk ik op dat bij inbreng van een 100%-aandelenpakket van een in de EU gevestigd lichaam de aandelenfusievrijstelling geldt, zodat alsdan niet gezegd kan worden dat de kapitaalsbelasting het vestigingsklimaat hier te lande nadelig beïnvloedt.

VI. KENNISGROEPEN

De kennisgroepen zijn ingesteld voor het realiseren van eenheid van beleid en uitvoering. Het is van belang dat gevallen die vergelijkbaar zijn, gelijk worden behandeld. Het bestaan van kennisgroepen betekent niet dat daarmee de autonomie bij de inspecteur wordt weggenomen. De inspecteur blijft immers steeds zelf verantwoordelijk voor het door hem, na advisering van de kennisgroep, ingenomen standpunt. Bij het innemen van dit standpunt houdt hij vanzelfsprekend rekening met de exacte omstandigheden van het geval. Dat de kennisgroep «op afstand» adviseert en (met het oog op eenheid van beleid en uitvoering) veelal gericht is op het voorbereiden van nieuwe beleidsregels staat hier dan ook los van. Beraadslaging binnen de kennisgroep is de facto een interne aangelegenheid voor de belastingdienst. Omdat standpunten van kennisgroepen over een bepaalde casus in verband met het gelijkheidsbeginsel veelal maatgevend zullen zijn voor toekomstige zaken, worden de hieruit voortvloeiende beleidsregels zo spoedig mogelijk vastgesteld en gepubliceerd. Tot het moment waarop ter zake een beleidsregel wordt gepubliceerd, kan het door de inspecteur in een individueel geval ingenomen standpunt nog niet als door of namens mij, bij besluit, vastgesteld beleid worden aangemerkt.

VII. ADMINISTRatieve LASTENVERZWARING

Ik deel van harte de mening van schrijvers van de brief dat de administratieve lastendruk van het bedrijfsleven zoveel mogelijk moet worden beperkt. Ik sta dan ook geheel achter de notitie Suggesties voor het verlichten van de administratieve lasten, die mijn ambtsvoorganger op 17 april 2002 aan de Tweede Kamer heeft gezonden. Enkele van de suggesties zijn intussen opgenomen in het Belastingplan 2003. Ook een suggestie ten aanzien van het aangiftebiljet vennootschapsbelasting, te weten vereenvoudiging van de opgave van deelnemingen, zal in het eerstvolgende aangiftebiljet worden overgenomen. Daar staat weliswaar tegenover dat invoering van nieuwe wetsartikelen, in de brief van de vier adviseurs worden art. 10a en 15, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 genoemd, soms noodzakelijkerwijze leidt tot opname van een extra vraag in het biljet. Deze bepalingen hebben een anti-misbruikarakter. Bij de invoering van een nieuwe (anti-misbruik-) maatregel wordt overigens steeds een afweging gemaakt tussen enerzijds het doel van de maatregel en anderzijds de effecten, waaronder de administratieve lasten, die de maatregel oproept. Mijn indruk is dat gevallen waarin de voornoemde bepalingen van toepassing zijn relatief weinig voorkomen. De stelling dat belastingplichtigen «om het minste of geringste» worden «gedreigd» met een veldtoetsing, kan ik niet plaatsen. Voorzover daarin de suggestie besloten ligt dat de keuze voor veldtoetsingen naar willekeur zouden worden gedaan en een element van détournement de pouvoir in zich zou dragen, moet ik dat weerspreken.

De auteurs noemen verder moeilijkheden met betrekking tot het leveren van informatie voor het verkrijgen van een APA. Voor het verkrijgen van

een APA wordt onder meer een beschrijving van de voorgestelde verrekenprijsmethode, inclusief vergelijkbaarheidsanalyse (waaronder vergelijkbare cijfers van onafhankelijke marktpartijen en eventueel aangebrachte correcties) gevraagd. Deze gevraagde onderbouwing betekent een verzwaring ten opzichte van de oude rullingpraktijk van vóór 1 april 2001. Dit is een bewuste keuze geweest. Dit was nodig om de verrekenprijspraktijk in overeenstemming te brengen met de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen uit 1995, hetgeen met de introductie van de APA/ATR-praktijk werd beoogd. Vanzelfsprekend volg ik de ontwikkelingen ter zake op de voet.

Gewezen wordt verder op het onlangs ingevoerde artikel 8b Wet Vpb waarbij wordt gesteld dat dit artikel zonder «enige twijfel» zal leiden tot aan «aanmerkelijke verzwaring van de administratieve lasten» voor het internationale bedrijfsleven. Op grond van artikel 8b lid 3 Wet Vpb dienen in de administratie gegevens opgenomen te worden waaruit blijkt op welke wijze de verrekenprijzen tot stand zijn gekomen en waaruit kan worden opgemaakt dat er sprake is van voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Op de gevolgen voor de administratieve lasten voor belastingplichtigen, is bij de parlementaire behandeling reeds ingegaan. Op deze plaats wil ik een en ander nog kort herhalen. Het aantal landen dat documentatieverplichtingen oplegt is de laatste jaren sterk toegenomen en de verwachting is dat deze ontwikkeling verder zal toenemen. Belangrijke handelspartners zoals Frankrijk, België, het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten en Canada kennen al documentatieverplichtingen en in Duitsland is men bezig een dergelijke verplichting op te stellen. Het opnemen van documentatieverplichtingen door Nederland past dus binnen een internationale trend. De verplichting van artikel 8b lid 3 Wet Vpb is zodanig vorm gegeven dat deze ruimte laat voor een flexibele toepassing. De informatie die benodigd is, is niet expliciet omschreven zodat deze aan de feitelijke situatie kan worden aangepast. Er is dus uitdrukkelijk voor gekozen om niet een uitgebreide lijst op te stellen van informatie die beschikbaar moet zijn, zoals bijvoorbeeld de PATA-lijst, die geldt tussen de Verenigde Staten, Canada, Australië en Japan, die wel kent. De belastingplichtige wordt slechts een verplichting opgelegd die niet verder strekt dan de documentatie die minimaal noodzakelijk is om conform de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen te kunnen werken. In dit kader merk ik nog op dat de gevraagde informatie veelal reeds voor management doeleinden in het bedrijf aanwezig is, doch dat de gevraagde informatie zich vaak in het buitenland bevindt. Doel van de bepaling is onder meer dat deze informatie ook in Nederland beschikbaar komt. Ik teken hier ook bij aan dat er expliciet voor is gekozen dat de belastingplichtige niet een onderzoek of studie hoeft uit te voeren naar de prijzen die in vergelijkbare omstandigheden tussen ongelieerde partijen tot stand zijn gekomen. Het ontbreken van een dergelijke studie leidt derhalve niet tot de omkering van de bewijslast. Kortom: de keuze voor een documentatieplicht past binnen een internationaal waarneembare trend; de invulling die aan de documentatieplicht is gegeven voldoet aan de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen en voorkomt zoveel mogelijk dat een extra administratieve last ontstaat.

VIII. OPSTAPRESOLUTIE

Voor zover de storting op aandelen in een Nederlandse vennootschap bestaat uit aandelen in een andere vennootschap wordt fiscaal slechts als gestort aangemerkt hetgeen op de laatstbedoelde aandelen is gestort. Voor het meerdere ontstaat fiscaal niet erkend kapitaal. Bij terugbetaling van dit niet erkende kapitaal is in beginsel dividendbelasting verschuldigd. De zogenoemde opstapresolutie keurt echter onder voorwaarden goed

dat dit wettelijk niet erkende kapitaal op het moment van terugbetaling alsnog wordt erkend als gestort kapitaal.

De opstapresolutie is destijds tot stand gekomen om onbedoelde gevolgen te voorkomen van de antimisbruikbepaling, die thans is opgenomen in art. 3a, eerste lid, van de Wet op de dividendbelasting. Naar aanleiding van vragen uit de praktijk wordt reeds nagedacht over aanpassing c.q. nadere invulling van de opstapresolutie. Ik streef ernaar om zo spoedig mogelijk duidelijkheid te geven over de door mij voorgestane beleidslijn met betrekking tot de heffing van dividendbelasting in situaties van een aandelenfusie met een buitenlandse vennootschap.

IX. SURTAX

Onder dit punt wordt een aantal vragen opgeworpen over de additionele heffing van vennootschapsbelasting, die per 1 januari 2001 voor een overgangperiode tot 1 januari 2006 is ingevoerd. Hierop kan ik als volgt reageren.

In de eerste plaats wil ik opmerken dat van de additionele heffing van vennootschapsbelasting geen negatieve invloed kan uitgaan op het Nederlandse vestigingsklimaat. Voor nieuwe in Nederland te vestigen vennootschappen is de heffing namelijk niet van toepassing. Alleen vennootschappen die vóór 1 januari 2001 al in Nederland waren gevestigd, kunnen eventueel met de heffing geconfronteerd worden. Bovendien zal de heffing binnen concernverband in veruit de meeste gevallen niet van toepassing zijn.

In de brief wordt de vraag opgeworpen of de surtax inmiddels niet kan worden afgeschaft, omdat het «afschrikkende» effect van deze heffing zijn uitwerking reeds heeft gehad. De surtax is ingevoerd als een overgangsmaatregel behorend bij de invoering van de forfaitaire rendementsheffing per 1 januari 2001. De ingehouden winsten die op 1 januari 2001 bij in Nederland gevestigde vennootschappen aanwezig waren, zijn opgebouwd onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en waren dus met inkomstenbelasting beclaimd. In principe is deze claim per 1 januari 2001 in zijn geheel verloren gegaan. Dit is door de wetgever ook geaccepteerd als een gevolg van de door hem gekozen stelselwijziging. Er is niet gekozen voor het opleggen van een eenmalige eindafrekening. Voor de invoering van de additionele heffing van vennootschapsbelasting was een tweetal redenen. Ten eerste zou zich een aankondigingseffect kunnen voordoen. In de aanloop naar de stelselwijziging zou men winsten kunnen gaan oppotten door dividenduitdelingen uit te stellen tot na 1 januari 2001, zodat de heffing van inkomstenbelasting kon worden voorkomen. Daarnaast zou het vervallen van de inkomstenbelastingclaim per 1 januari 2001 kunnen leiden tot een plotselinge massale uitdeling van winstreserves, bijvoorbeeld door middel van de inkoop van eigen aandelen. Dit zou kunnen leiden tot ongewenste schokeffecten. Met name om deze laatste reden is gekozen voor een overgangstermijn van 5 jaar. Binnen deze termijn van 5 jaar heeft men nog ruime mogelijkheden voor het doen van extra winstuitdelingen, namelijk tot tweemaal het gebruikelijke niveau, zonder dan men tegen de additionele heffing oploopt. De overgangsregeling is er voor bedoeld een al te grote ongelijkmatigheid in de additionele winstuitdelingen te voorkomen. Om deze reden is er op dit moment geen aanleiding om op de keuze van de overgangstermijn terug te komen.

Daarnaast wordt aandacht gevraagd voor de situatie dat een vennootschap voorheen een aanzienlijk aantal particuliere minderheids-

aandeelhouders had, maar inmiddels is overgenomen. Hierover merk ik het volgende op.

Er bestaat inderdaad slechts recht op de zogenoemde «evenredige» vermindering voorzover op het tijdstip van de winstuitdelingen de participaties al drie jaar onafgebroken behoren tot een pakket van 5% of meer. De achtergrond van deze beperking is te voorkomen dat de participanten in een lichaam de rem op bovenmatige dividenduitkeringen kunnen omzeilen door participaties onder te brengen in pakketten van 5% of meer. De aandelen behoeven overigens niet 3 jaar door *dezelfde* aandeelhouder met een belang van 5% te worden gehouden. Aandeelhouderswisselingen zijn derhalve mogelijk. Indien er na 2001 een aandeelhouderswisseling plaatsvindt waarbij de particuliere aandeelhouders hun aandelen overdragen aan een of meer aandeelhouders met een belang van meer dan 5%, kan de vennootschap gedurende de overgangstermijn dus geen excessieve uitdelingen doen. Dividenduitkeringen tot twee maal het gebruikelijke niveau blijven echter te allen tijde mogelijk. Indien in deze casus wel een excessieve uitdeling wordt gedaan, wordt de heffing terecht opgelegd. Ten aanzien van de particuliere aandeelhouders was immers onder het oude regime sprake van een inkomstenbelastingclaim, zodat de twee hiervoor beschreven effecten zich zouden kunnen voordoen.

X. ARTIKEL 12 WET VPB: OMZETTING VAN SCHULDVORDERINGEN

Zowel vanuit de fiscale literatuur als vanuit de praktijk hebben mij de afgelopen maanden signalen bereikt dat de behandeling van de omzetting van afgewaardeerde vorderingen (artikel 12 Wet Vpb'69) onder bepaalde omstandigheden de bedrijfseconomische noodzakelijke herstructurering van bedrijven kan bemoeilijken.

De kritiek richt zich daarbij niet zozeer op het uitgangspunt van de bepaling, te weten dat ten aanzien van een afgewaardeerde vordering de rechtsfiguren van omzetting en kwijtschelding, die bedrijfseconomisch hetzelfde resultaat kunnen hebben, bij de schuldenaar op dezelfde wijze dienen te worden behandeld. Het voornaamste punt van kritiek betreft dat artikel 12 de conversiewinst volledig in de heffing betreft, terwijl een kwijtscheldingswinst op basis van artikel 8, eerste lid, Wet Vpb jo. artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 wordt vrijgesteld voor zover deze de compensabele verliezen overtreft. Bij in de praktijk opgekomen casusposities is het voornamelijk dit aspect dat de pijn voor belastingplichtigen veroorzaakt. Ook in de brief komt dit punt aan de orde.

Naar aanleiding van opmerkingen door de wetenschap en de in de praktijk gesignaleerde knelpunten is de betreffende regeling nogmaals serieus tegen het licht gehouden. Toegegeven moet worden dat bij de invoering van genoemde bepaling niet voldoende is onderkend dat deze in moeilijke economische omstandigheden noodzakelijke financiële herstructureringen kan bemoeilijken. Er bestaat om die reden begrip voor de geuite kritiek. Ik heb dan ook het voornemen om op zeer korte termijn de regeling van artikel 12 zodanig aan te passen, dat ook voor conversiewinst een vrijstelling zal gelden voorzover deze het bedrag van de compensabele verliezen overtreft. Wel zullen daaraan additionele voorwaarden worden gesteld teneinde te voorkomen dat de op het conversietijdstip aanwezige (latente) verliezen worden uitgesteld om op die manier verliesverrekeningsmogelijkheden veilig te stellen.

XI. KWALIFICATIE VAN DE TRANSPARANTE ENTITEITEN; CV

In dit onderdeel wordt melding gemaakt van drie onduidelijkheden:

1. de wettekst van artikel 2, lid 3, onderdeel c AWR inzake het kwalificeren van een CV;
2. onduidelijkheid inzake het Besluit inzake het stapelen van personenvennootschappen;
3. onduidelijkheden inzake het Besluit fiscale kwalificatie inkomensstromen uit buitenlandse samenwerkingsverbanden

Ad 1

Naar de mening van de schrijvers is de wettekst van artikel 2, lid 3, onderdeel c AWR onduidelijk. Ik heb deze onduidelijkheid willen wegnemen door in beleidspublicaties mijn zienswijze weer te geven. Er is naar mijn mening slechts sprake van een besloten CV indien alle vennoten zelf actief toestemming moeten geven voor iedere wijziging van de verhoudingen tussen de vennoten onderling en toetreding of vervanging van derden («unanimiteitsvereiste»). Ik acht dit standpunt helder en slechts voor één uitleg vatbaar.

Bij het kwalificeren van entiteiten hanteert Nederland een eenduidige gedragslijn. Indien het andere land een andere wijze van kwalificeren hanteert, kan dat leiden tot dubbele heffing. Een zich voordoende dubbele heffing – mij hebben overigens geen signalen bereikt dat dubbele heffing zich in betekenisvolle mate voordoet – kan uiteraard niet eenzijdig aan Nederland worden toegeschreven, maar is veeleer het gevolg van het ontbreken van harmonisatie van belastingsystemen. Overigens kan zich bij een kwalificatieverschil ook een afwezigheid van heffing voordoen. Het feit dat geen cassatie is ingesteld tegen de uitspraak van Hof Arnhem vloeit voort uit het feit dat ik mij kan vinden in het eindoordeel van het Hof dat sprake is van een open CV, ondanks dat ik van mening ben dat deze uitspraak berust op een onjuiste lezing door het Hof van artikel 2, lid 3, onderdeel c AWR. In dit verband verwijs ik naar mijn onderschrift bij deze uitspraak zoals gepubliceerd in Infobulletin nummer 2000/413.

Ad 2

Bij het stapelen van personenvennootschappen is sprake van een situatie waarin een fiscaal transparant lichaam deelneemt in een ander fiscaal transparant lichaam. Alsdan stel ik mij op het standpunt dat de participanten van het deelnemende lichaam fiscaal worden geacht ieder individueel deel te nemen in het onderliggende lichaam.

Om het transparante karakter van het deelnemende en het onderliggende lichaam te waarborgen dient aan het hierboven beschreven «unanimiteitsvereiste» te worden voldaan. Zoals door de schrijvers is aangegeven, kan dit leiden tot gecompliceerde situaties. Deze complicaties worden evenwel niet opgeroepen door het «unanimiteitsvereiste» – deze is naar mijn mening duidelijk –, maar door de gecompliceerde structuren waarvan men zich bedient.

Ad 3

Het Besluit fiscale kwalificatie van inkomensstromen uit buitenlandse samenwerkingsverbanden wordt thans herschreven. Hierbij zal zoveel mogelijk rekening worden gehouden met de problemen die in de praktijk en de literatuur zijn gesignaleerd.

XII. DIVIDENDSTRIPPING

1. Terugwerkende kracht

Bij persbericht van 27 april 2001 is aangekondigd dat de maatregelen tegen dividendstripping zullen terugwerken tot en met die datum. In de brief wordt aangevoerd dat dit niet legitiem zou zijn ten aanzien van herstructureringen in concernverhoudingen.

In dit verband mag ik eraan herinneren dat in de memorie van antwoord en de nadere memorie van antwoord aan de Eerste Kamer bij het voorstel van wet tot wijziging van belastingwetten in verband met dividendstripping en het verlenen van optierechten aan werknemers (hierna: het wetsvoorstel dividendstripping), Kamerstukken I 2001/02, 27 896 en 28 246, nr. 117b en 117d, van beide de blz. 1 en 2, reeds is aangegeven dat reorganisaties met een zakelijk karakter, niet door de regeling zullen worden gehinderd. Of sprake is van een zakelijk karakter kan worden vastgesteld aan de hand van verschillende factoren, zoals bijvoorbeeld tijdsverloop tussen verhangen en de dividenduitkering, het karakter van de dividenduitkering en de duurzaamheid van de verhangen. Op verzoek van de leden van de fractie van het CDA is dit nog eens nadrukkelijk vastgelegd in het Besluit van 29 november 2002, nr. CPP2002/2787M.

2. Gehanteerde begrippen

In artikel 4, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 is opgenomen wie in het kader van de bestrijding van dividendstripping voor de toepassing van de regelingen betreffende het achterwege laten van inhouding, teruggaaf of vermindering van dividendbelasting niet wordt aangemerkt als uiteindelijk gerechtigde. In de brief wordt de vraag opgeworpen of deze negatieve formulering niet tot onduidelijkheid leidt en wordt de suggestie gewekt dat dit in het internationale bedrijfsleven huiverig zou kunnen maken om zich in Nederland te vestigen.

Mijn reactie is dat met de negatieve formulering twee doeleinden worden bereikt. Met de gekozen formulering wordt duidelijk in welke gevallen sprake is van dividendstripping. Buiten de situatie van dividendstripping heeft de formulering geen gevolgen voor de invulling van het begrip uiteindelijk gerechtigde, zodat op dit punt ten aanzien van de verdragen niets is veranderd.

De in de brief weergegeven passage van de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel dividendstripping, Kamerstukken II 2001/02, 27 896, nr. 5, op blz. 4 en 5, geeft, zoals terecht wordt geconcludeerd, aan dat het oogmerk geen voorwaarde is voor het aannemen van dividendstripping. De uitspraak uit het nader rapport, Kamerstukken II 2001/02, 27 896, B, blz. 4, dat de maatregel slechts in evidente gevallen zal worden toegepast, doet daaraan niets af. Daarmee is immers bedoeld dat het feit dat de bewijslast van de maatregel bij de fiscus ligt, ertoe leidt dat het in de praktijk lastig zal zijn om dividendstripping aan te tonen, met name vanwege de betrokkenheid van buitenlandse partijen en doordat transacties over de beurs kunnen lopen (Kamerstukken II 2000/01, 27 896, nr. 3, blz. 8).

De in de brief weergegeven mening dat de regeling ter bestrijding van dividendstripping niet mogelijk zou zijn op basis van de Moeder–dochterraichtlijn onderschrijf ik niet. Naast de daar aangehaalde specifieke anti-misbruikmaatregel, kent de richtlijn namelijk een algemene anti-misbruikmaatregel. Artikel 1, tweede lid, van de Moeder–dochterraichtlijn voorziet namelijk in de mogelijkheid nationale voorschriften ter bestrijding

van fraude en misbruiken toe te passen. De regeling ter bestrijding van dividendstripping valt onder de reikwijdte van deze bepaling.

XIII. CONCERNFINANCIERINGSACTIVITEITEN

Zoals bekend is de regeling voor concernfinancieringsactiviteiten in artikel 15b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 onderwerp van discussie binnen de EU en de OESO. Zo maakt deze regeling onderdeel uit van discussies over schadelijke belastingconcurrentie in de EU-Gedragscodegroep en het OESO Forum on Harmful tax Competition en heeft de Europese Commissie een onderzoek gestart naar mogelijke steunaspecten van deze regeling. In verband hiermee heb ik besloten om geen nieuwe verzoeken om toepassing van de genoemde regeling in behandeling te nemen. U kunt erop vertrouwen dat ik mij tot het uiterste inzet om de Nederlandse belangen zo goed mogelijk te behartigen. Ik heb de Tweede Kamer overigens bij het Algemeen Overleg d.d. 28 november 2002 over de Ecofin Raad van 3 december 2002 in een besloten sessie vertrouwelijk van mijn strategie – waar de stopzettingsmaatregel ook onderdeel van uitmaakt – op de hoogte gesteld.