

Vergaderjaar 2005–2006

30 572

Wijziging van belastingwetten ter realisering van de doelstelling uit de nota «Werken aan winst» (Wet werken aan winst)

Nr. 8

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 15 augustus 2006

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	2	6.	Dividendbelasting	41
1.	Inleiding	2	7.	Stroomlijning antimisbruik bepalingen	43
2.	Algemeen	3	8.	Grondslagverbredende maatregelen	46
2.1.	Belastingopbrengst	5	8.1.	Algemeen	46
2.2.	Verdelingseffecten	7	8.2.	Afschrijving gebouwen	49
3.	Tariefverlaging	11	8.3.	Aanpassing termijnen verliesrekening	58
3.1.	Verlaging algemeen tarief vennootschapsbelasting	11	8.4.	Minimum afschrijvingstermijnen voor goodwill en overige bedrijfsmiddelen	62
3.2.	MKB-winstvrijstelling	16	8.5.	Waardering onderhanden werk	65
4.	Octrooi- en rentebox	22	8.6.	Aanpassing aftrek enkele kosten	66
4.1.	Octrooi- en rentebox	22	8.6.1.	Kosten optierechten op eigen aandelen	66
4.2.	Rentebox	26	8.6.2.	Verkoopkosten deelneming	67
4.3.	Octrooi- en rentebox	28	9.	EU-aspecten	68
5.	Deelnemingen	30	10.	Budgettaire aspecten	71
5.1.	5%-grens	30	11.	Tenslotte	73
5.2.	Bezittingentoets	32	II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	74
5.3.	Onderworpenheidseis	34	III.	COMMENTAREN EN PUBLICATIES	90
5.4.	Compartimentering	39			
5.5.	Overig	40			

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Alvorens in te gaan op de vragen en opmerkingen van de leden van de verschillende fracties, wil ik graag mijn erkentelijkheid uitspreken voor de snelheid waarmee zij hebben willen bijdragen aan het verslag bij dit wetsvoorstel. Daarmee blijft de beoogde invoeringsdatum binnen bereik.

Het verheugt mij dat de leden van veel van de fracties het wetsvoorstel positief benaderen. Zo zijn de leden van de CDA-fractie van mening dat het voorstel Nederland op fiscaal gebied weer op de kaart zet als aantrekkelijk vestigingsland. Zij constateren dat rekening is gehouden met een groot aantal wensen en voorstellen die naar voren zijn gebracht in het notaoverleg van 19 december 2005. De leden van de VVD-fractie zijn verheugd dat het wetsvoorstel voldoet aan bijna alle randvoorwaarden die zij tijdens dat notaoverleg hebben gesteld. De leden van de fractie van D66 staan positief tegenover het wetsvoorstel en zijn bijzonder verheugd met voorgestelde octrooi-box. De leden van de SGP-fractie steunen in het algemeen de doelstelling om Nederland een aantrekkelijk vestigingsland te laten zijn voor (internationale) ondernemingen. Wel vinden zij het belangrijk dat de maatregelen niet eenzijdig terecht komen bij grotere ondernemingen. De leden van de ChristenUnie-fractie steunen de beleidsdoelstellingen van het kabinet tot bevordering van de werkgelegenheid en de innovatie, maar vinden dat die doelen niet worden geconcretiseerd. Het spijt mij dat de leden van de fractie van de PvdA met gemengde gevoelens van het wetsvoorstel hebben kennis genomen. Zij vinden dat het wetsvoorstel slechts tot doel heeft om goed te scoren op internationale tarieflijstjes, terwijl de dekking bestaat uit hapsnapmaatregelen waarbij enig theoretisch kader ontbreekt. Wel zijn zij er verheugd over dat in het wetsvoorstel een kennisbox en een rentebox zijn opgenomen. De leden van de SP-fractie juichen een aantal maatregelen toe, maar hebben met teleurstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel.

De leden van de fractie van het CDA wijzen er op dat het vestigingsklimaat van een land niet alleen wordt bepaald door goede en duidelijke wetgeving, maar ook door de servicegerichtheid van het overheidsapparaat bij de uitvoering van die wetgeving. Het doet mij genoeg dat deze leden op dit punt zeker een verbetering constateren. Hun opmerking dat het nog niet optimaal is, neem ik ter harte.

Bij de beantwoording van de vragen is in deze nota zoveel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden. De antwoorden op vragen die op eenzelfde thema betrekking hebben, zijn echter geclusterd, ook als zij in het verslag in verschillende paragrafen waren opgenomen. Dat is ook gebeurd als in het algemene deel en in het artikelsgewijze deel vergelijkbare vragen waren opgenomen. Voor de antwoorden op een deel van de vragen over de voorgestelde stroomlijning van antimisbruikbepalingen is in het algemene deel een afzonderlijke paragraaf opgenomen. In het verslag waren de vragen op dit gebied allemaal ingedeeld in het artikelsgewijze deel. Verwijzingen op de plaats waar een vraag oorspronkelijk in het verslag was opgenomen, zijn achterwege gelaten. Aan het eind van de nota is een reactie opgenomen op de commentaren die aan de Kamer zijn toegezonden en op de publicaties waarnaar de leden van de verschillende fracties verwijzen. Een en ander uiteraard slechts voor zover het onderwerpen betreft die door de leden van de fracties niet zijn aangesneden.

2. Algemeen

De leden van de SP-fractie vragen of de voorgestelde financieringsmiddelen alleen zijn bedoeld om een dekking te vinden voor de lastenverlichting of ook op zichzelf verdedigbaar zijn. Zij vragen voorts of deze maatregelen tot gevolg hebben dat de fiscale winstbepaling meer aansluit bij de bedrijfseconomische winstbepaling.

Hoewel de grondslagverbredende maatregelen dienen tot dekking van de verlaging van de tarieven, is gezocht naar maatregelen waarvoor, ook los van het budgettaire aspect en de verdelingseffecten, duidelijke argumenten bestaan. Behalve naar maatregelen op het gebied van de totaalwinst, is gezocht naar maatregelen waarmee een betere aansluiting wordt bereikt tussen de fiscale jaarwinstbepaling en de economische realiteit. Verschillen bestaan ondermeer doordat goedkoopmansgebruik er toe leidt dat in een aantal gevallen fiscaal voorzichtiger kan worden gewaardeerd dan commercieel. Daarom is gezocht naar mogelijkheden om de ruimte te beperken die goed koopmansgebruik nu biedt. Bij de voorbereiding van het wetsvoorstel zijn ook de voorschriften van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving en van IFRS in aanmerking genomen. Omdat de regels voor de verslaggeving in de commerciële jaarrekening vaak keuzemogelijkheden bieden voor de wijze van afschrijving en waardering, is het niet goed mogelijk aan te geven in welke mate de voorgestelde maatregelen voor bedrijven tot een betere aansluiting tussen de twee jaarrekeningen zullen leiden. Wel kan gezegd worden dat zij leiden tot een betere aansluiting bij de economische realiteit dan nu het geval is. Een andere overweging die bij de keuze van deze maatregelen een rol heeft gespeeld, is de wens om de bestaande fiscale regelingen consequenter vorm te geven.

De leden van de SP-fractie vragen waarom het verlagen van de winstbelasting de beste manier is om de concurrentiepositie te verbeteren. In dat licht vragen zij of het geld niet beter op een andere manier had kunnen worden ingezet, bijvoorbeeld door investeringen in onderwijs of infrastructuur.

Verbetering van de fysieke infrastructuur en het onderwijs zijn belangrijke onderdelen van het beleid, mede met het oog op het vestigingsklimaat. Daarom is er in de afgelopen jaren ook extra geld voor uitgetrokken, wat de infrastructuur betreft onder andere via het Fonds Economische Structuurversterking. Als vestigingsplaatsfactor neemt de winstbelasting in betekenis toe, maar juist op dat gebied heeft Nederland relatief positie verloren ten opzichte van andere EU-landen. Daarom is een tariefsverlaging gewenst om te voorkomen dat bedrijven hier niet meer investeren of uit Nederland wegtrekken.

De leden van de D66-fractie stellen dat een aantal maatregelen die lastenverzwarend doorwerken met terugwerkende kracht worden ingevoerd. Zij vragen zich af hoe dit zich verhoudt tot het rechtsgelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

Deze leden kan ik antwoorden dat geen van deze maatregelen met terugwerkende kracht wordt ingevoerd. Wel treedt een deel van de maatregelen onmiddellijk in werking, zonder dat nader overgangsrecht is getroffen.

Hoofregel bij wetswijziging is dat nieuwe regelgeving onmiddellijke werking heeft. Dat houdt in, dat de nieuw ingevoerde maatregel niet alleen van toepassing is op hetgeen na inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen bij zijn inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande rechtsposities en rechtsverhoudingen. Vanuit een oogpunt van rechtsgelijkheid is veel voor deze hoofregel te zeggen, omdat daarmee bestaande en nieuwe gevallen zoveel mogelijk op gelijke wijze worden behandeld vanaf de datum van wetswijziging terwijl tot dat moment voor alle bestaande

gevallen alle oude regels van kracht blijven. Afhankelijk van de aard van de nieuwe maatregel kunnen de gevolgen voor bestaande rechtsposities en rechtsverhoudingen meer of minder verstrekkend zijn. Naarmate de gevolgen van een nieuwe maatregel dieper ingrijpen in bestaande rechtsposities en rechtsverhoudingen kan overwogen worden om overgangsrecht te treffen. In deze afweging speelt een rol welke verwachtingen de belastingplichtige mag hebben omtrent het voortduren van de oude situatie en de schade die hij zou lijden als gevolg van onmiddellijke inwerkingtreding van de beoogde nieuwe maatregel. Ook spelen bijvoorbeeld budgettaire aspecten en uitvoeringsaspecten een rol.

Voor de in het wetsvoorstel opgenomen lastenverzwarende maatregelen, die overigens alle pas werken voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2007, is de hiervoor genoemde afweging gemaakt. Bij deze afweging heeft ook een rol gespeeld dat het wetsvoorstel niet alleen lastenverzwarende maatregelen bevat, maar per saldo een lastenverlichting voor bedrijven genereert.

De afweging heeft geleid tot overgangsmaatregelen bij de voorgestelde maatregel voor afschrijving op gebouwen en de in het wetsvoorstel opgenomen maatregel aanpassing termijnen verliesverrekening. Bij de afschrijving op gebouwen is ervoor gekozen om recente investeringen, waar deze maatregel relatief het zwaarst op drukt, tegemoet te komen door tot drie jaar afschrijving volgens de huidige regeling toe te staan. Deze overgangsregeling geldt weliswaar voor alle gebouwen maar zal vrijwel alleen van betekenis zijn voor beleggingsvastgoed, gelet op de lagere bodemwaarde (50 % WOZ-waarde) voor gebouwen in eigen gebruik. Het overgangsrecht bij de maatregel aanpassing termijnen verliesverrekening zorgt ervoor dat oude verliezen (ouder dan negen jaar) niet onmiddellijk per 1 januari 2007 verdampen maar nog verrekenbaar blijven tot en met 2011.

In de binnenkort in te dienen nota van wijziging wordt op enkele andere punten eveneens overgangsrecht voorgesteld.

De leden van de ChristenUnie-fractie wijzen op het budgettaire beslag van dit wetsvoorstel. Zij vragen zich daarbij af wat de relatie is tussen deze budgettaire effecten en de te behalen doelstellingen en aan welke parameters wordt afgemeten of het beleid daadwerkelijk effectief is geweest. Met het wetsvoorstel kunnen een aantal belangrijke doelstellingen worden gerealiseerd. Het Nederlandse tarief bevindt zich weer in de middenmoot van de EU en Nederland zal als een aantrekkelijker vestigingsland worden beschouwd. Hierdoor wordt uitholling van de winst als belastinggrondslag voorkomen. Tegelijkertijd wordt de structuur van de winstbelasting versterkt, waarbij de winstgevendheid en innovatie bij bedrijven wordt gestimuleerd. Tot slot wordt de EU-bestendigheid van de vennootschapsbelasting vergroot. De effectiviteit van de maatregelen moet worden beoordeeld door een vergelijking met een situatie waarin geen beleid zou worden gevoerd. Achteraf zou de toename van de belastinggrondslag kunnen dienen als indicatie voor de effectiviteit van de maatregelen.

De leden van de SGP-fractie vragen of met dit wetsvoorstel volledig voldaan is aan de doelstellingen van het project Vpb 2007 en of het niet meer gevolgd hoeft te worden door een algehele herziening door een volgende regering?

De versterking van het fiscale vestigingsklimaat van Nederland heeft vanaf de bekendmaking¹ van het voornemen tot modernisering van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna Wet Vpb) als doelstelling voorop gestaan. Daarnaast bestond het voornemen om een aantal onzekerheden over mogelijke strijdigheden met het Europese recht weg te nemen. Er is dus nadrukkelijk niet gekozen voor een integrale herziening, maar voor het aanpakken van een aantal belangrijke vraagstukken. Met

¹ Gastcollege van de staatssecretaris van Financiën op de VU, 19 februari 2004.

het nu voorliggende wetsvoorstel wordt aan deze doelstellingen voldaan, terwijl tevens enkele antimisbruikbepalingen gestroomlijnd worden en een aantal vereenvoudigingen in de deelnemingsvrijstelling worden doorgevoerd. Met dit wetsvoorstel heeft Nederland voor de komende jaren weer een concurrerende vennootschapsbelasting. Dit neemt niet weg dat er andere onderdelen van de Wet Vpb zijn waarbij wijzigingen gewenst kunnen zijn. Zo is nu het wetsvoorstel met betrekking tot beleggingsinstellingen «de luxe» in behandeling (Kamerstukken II 2005/06, 30 533) en is een wetsvoorstel aangekondigd met betrekking tot beleggingsinstellingen en projectontwikkeling. Ook de komende jaren kunnen dergelijke, meer thematische wetsvoorstellen gewenst blijven. Een noodzaak voor een algehele herziening bestaat er echter niet.

2.1. Belastingopbrengst

In de memorie van toelichting is vermeld dat het aandeel van het grootbedrijf in de opbrengst van de vennootschapsbelasting slinkt. De leden van de VVD-fractie vragen naar de oorzaak daarvan.

Er zijn verschillende oorzaken denkbaar voor de afname van het aandeel van het internationale grootbedrijf in de opbrengst van de vennootschapsbelasting. Zo kunnen bedrijven of bedrijfsonderdelen zijn verplaatst naar het buitenland. Een dergelijke ontwikkeling zal zich bij het internationale grootbedrijf in sterkere mate voordoen dan bij meer nationaal gerichte MKB-ondernemingen. Vooral bij mobiele activiteiten is verplaatsing relatief eenvoudig en landen met een lager vennootschapsbelastingtarief dan Nederland zijn dan al gauw aantrekkelijker. De hoogte van het tarief van de vennootschapsbelasting, en dus het tariefverschil met andere landen, speelt bij vestigingsplaatsbeslissingen een belangrijke rol. Een andere mogelijke oorzaak van de daling van de bijdrage door het internationale grootbedrijf kan bestaan uit een grotere verliesimport. Bedrijven met buitenlandse activiteiten – veelal het internationale grootbedrijf – kunnen door middel van vaste inrichtingen buitenlandse verliezen op de Nederlandse winst in mindering brengen. Tegelijkertijd kan er sprake zijn van winstexport. Door middel van interne verrekenprijzen en financieringsstructuren kunnen bedrijven met buitenlandse activiteiten tot op zekere hoogte hun winst laten neerslaan in het buitenland. Ook hier speelt de hoogte van het vennootschapsbelastingtarief een rol van betekenis. Het is aantrekkelijk om binnen de grenzen van de internationale afspraken verliezen te «halen» naar een land met een hoog vennootschapsbelastingtarief en winsten te «brengen» naar een land met een laag tarief. Een laatste mogelijke oorzaak van het afnemende aandeel in de opbrengst van de vennootschapsbelasting van bedrijven met buitenlandse activiteiten zou kunnen zijn een relatief minder groot profijt van de sterke economische groei in Nederland in de periode 1995–2001 ten opzichte van bedrijven zonder buitenlandse activiteiten, en slinkende winstmarges bij internationaal opererende bedrijven onder invloed van toegenomen concurrentie.

In tabel 2 van de memorie van toelichting is aangegeven dat het internationale grootbedrijf in het verleden steeds minder is gaan bijdragen in de totale opbrengst van de vennootschapsbelasting. De leden van de SP-fractie vragen in dit verband of het klopt dat werknemers, pensioenge-rechtigden en uitkeringsgerechtigden in de toekomst een groter deel van de belastingdruk zullen moeten gaan dragen.

Er bestaat een risico dat onder druk van de internationale concurrentie de lasten steeds verder worden verschoven naar relatief immobiele grondslagen. Dat betekent dat er een risico bestaat dat de lasten steeds meer worden verschoven van mobiel naar immobiel kapitaal en mogelijk ook van kapitaal naar arbeid. Door Nederland aantrekkelijker te maken als vestigingsplaats voor internationaal opererende ondernemingen, neemt

de belastinggrondslag van het mobiele deel van het bedrijfsleven toe. Dat verhoogt de belastingopbrengst op mobiel kapitaal, waardoor de druk op immobiele grondslagen zoals bij kleinere bedrijven, maar ook op arbeid kan worden beperkt.

De leden van de SP-fractie vragen ook naar een overzicht van de ontwikkeling van het percentage van de belastingopbrengst opgebracht door gezinnen ten opzichte van het percentage van de belastingopbrengst opgebracht door bedrijven. In tabel 1 is de structuur van de belasting- en premieopbrengst uitgedrukt in % van het BNP opgenomen voor de jaren 1995, 2000 en 2004. Daarbij kan worden opgemerkt dat de toekomstige onderverdeling van de belastingdruk (naar verschillende groepen) binnen de totale belastingopbrengst naast de tariefontwikkeling afhangt van de ontwikkeling van de grondslagen waarop de belasting drukt. Als de loonsom sterker toeneemt dan het winstinkomen neemt het aandeel van de belastingdruk op gezinnen relatief toe. Als de winstinkomens sterker stijgen, neemt het relatieve aandeel van de belastingdruk op bedrijven toe. Uit de tabel blijkt dat in de periode 1995–2004 geen lastenverschuiving van bedrijven naar gezinnen heeft plaatsgevonden.

Tabel 1: Structuur van de belasting- en premieopbrengst uitgedrukt in % van het BNP

	1995	2000	2004
Indirecte belastingen (BTW, accijnzen, milieubelastingen, etc.)	11.9	13.0	13.0
Directe belastingen	12.7	12.4	10.8
Belasting op inkomen personen	7.8	6.3	6.0
Belasting op inkomen bedrijven	3.3	4.4	3.3
Overig	1.6	1.7	1.5
Sociale premies	16.0	16.0	14.0
Sociale premies werkgevers	2.0	4.6	4.3
Sociale premies werknemers	10.5	8.0	7.0
Sociale premies niet-werknemers	3.6	3.4	2.7
Totaal	40.6	41.5	37.8

Bron: Europese Commissie, 2006.

De leden van de ChristenUnie-fractie spreken hun zorg uit over de in de memorie van toelichting genoemde mogelijkheid dat kleinere, nationaal georiënteerde bedrijven, te maken krijgen met hogere kosten. In dat verband vragen deze leden om een toelichting op de cijfers, genoemd in tabel 2 van de memorie van toelichting. Zij vragen voorts of zich beleidsmatige wijzigingen hebben voorgedaan die de gepresenteerde veranderingen hebben veroorzaakt of dat de winst in het MKB veel sterker is toegenomen dan bij het grootbedrijf.

Er hebben zich in Nederland geen belangrijke beleidsmatige wijzigingen voorgedaan. Wel is de wereld om ons heen veranderd. Ten eerste is de internationalisering verder toegenomen. Andere landen scoren nu ook beter op infrastructuur, opleiding van de beroepsbevolking en sociale en politieke stabiliteit. Bedrijven hebben hierdoor steeds meer reële mogelijkheden om zich (ook) elders te vestigen, zeker na de uitbreiding van de EU. De nieuwe Lidstaten hebben immers dezelfde toegang tot de interne markt als Nederland en de andere oude Lidstaten. Daarnaast geldt dat veel ons omringende landen de tarieven hebben verlaagd. De derving in de opbrengst van de vennootschapsbelasting wordt dus mogelijk niet zozeer veroorzaakt door beleidsmatige ontwikkelingen in Nederland, maar door internationale ontwikkelingen. Daarom is niets doen geen optie en is een verbetering van het vestigingsklimaat noodzakelijk. De voorgestelde nieuwe maatregelen – dit mede in reactie op de vraag van de leden van de SGP-fractie – zijn er mede op gericht om een verdere daling van het aandeel van het grootbedrijf met internationale activiteiten in de totale opbrengst van de vennootschapsbelasting te voorkomen. Dit gebeurt

enerzijds door bedrijven te behouden en anderzijds door nieuwe bedrijven te stimuleren om zich hier te vestigen door aantrekkelijk vestigingsklimaat te creëren. Door deze verbetering van het vestigingsklimaat blijft Nederland ook voor het grootbedrijf met internationale activiteiten aantrekkelijk en kan worden voorkomen dat de winstbelasting alleen nog door kleinere nationaal georiënteerde bedrijven wordt opgebracht.

2.2. Verdelingseffecten

De leden van de SP-fractie constateren grote verschillen bij de verdeling van de lastenverlichting over de verschillende sectoren. Zij vragen of deze verschillen verdedigbaar zijn en, zo ja, waarom. Zij vragen voorts of de sectoren die er minder op vooruit gaan of er zelfs op achteruit gaan, in de huidige situatie ten onrechte worden bevoordeeld.

De gepresenteerde verdelingseffecten van de voorgestelde maatregelen geven de veranderingen weer ten opzichte van de huidige situatie. Ik onderschrijf de notie dat die veranderingen niet alleen op zich zelf moeten worden gezien. Voor de beoordeling is ook van belang of de maatregelen een correctie vormen op onderdelen van de winstbelasting die inmiddels als erg ruimhartig kunnen worden gekarakteriseerd. In dat verband is van belang dat de financieringsmaatregelen zijn ingegeven door de wens om de fiscale winstbepaling beter aan te laten sluiten bij de bedrijfseconomische werkelijkheid. Van de lastenverlichtende maatregelen zullen vooral de winstgevende en innovatieve sectoren zullen profiteren. Dit is gunstig voor de Nederlandse economie.

De leden van ChristenUnie zouden graag vernemen hoe de cijfers voor de diverse sectoren eruit zien als deze worden uitgesplitst in lastenverlichting aan de ene kant en lastenverzwaring aan de andere kant.

De tabel 2 laat een uitsplitsing van de verdelingseffecten zien voor de diverse sectoren naar lastenverlichting en lastenverzwaring.

Tabel 2: Verdelingseffecten Vpb-pakket 2006 en wetsvoorstel werken aan winst, in % van de netto winst na belasting (+ = lastenverlichting)

	Totale effecten	lastenverzwaring	lastenverlichting
Naar sector:			
Landbouw	2,2%	- 6,2%	8,4%
Industrie	4,6%	- 3,2%	7,8%
Overig nijverheid	2,1%	- 3,8%	5,9%
Horeca/handel/vervoer/ communicatie	1,1%	- 4,8%	5,9%
Banken/verzekeringen	1,9%	- 3,3%	5,2%
Overig financieel	2,7%	- 4,9%	7,6%
Dienstverlening	2,3%	- 3,9%	6,2%
Exploitatie onroerend goed	- 4,3%	- 11,3%	7,0%
Totaal	2,1%	- 4,5%	6,6%

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen of het te rechtvaardigen is dat de sector exploitatie onroerend goed – als gevolg van de wijzigingen in het afschrijvingsregime – er op achteruit gaat, terwijl de andere sectoren per saldo te maken hebben met positieve effecten.

Wat betreft de afschrijving van gebouwen is er in de praktijk een discrepantie ontstaan tussen de fiscale afschrijving van gebouwen en de werkelijke waardevermindering daarvan. Gecombineerd met het gebruikmaken van de herinvesteringsreserve bij vervreemding van de gebouwen, leidt dit tot een vaak langdurig uitstel van de belastingheffing. De wijziging van het afschrijvingsregime voor gebouwen – een maatregel die (uiteraard) de sector exploitatie onroerend goed harder treft dan het geval is bij andere sectoren – strekt er toe dit regime beter te laten aansluiten bij de economie.

sche realiteit. En het is daarin dat de rechtvaardiging voor deze maatregel te vinden is. Verder moet worden bedacht dat de sector exploitatie onroerend goed relatief veel profijt heeft gehad van het Belastingplan 2005. Als dit effect mede in de beschouwing wordt betrokken, gaat deze sector er niet 4,3% maar 1% op achteruit. Overigens is ook voor gebouwen in eigen gebruik het afschrijvingsregime aangescherpt. Voor het onderscheid tussen gebouwen in eigen gebruik en beleggingsvastgoed wordt verwezen naar paragraaf 8.2.

De leden van de PvdA-fractie vragen naar een reactie op de kritiek dat vooral veel productiebedrijven zoals metaalbedrijven, glastuinbouw, steenfabrieken maar ook veel dienstverlenende en toeristische bedrijven die draaien op personeel en grond/gebouwen en talrijke andere bedrijven die traditioneel de ruggengraat van het bedrijfsleven vormen de grote verliezers van het wetsvoorstel zijn.

Uit de verdelingseffecten zoals weergegeven in tabel 2 blijkt dat nagenoeg alle sectoren erop vooruit gaan door het wetsvoorstel. Enige uitzondering in de tabel is de sector exploitatie onroerend goed vanwege de afschrijvingsbeperking voor gebouwen. Binnen een enkele sector uit de tabel kunnen uiteraard afwijkingen van het beeld voor de hele sector optreden, al naar gelang de bijzondere omstandigheden van een individueel bedrijf. Zeker voor individuele maatregelen geldt dat specifieke bedrijven of zelfs sectoren inderdaad in meer of mindere mate voordeel kunnen hebben. Het pakket maatregelen dient echter in zijn geheel te worden beoordeeld. Bij elkaar ontstaat een evenwichtig beeld. Met betrekking tot de gevolgen voor de specifiek genoemde sectoren, mag ik verwijzen naar de antwoorden in het vervolg van deze nota over de afzonderlijke maatregelen.

De leden van de fractie van de SGP zouden graag een overzicht ontvangen van de verdeling van de effecten van het wetsvoorstel naar omzet en bedrijfsgrootte per bedrijfssector.

Een overzicht van de verdelingseffecten per sector naar omzet is niet beschikbaar. Tabel 3 geeft wel een overzicht van de verdelingseffecten per sector naar bedrijfsgrootte. Daarbij is, evenals in het wetsvoorstel, onderscheid gemaakt tussen MKB enerzijds en grootbedrijf anderzijds.

Tabel 3: Verdelingseffecten Vpb-pakket 2006 en wetsvoorstel werken aan winst, in % van de netto winst na belasting (+ = lastenverlichting)

	Totale effecten	MKB	Grootbedrijf
Naar sector:			
Landbouw	2,2%	2,2%	2,5%
Industrie	4,6%	4,0%	4,7%
Overig nijverheid	2,1%	2,6%	1,4%
Horeca/handel/vervoer/communicatie	1,1%	2,1%	0,3%
Banken/verzekeringen	1,9%	2,2%	1,9%
Overig financieel	2,7%	3,4%	2,4%
Dienstverlening	2,3%	2,6%	1,0%
Exploitatie onroerend goed	- 4,3%	- 4,2%	- 4,6%
Totaal	2,1%	2,2%	1,9%

De leden van de fracties van de PvdA, de SP en de SGP vragen om een vergelijking te maken tussen de verschillende vormen van ondernemen in de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting. De leden van de PvdA-fractie vragen hoe de winstbelasting uitpakt voor de VPB, IB en Box II. De leden van de SP-fractie vragen of kan worden aangegeven, verdeeld over grootbedrijf, MKB en IB ondernemers welk percentage belasting gemiddeld wordt betaald over de winst, voor en na invoering van de in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen. De leden van de SGP-fractie zouden graag een vergelijking ontvangen van de winst die overblijft bij

kleine bedrijven in de inkomstenbelasting en in de vennootschapsbelasting met een brutowinst van € 25 000, € 50 000, € 75 000 respectievelijk € 100 000 en verzoeken de gegevens over het aantal bedrijven waarvoor een bepaald winstniveau geldt te vermelden evenals de totale winst van die bedrijven.

De berekening van de winst uit onderneming in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting is in principe hetzelfde. Echter, de belastingdruk zal anders uitvallen. Immers, over deze berekende winst wordt in de inkomstenbelasting de progressieve heffing van Box 1 toegepast; in de vennootschapsbelasting wordt de winst belast met de daar geldende tarieven en wordt de uitgekeerde winst (indien eigendom en leiding in één hand zijn) vervolgens belast met het aanmerkelijkbelangtarief van Box 2 van de inkomstenbelasting. Daarnaast speelt ook de specifieke situatie van de belastingplichtige zelf een belangrijke rol. Voorbeelden hiervan zijn de toepasselijkheid van fiscale faciliteiten en de mate waarin een ondernemer ervoor kiest de in de BV gemaakte winst in te houden dan wel uit te delen.

Om de gevraagde vergelijking te kunnen maken moet dan ook worden uitgegaan van een aantal veronderstellingen, waarbij de meest in het oog springende verschillen tussen belastingheffing in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting tot uiting komen. Voor de ondernemer in de inkomstenbelasting is de zelfstandigenaftrek, de MKB-winstvrijstelling, de algemene heffingskorting en arbeidskorting meegenomen in de berekening. Voor de ondernemer in de vennootschapsbelasting wordt verondersteld dat de contante waarde van de aanmerkelijkbelangheffing de helft van de nominale waarde bedraagt (12,5%) en is het gebruikelijk loon gesteld op de brutowinst met een maximum van € 40 000. Ten aanzien van het gebruikelijk loon worden de algemene heffingskorting en de arbeidskorting toegepast. De overige omstandigheden worden verondersteld gelijk te zijn. Tabel 4 laat het beeld zien voor een ondernemer in de inkomstenbelasting, tabel 5 voor een ondernemer in de vennootschapsbelasting.

Tabel 4: MKB ondernemer in de inkomstenbelasting:

In €	voor	na	voor	na	voor	na	voor	na
bruto winst	25 000	25 000	50 000	50 000	75 000	75 000	100 000	100 000
zelfstandigenaftrek*	- 6 807	- 6 807	- 6 213	- 6 213	- 4 310	- 4 310	- 4 310	- 4 310
MKB-winstvrijstelling	-	- 1 819	-	- 4 379	-	- 7 069	-	- 9 569
Belastbare winst	18 193	16 374	43 787	39 408	70 690	63 621	95 690	86 121
inkomstenbelasting*	- 6 297	- 5 592	- 16 978	- 15 139	- 30 123	- 26 447	- 43 123	- 38 147
heffingskortingen*	3 329	3 329	3 329	3 329	3 329	3 329	3 329	3 329
winst na belastingen	22 032	22 737	36 351	38 190	48 206	51 882	60 206	65 182
belasting in % winst	11,9%	9,1%	27,3%	23,6%	35,7%	30,8%	39,8%	34,8%

* Tarieven en heffingskortingen inkomstenbelasting 2006

Tabel 5: MKB ondernemer in de vennootschapsbelasting:

In €	voor	na	voor	na	Voor	na	voor	Na
winst (incl. loon)	25 000	25 000	50 000	50 000	75 000	75 000	100 000	100 000
gebruikelijk loon	25 000	25 000	40 000	40 000	40 000	40 000	40 000	40 000
bruto winst (na loon)	-	-	10 000	10 000	35 000	35 000	60 000	60 000
Vennootschapsbelasting	-	-	2 550	2 000	9 430	7 350	16 830	13 225
Heffing box II	-	-	931	1 000	3 196	3 456	5 396	5 847
winst na belastingen	-	-	6 519	7 000	22 374	24 194	37 774	40 928

In €	voor	na	voor	na	Voor	na	voor	Na
gebruikelijk loon	25 000	25 000	40 000	40 000	40 000	40 000	40 000	40 000
inkomstenbelasting*	9 118	9 118	15 387	15 387	15 387	15 387	15 387	15 387
heffingskortingen*	3 329	3 329	3 329	3 329	3 329	3 329	3 329	3 329
loon na belastingen	19 211	19 211	27 942	27 942	27 942	27 942	27 942	27 942
totaal winst en loon	19 211	19 211	34 461	34 942	50 316	52 136	65 716	68 870
Belasting in % winst (VPB+IB; incl. loon)	23,2%	23,2%	31,1%	30,1%	32,9%	30,5%	34,3%	31,1%

* Tarieven en heffingskortingen inkomstenbelasting 2006

Eenzelfde vergelijking tussen grootbedrijf en MKB zou mank gaan, omdat bij het grootbedrijf eigendom en leiding (veelal) niet in één hand zijn, waardoor niet dezelfde fiscale faciliteiten van toepassing zijn. Wel kan op macroniveau een beeld worden geschetst van deze verhouding. Tabel 6 laat op macroniveau zien welk percentage grootbedrijf en MKB (zowel Vpb- als IB-plichtigen) aan belasting over de winst afdragen, voor en na invoering van de in dit wetsvoorstel voorgestelde maatregelen. Daarbij moet worden aangetekend dat de lage belastingdruk bij het grootbedrijf veroorzaakt wordt doordat grote ondernemingen over een relatief groot deel van de winst in Nederland geen belasting hoeven te betalen, omdat ze dat in het buitenland al hebben gedaan (voorkoming dubbele belasting). Zou het gedeelte van de winst dat reeds in het buitenland is belast buiten beschouwing worden gelaten, dan zou de belastingdruk in de buurt liggen van de belastingdruk van Vpb-plichtigen in het MKB.

Tabel 6: belasting als percentage van de winst, voor en na invoering van maatregelen Werken aan Winst

Grootteklasse onderneming	Belastingdruk voor invoering Werken aan Winst	Belastingdruk na invoering Werken aan Winst
Grootbedrijf	17,9%	16,3%
MKB	32,1%	30,5%
Wv Vpb-plichtig	29,1%	27,5%
Wv IB-plichtig	35,0%	33,5%
Totaal	24,4%	22,9%
Wv Vpb-plichtig	21,2%	19,6%
Wv IB-plichtig	35,0%	33,5%

Tabel 7 geeft een verdeling van Vpb-plichtige en IB-plichtige ondernemingen naar hoogte van de winst (voor zover er sprake is van winst), aan de hand van de grenzen die door de leden van de SGP-fractie zijn aangegeven. Uit de tabel blijkt dat bijna 70% van de Vpb-plichtige ondernemingen een winst van minder dan € 100 000 behaalt, maar dat het aandeel van deze ondernemingen in de totale winst van Vpb-plichtigen nog geen 5% van de totale winst bedraagt. Bij IB-plichtigen ligt dat anders: 75% van de winst wordt behaald door ondernemingen met een winst van minder dan € 100 000.

Tabel 7: aantal ondernemingen en winst van ondernemingen naar hoogte van de winst (in % van totaal)

	Vpb-plichtige ondernemingen		IB-plichtige ondernemingen	
	Aantal	Winst	Aantal	Winst
€ 0 – € 25 000	41%	1%	64%	24%
€ 25 000 – € 50 000	14%	1%	21%	27%
€ 50 000 – € 75 000	8%	1%	8%	16%
€ 75 000 – € 100 000	6%	1%	3%	8%
Meer dan € 100 000	31%	96%	4%	25%

De leden van de SP-fractie, vragen of het juist is dat er grote verschillen optreden in de maximale marginale druk voor niet-ondernemers (52%), ondernemers (46,8%) en aanmerkelijkbelanghouders (44,125%) in de inkomstenbelasting en hoe deze verschillen kunnen worden verdedigd. Het is juist dat in de maximale marginale druk de genoemde verschillen optreden. Deze verschillen zijn als volgt te verklaren. De componenten waaruit het inkomen van deze groepen bestaat verschillen onderling. Een niet-ondernemer ontvangt een vergoeding voor loonarbeid of voor overige werkzaamheden¹. Het inkomen van een ondernemer of aanmerkelijkbelanghouder vormt een vergoeding voor (a) arbeid; (b) het in de onderneming geïnvesteerde eigen vermogen, waaronder een risico-premie voor het te dragen ondernemingsrisico (c) de reservering ter financiering van de continuïteit en de groei van de onderneming; (d) een rest-post, bestaande uit (over-) winst of verlies². Voor de ondernemer in de inkomstenbelasting geldt daarbij dat (de belastingheffing over) het inkomen uit arbeid en onderneming ondeelbaar zijn samengevoegd. Tegen die achtergrond gelden er verschillende fiscale regimes voor niet-ondernemers (box 1, loon of resultaat uit werkzaamheden), ondernemers (box 1, winstregime met ondernemersfaciliteiten) respectievelijk aanmerkelijkbelanghouders (vennootschapsbelasting / aanmerkelijkbelangheffing). Deze verschillende regimes leiden uiteindelijk tot verschillen in de maximale marginale druk bij deze groepen. Verder kan worden opgemerkt dat een vergelijking van alleen de maximale marginale druk een onvolledig beeld geeft. Zo zou een vergelijking van de maximale marginale druk tussen ondernemers in de inkomstenbelasting (46,8%) en aanmerkelijkbelanghouders (44,125%) de indruk kunnen wekken dat ondernemen als «aanmerkelijkbelanghouder» altijd voordeliger is. De berekening van het gemiddelde effectieve tarief in de tabellen 2 en 3 laat echter zien dat deze conclusie zeker niet altijd juist is. Met name bij lagere winsten geldt dat ondernemen in de inkomstenbelasting leidt tot een lagere belastingdruk dan bij ondernemen in de vennootschapsbelasting. De oorzaak hiervan ligt in de verschillende fiscale regelingen en grondslagen die van toepassing zijn voor beide regimes, de opbouw van de tariefsstructuur in de inkomsten- en vennootschapsbelasting en persoonlijke keuzes van de ondernemer (in de vennootschapsbelasting) ten aanzien van bijvoorbeeld de uitdeling van winst. Overigens sluit dit aan bij de maatschappelijke opvatting dat voor kleinere bedrijven de IB-onderneming en voor grotere bedrijven de BV als meest passende rechtsvorm wordt ervaren.

3. Tariefverlaging

3.1. Verlaging algemeen tarief vennootschapsbelasting

Met genoegen heb ik geconstateerd dat de leden van de fractie van het CDA instemmen met de voorgestelde verlaging van de tarieven van de vennootschapsbelasting.

De leden van de fractie van de PvdA vragen zich af of het enige argument voor de tariefsverlaging het optische argument van een laag statutair tarief is en of het kabinet niet de mening deelt dat het om de effectieve druk gaat.

Niet alleen het effectieve, maar ook het statutaire tarief is belangrijk. Bedrijven die op zoek zijn naar een vestigingsplaats zullen zoek- en transactiekosten moeten maken om voor hun specifieke bedrijf de verschillende fiscale systemen en effectieve tarieven met elkaar te vergelijken. In veel gevallen geldt dat de tijd en het geld ontbreken om dit voor alle Europese landen te doen en dat het efficiënter is om op basis van beperkte informatie een voorselectie te maken. Uit de praktijk blijkt dat in deze voorselectie het statutaire tarief een belangrijke rol speelt. Wat

¹ Voor een nadere toelichting op het verschil tussen ondernemers en niet-ondernemers in de inkomstenbelasting verwijs ik naar de antwoorden in paragraaf 3.2. over de MKB-winstvrijstelling.

² Deze elementen zijn ontleend aan het advies van de Raad van State bij het onderhavige wetsvoorstel (Kamerstukken II, 30 572, nr. 4).

betreft het effectieve tarief geldt bovendien dat dit niet een eenduidig tarief voor een heel land is, maar een tarief dat slechts bestaat voor concrete ondernemingen in een concrete situatie. Voor zover gesproken kan worden van een effectief tarief van een land, betreft dit altijd een gemiddelde dat normaal gesproken niet bijzonder veel zal zeggen voor een concrete onderneming. Zelfs bij een vergelijkbaar effectief tarief voor een onderneming zal Nederland minder vaak gekozen worden als vestigingsplaats, indien het door een hoog statutair tarief niet meer op de shortlists wordt geplaatst. Daarnaast geldt dat zelfs bij een budgettaire neutrale operatie (en dus gelijkblijvend effectief tarief) een structuurverbetering van de Vpb mogelijk is. Zo hebben winstgevende bedrijven relatief weinig nadeel van grondslagverbreding en relatief veel voordeel van een verlaging van het tarief. Omdat winstgevende bedrijven veelal innoverende bedrijven zijn, wordt de innovatiekracht van de economie hierdoor versterkt. Daarnaast leidt grondslagverbreding in combinatie met tariefsverlaging tot minder fiscaal geïnduceerd gedrag waardoor minder economische verstoringen optreden. Zo komen de huidige afschrijvingsmogelijkheden op gebouwen feitelijk neer op een subsidie op bakstenen. Met de voorgestelde wijzigingen op dit punt wordt de investeringsbeslissing van bedrijven minder verstoord. Als gevolg van de lastenverlichting die onderdeel uitmaakt van het wetsvoorstel zal echter ook het effectieve tarief dalen.

Verder zijn de leden van de fractie van de PvdA van mening dat de financieringsmaatregelen slechts dienen als budgettaire dekking zonder dat hier enige visie aan ten grondslag ligt. Zij vragen zich af welke doelen het kabinet wil bereiken en of het echte economische activiteit wil stimuleren. Geconstateerd wordt dat bedrijven die geen winst maken minder voordeel ondervinden van het pakket. Deze leden kunnen zich op basis daarvan niet aan de indruk onttrekken dat het kabinet uit is op het bevorderen van financiële resultaten en constructies, omdat alleen die worden bevoordeeld door de generieke tariefsverlaging en maatregelen in de rentesfeer.

Bij de financiering van het pakket is vooral gezocht naar maatregelen met een economische onderbouwing. Grondslagverbreding is vooral gerealiseerd door de fiscale winst beter aan te laten sluiten bij de economische realiteit. Daarbij is geprobeerd om oneigenlijk gebruik en financiële constructies zoveel mogelijk uit te sluiten, zodat het pakket maatregelen vooral zal leiden tot reële economische activiteit. Inderdaad geldt dat bedrijven die minder winst maken, ook minder voordeel zullen hebben van de tariefsverlaging. Hier is bewust voor gekozen. Vooral succesvolle en innovatieve bedrijven zullen worden gestimuleerd, waardoor het totale Nederlandse bedrijfsleven sterker zal worden.

De leden van de PvdA-fractie vragen zich af of minder tariefdaling niet beter zou zijn en of het kabinet zich meer zou moeten richten op goedkoper maken van arbeid en arbeidsbevorderende maatregelen, zoals kinderopvang.

Hiervoor is al aangegeven waarom een tariefdaling van belang is. Dit neemt niet weg dat de afgelopen jaren ook veel beleid is gevoerd voor het goedkoper maken van arbeid, het bevorderen van arbeidsparticipatie en het stimuleren van de kinderopvang. Daarbij kan gedacht worden aan de hervormingen in de WAO, de WW, VUT/prepensioen, de invoering van de Wet Werk en bijstand en de oprichting van en intensiveringen in de nieuwe wet kinderopvang.

De leden van de PvdA-fractie vragen of het kabinet commentaar kan geven op de argumentatie dat tariefsverlaging noodzakelijk is vanwege globalisering, terwijl Japan landen met een tarief van 25% of lager als tax haven beschouwt en terwijl de tarieven in de VS ook hoger zijn dan in

Europa. Ook de tarieven in de «oude» 15 EU-landen zouden volgens de leden van de PvdA-fractie betekenen dat Nederland met een tarief van bijvoorbeeld 28% ook nog altijd tot de lage tarieflanden zou kunnen behoren, onder het gemiddelde. Waarom voelt het kabinet er niet voor om voorlopig het tarief vast te stellen op 28% en daarmee niet aanvoerder te willen zijn in de belastingconcurrentie.

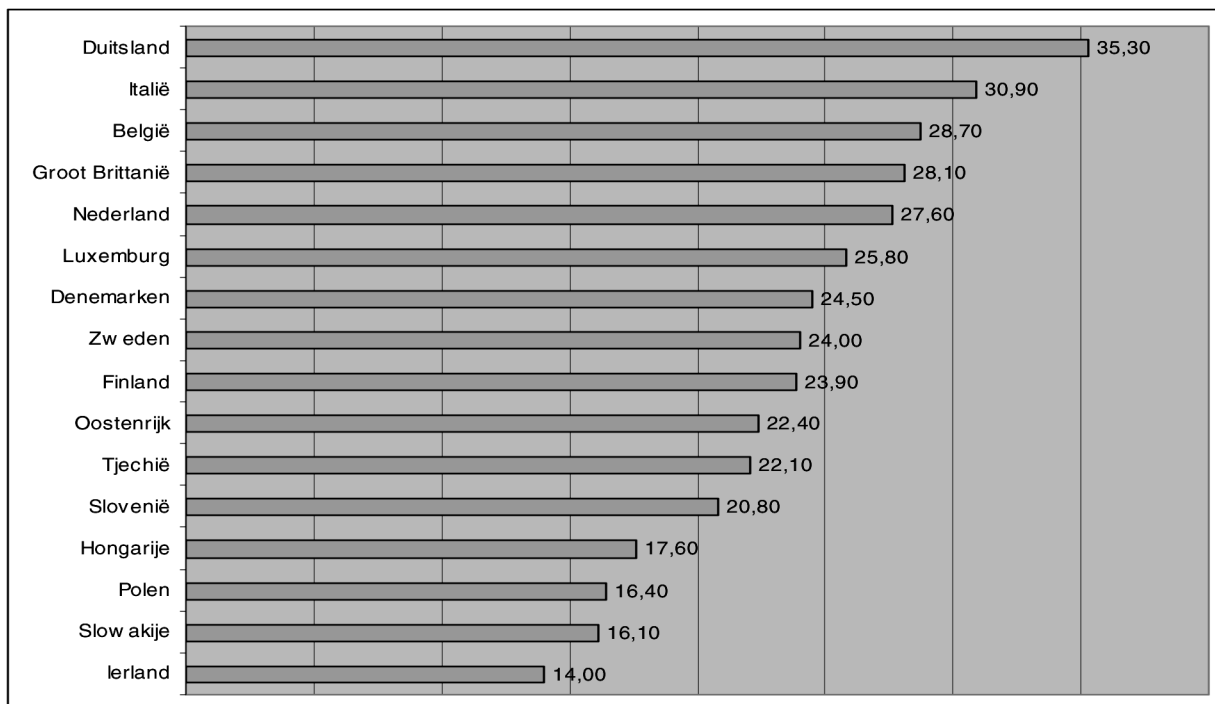
De globalisering zorgt ervoor dat bedrijven steeds meer mogelijkheden hebben in de keuze van hun vestigingsplaats. Nederland zal in de concurrentie om het internationale bedrijfsleven vooral de strijd moeten aangaan met andere EU-landen. Naarmate EU-landen steeds verder naar elkaar toegroeien, kan Nederland niet meer vertrouwen op traditioneel belangrijke vestigingsplaatsfactoren. Het statutaire tarief wordt daarmee relatief gezien steeds belangrijker. Voor een beoordeling van het vestigingsklimaat in Nederland moet het Nederlandse statutaire tarief daarom vooral worden vergeleken met de tarieven in andere EU-landen, waaronder ook de tien nieuwe lidstaten. Daarbij geldt dat grotere EU-landen zich gemiddeld een iets hoger tarief kunnen veroorloven, omdat een internationaal bedrijf toch een voorkeur zal hebben om zich in deze landen te vestigen vanwege de omvang van die binnenlandse markt. Dat betekent dat Nederland meer moeite zal moeten doen om bedrijven te stimuleren in Nederland te investeren. Met een tarief van 25,5% bevindt zich Nederland in een goede middenmoot, terwijl een tarief van 28% zich juist nog boven het EU-gemiddelde bevindt.

De leden van de PvdA-fractie vragen naar een overzicht van de effectieve lastendruk in zowel de 15 «oude» EU-landen als in de 25 EU-landen. Het is niet eenvoudig om de effectieve lastendruk voor de vennootschapsbelasting te geven. In de nota werken aan winst is voor de effectieve belastingdruk verwezen naar een tweetal studies, enerzijds een studie van de Europese Commissie uit 2001 voor de vijftien «oude» EU-landen¹ en anderzijds een studie van Ernst & Young uit 2003 voor de tien «nieuwe» EU-landen². Na deze tijd is er – voor zover bekend – geen nieuwe studie verschenen die een geactualiseerd en volledig overzicht geeft van de effectieve lastendruk in de gehele EU. Het meest recente overzicht is opgenomen in het rapport «Effective Tax Burden of Companies and on Highly Qualified Manpower» van december 2005 van BAK Basel Economics. Dit overzicht is echter beperkt tot zestien van de 25 EU-landen. Voor de andere negen EU-landen geldt dat moet worden teruggegrepen op de eerdere studies die ook zijn gebruikt voor de nota werken aan winst. In de hierna volgende overzichten zijn voor zestien EU-landen de effectieve tarieven opgenomen, afkomstig uit het genoemde rapport van BAK Basel Economics, met daarin het effectieve tarief voor Nederland zonder dat rekening is gehouden met de maatregelen zoals opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Daarna zijn van de andere negen EU-landen de effectieve tarieven opgenomen, afkomstig van de genoemde rapporten van de Europese Commissie en Ernst & Young. Dit laatste overzicht bevat in een aantal gevallen waarschijnlijk (enigszins) gedateerde cijfers.

¹ Computing corporate effective tax rates (Europese Commissie – 2001).

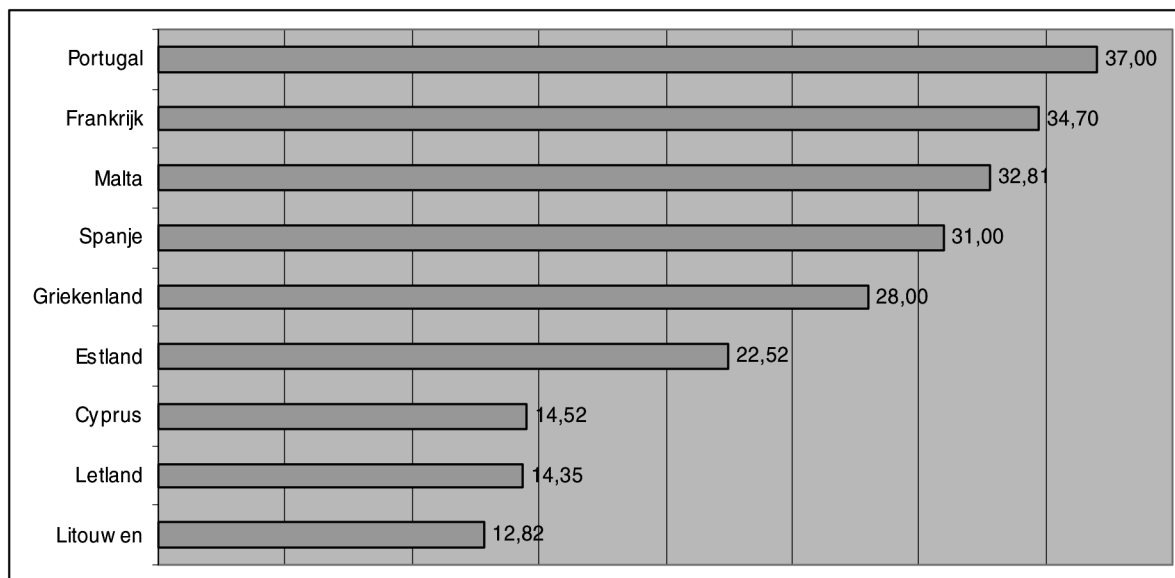
² Company taxation in the new EU member states (Ernst & Young – 2003).

Tabel 8: Effectieve tarieven (16 landen)



Bron: Effective Tax Burden of Companies and on Highly Qualified Manpower» van december 2005 van BAK Basel Economics.

Tabel 9: Effectieve tarieven (overige EU-landen)



Bronnen: Computing corporate effective tax rates (Europese Commissie – 2001) en Company taxation in the new EU member states (Ernst & Young – 2003)

De leden van de SP-fractie vragen hoe het gemiddelde tarief van alle 25 EU-landen is berekend, in het bijzonder of hier sprake is van een gewogen gemiddelde met het BNP als wegingsfactor. Indien dat niet geval is vragen zij hoe hoog het naar het BNP gewogen gemiddelde tarief is. Zij vragen voorts naar het – op dezelfde wijze berekende – gewogen gemiddelde tarief voor de «oude» 15 EU-landen.

Het gemiddelde tarief voor de 25 EU-landen zoals weergegeven in tabel 1 van de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is het rekenkundige gemiddelde van alle tarieven in de EU. Het gewogen gemiddelde voor die 25 landen, met het BNP als wegingsfactor, leidt tot een gemiddeld tarief van 32,7%. Het gewogen gemiddelde tarief voor de «oude» 15 EU-landen bedraagt 33,4%. Het gewogen gemiddelde van de «nieuwe» tien EU-landen bedraagt overigens 19,4%. Voor het BNP is daarbij uitgegaan van het BNP voor de 25 EU-landen in 2005, zoals bekendgemaakt door Eurostat. Het is echter de vraag of een gewogen gemiddeld tarief met het BNP als wegingsfactor wel een zinvolle vergelijkingsmaatstaf is. In een dergelijke maatstaf hebben kleinere, landen met een lager BNP, een kleiner gewicht dan grotere landen, met een hoger BNP. Zoals elders in deze nota reeds is opgemerkt, zullen bedrijven vaak een voorkeur hebben om zich te vestigen in de grotere EU-landen. Hierdoor hebben grotere landen meer mogelijkheden om de tarieven hoger vast te stellen. Een klein land zal daarom vaak een lager tarief hebben dan het gewogen gemiddelde. Hoewel ook niet-fiscale vestigingsplaatsfactoren (onderwijs, infrastructuur, loonkosten ed.) een rol spelen, moet de rol van het tarief bij de vestigingsplaatskeuze niet worden onderschat. Instanties die zich in de praktijk bezig houden met de acquisitie van bedrijven, zoals het Commissariaat voor Buitenlandse Investerings in Nederland (CBIN) constateren dat de fiscaliteit de afgelopen jaren in toenemende mate een reden vormde voor bedrijven om zich niet in Nederland te vestigen.

De leden van de fracties van de SP, de ChristenUnie en de SGP maken zich met betrekking tot de voorgestelde tariefverlaging zorgen over een «race to the bottom». De leden van de SP-fractie en de ChristenUnie fractie vragen welke initiatieven de Nederlandse regering neemt om te komen tot afspraken over minimum tarieven.

In dat verband moet worden opgemerkt dat Nederland niet meer middelen ter beschikking staan dan aandacht vragen voor dit onderwerp en begrip kweken voor zijn standpunt. Tot op heden is er echter geen bijval voor het agenderen van het onderwerp minimum tarieven, noch van de lidstaten noch van de Commissie. De laatste richt al haar energie op een harmonisatie van de grondslag en wenst niet te discussiëren over de hoogte van tarieven.

De vraag van de leden van de fracties van de PvdA, de SP en de SGP of het Nederlandse streven om opnieuw in de kopgroep plaats te nemen, de «race to the bottom» niet juist versterkt, is moeilijk te beantwoorden. Maar hoe dit ook zij, het is de vraag of er een alternatief is. Waar het draagvlak voor een Europese aanpak ontbreekt, kan Nederland het zich niet permitteren eenzijdig zijn van oudsher gunstige fiscale vestigingsklimaat op te geven. Ook andere lidstaten zien de noodzaak van een competitief fiscaal stelsel in, zo kan ik de leden van de SP-fractie en de SGP-fractie desgevraagd antwoorden. Zo heeft Duitsland onlangs een omvangrijke herziening van zijn winstbelastingstelsel aangekondigd, die eveneens voorziet in een substantiële tariefverlaging tot onder de 30%. Ook Oostenrijk heeft zijn winstbelasting tarief per 1 januari 2005 reeds teruggebracht van 34% tot 25%. België heeft per 1 januari 2006 een notionele interestaftrek ingevoerd, waarvan het effect vergelijkbaar is met een algemene tariefverlaging.

Overigens verdient de uitdrukking «race to the bottom» wel enige nuanceering. Zij wekt namelijk de indruk alsof de vennootschapsbelastingdruk voortdurend daalt, op termijn wellicht zelfs tot nihil. Het is duidelijk dat de statutaire vennootschapsbelastingtarieven over de laatste tientallen jaren zowel in Nederland als in Europa een dalende trend vertonen. Divers empirisch onderzoek wijst echter uit dat dit niet gelijk staat aan een daling van de winstbelastingdruk voor ondernemingen binnen de EU¹. Ook onderzoeken die zich richten op de ontwikkeling van de vennootschapsbelasting opbrengst als percentage van het BBP en als percentage van de

¹ Zie P.Broekman, J.N. van Vliet, R.A. de Mooij en H.R.J. Vollebergh, «Evaluatie vennootschapsbelasting», ESB 09-02-2001, blz. 130 en E.G. Mendoza en L.L. Tesar, «Why hasn't tax competition triggered a race to the bottom? some quantitative lessons from the EU», *Journal of Monetary Economics*, vol. 52, pp. 163–204.

totale belastingontvangsten lijken niet te wijzen op een «race to the bottom» in de EU¹. De tabellen opgenomen in de nota Werken aan Winst illustreren dit beeld². De conclusie hieruit zou kunnen zijn dat de lidstaten – ondanks een toename van de concurrentie en in individuele gevallen misschien wel dankzij het aangaan van de concurrentieslag – er in slagen hun vennootschapsbelastingopbrengsten op peil te houden om aldus het gewenste niveau van overheidsuitgaven en voorzieningen te kunnen garanderen.

Hoe lang de vennootschapsbelasting na de voorgestelde ingrepen weer voldoende concurrerend zal zijn en of met de huidige maatregelen het minimum is bereikt – de leden van de SP-fractie en de SGP-fractie stippen dit aan – valt op voorhand niet te zeggen. Duidelijk is dat hiermee een fikse stap gezet. Duidelijk is eveneens dat het Nederland niet past vervolgens zelfgenoegzaam achterover te leunen. In het commentaar van VNO-NCW op het voorliggende wetsvoorstel wordt terecht opgemerkt dat Nederland nooit «af» is. Het behouden van een concurrerend fiscaal vestigingsklimaat vergt voortdurende aandacht voor nationale en internationale ontwikkelingen.

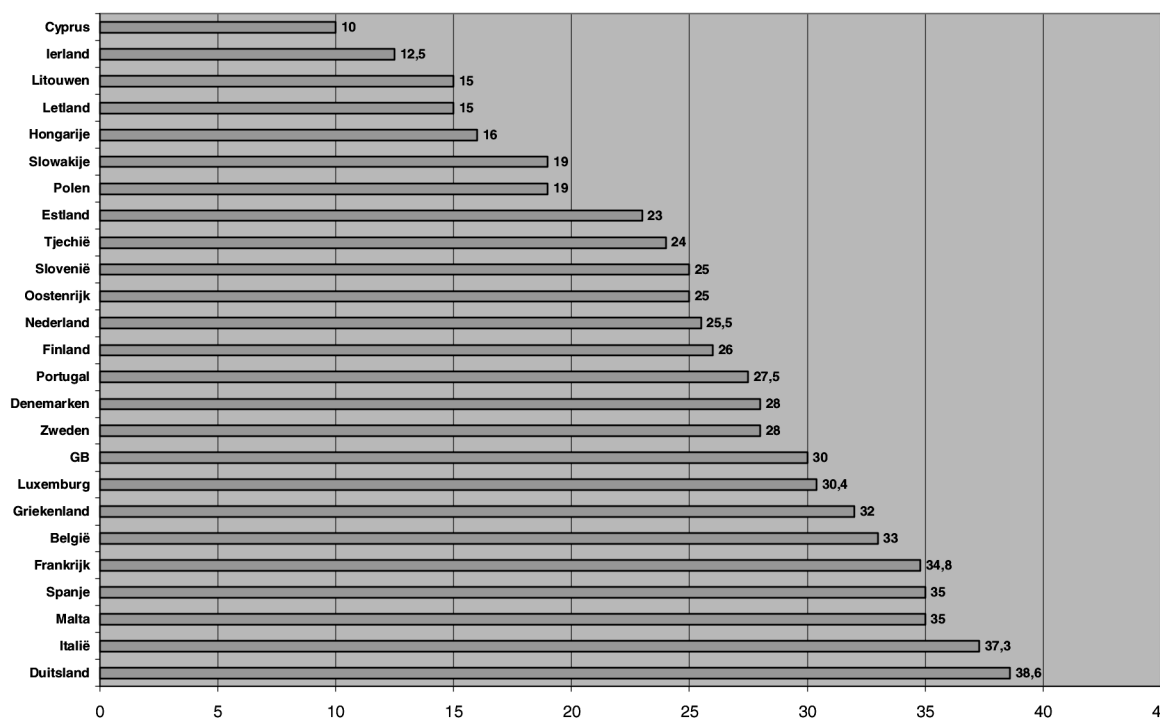
De leden van de SGP-fractie merken op dat in tabel 1 van de memorie van toelichting slechts van een deel van de landen het tarief is opgenomen. Zij vragen in dat verband naar de tarieven in die andere landen. In tabel 10 zijn de tarieven opgenomen van alle 25 EU-landen³.

¹ M. Devereux, R. Griffith and A. Klemm, «Corporate income tax reforms and international tax competition», *Economic Policy: A European Forum*, 2002 vol. 35, p. 449–488.

² Nota Werken aan winst; naar een laag tarief en een brede grondslag naar een laag tarief en een brede grondslag, *Kamerstukken II*, 2004/05, 30 107, nr. 2, blz. 12–13.

³ Opgemerkt zij dat in tabel 1 van de memorie van toelichting per abuis is uitgegaan van een tarief in Estland van 15% in plaats van 23%. Hierdoor is het gemiddelde tarief voor de Oost-Europese landen en de EU-25 niet correct weergegeven. Met een tarief van 23% voor Estland komt het gemiddelde voor de Oost-Europese landen uit op 19,5% en het gemiddelde voor de EU-25 op 25,8%.

Tabel 10: Nominale tarieven in de EU-landen



3.2. MKB-winstvrijstelling

De leden van de CDA-fractie zijn verheugd met de «fiscale aandacht» in het wetsvoorstel voor het MKB. Voor een groot deel bestaat deze uit de MKB-winstvrijstelling, die van toepassing is op ondernemers die aan het uren criterium voldoen. Ook de leden van de SGP-fractie vinden het een sympathieke gedachte dat door de MKB-winstvrijstelling in de inkomsten-

belasting geprobeerd wordt om meer aan te sluiten bij de relevante tarieven in de vennootschapsbelasting.

De leden van de CDA-fractie stellen vast dat de MKB-winstvrijstelling niet geldt voor resultaatgenieters. Zij vragen nader te onderbouwen welke grondslag het hanteren van het urencriterium als scherpe scheidslijn heeft gehad. Ook de leden van de VVD-fractie vragen waarom alleen voor winstinkomsten een vrijstelling van 10% wordt ingevoerd. De leden van de PvdA-fractie vragen of de garantie kan worden gegeven dat dit wetsontwerp geen nieuwe impuls is voor box-hoppen en andere fiscaal gedreven ontwijkconstructies. Verder merken zij op dat met name resultaat uit overige werkzaamheden (freelancers e.d.) nu relatief nog zwaarder wordt belast. Zij vragen of de regering het voornemen heeft hier eveneens nieuwe regelingen voor te treffen.

De leden van de SGP-fractie vragen of het juist is dat freelancers en zelfstandigen zonder personeel wel meebetalen aan de grondslagverbredende maatregelen, maar geen voordeel ondervinden van de verlaging van de tarieven? Waarom is hiervoor gekozen en zijn er goede rechtvaardigingsgronden?

Met de MKB-winstvrijstelling wordt de groep ondernemers bereikt die in aanmerking komt voor de zelfstandigenaftrek. Het gaat dan om belastingplichtigen die als *ondernemer* kunnen worden aangemerkt en die tevens voldoen aan het *urencriterium*. Aan het urencriterium wordt voldaan indien een ondernemer van de voor werkzaamheden beschikbare tijd meer dan de helft (het grotendeelscriterium) en minimaal 1225 uur gedurende het kalenderjaar besteedt aan het voor eigen rekening drijven van een onderneming. Het urencriterium wordt op jaarbasis en niet tijds-evenredig toegepast, de leden van de SGP-fractie vragen hiernaar. Voor starters geldt overigens een soepeler criterium, zij hoeven namelijk niet aan het grotendeelscriterium te voldoen.

In de praktijk gaat het dus om de groep mensen die ten minste ongeveer 25 uur per week in hun onderneming werkzaam zijn, kortom belastingplichtigen die een reëel ondernemersrisico lopen en voor wie ondernemen de belangrijkste bezigheid en inkomstenbron zal zijn. De keuze voor deze groep is ingegeven door de overweging dat een zelfstandige ondernemer geconfronteerd kan worden met soms grote omzetschommelingen, terwijl een groot deel van zijn kosten vaak het karakter van vaste kosten en lasten zal hebben (kosten en lasten die voortvloeien uit investeringen in bedrijfsmiddelen). Hierdoor kan een omzetvermindering tot een sterke terugval in het inkomen van de zelfstandige leiden. Juist die «echte» ondernemers zullen te maken krijgen met de grondslagverbredende maatregelen in de sfeer van het beperken van afschrijvingen op onroerende zaken en de mogelijkheden van verliesverrekening. Het effect van deze maatregelen is namelijk gerelateerd aan de investeringen in bedrijfsmiddelen en aan de schommelingen in de bedrijfsresultaten. Een ondernemer die *niet* voldoet aan het urencriterium zal doorgaans op andere wijze in zijn voor consumptie benodigde inkomen kunnen voorzien, hij spendeert immers slechts een relatief bescheiden deel van zijn beschikbare tijd in de onderneming. Voor de zogenoemde medegerechtigde (de commanditaire vennoot) geldt, dat deze wel wordt beschouwd als winstgenieter, maar niet als ondernemer omdat hij niet aansprakelijk is voor de schulden van de onderneming; alleen de beherende vennoten zijn dat.

Het resultaat uit overige werkzaamheden (bijvoorbeeld het inkomen van een freelancer) vloeit, anders dan winst uit onderneming, niet voort uit een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Daardoor spelen vaste kosten en lasten die samenhangen met de ingezette bedrijfsmiddelen en schommelingen in de bedrijfsresultaten een minder prominente rol. De inkomsten van de freelancer hebben in feite het karakter van inkomsten uit arbeid. Niet voor niets heeft hij de mogelijkheid om te kiezen voor toepassing van de regels van de loonbelasting («*opting in*»).

Ten aanzien van het resultaat uit ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen geldt in zekere zin een combinatie van beide hiervoor genoemde elementen. Er is geen sprake van een onderneming en de belastingplichtige loopt ook geen ondernemersrisico. Bovendien zal de terbeschikkingsteller slechts een bescheiden deel van zijn beschikbare tijd behoeven in te zetten voor de werkzaamheid en zal «zijn» BV profiteren van de verlaging van de Vpb-tarieven.

Volledigheidshalve kan worden opgemerkt dat dit wetsvoorstel in principe niets wijzigt aan de boxenstructuur zoals neergelegd in de Wet inkomstenbelasting 2001. In die zin valt niet te verwachten dat het wetsvoorstel een impuls zal vormen voor box-hoppen. Wel is het zo, dat niet valt uit te sluiten dat een deel van de belastingplichtigen die niet in aanmerking komt voor de MKB-winstvrijstelling, in verband met de verlaging van de Vpb-tarieven de BV-sfeer zal opzoeken. In de regel zal dit echter niet zonder belastingheffing kunnen plaatsvinden.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe groot het risico is dat personen met andere arbeidsinkomsten zich met succes kunnen beroepen op het gelijkheidsbeginsel. Deze leden vragen in feite of bij toetsing aan artikel 14 EVRM jo. artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM (dan wel artikel 26 IVBPR) sprake is van een niet-gerechtigde ongelijke behandeling. De leden van de fracties van de ChristenUnie vragen eveneens aandacht voor het verschil in uitkomsten ondernemers en werknemers.

Bij het beantwoorden van de vraag of op het gebied van belastingheffing gevallen – feitelijk en rechtens – gelijk zijn en, zo ja, of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging aanwezig is voor ongelijke behandeling, moet allereerst gezien worden dat het gelijkheidsbeginsel gelijke gevallen gelijk wil behandelen naar de mate van hun gelijkheid en ongelijke gevallen, ongelijk naar de mate van hun ongelijkheid. Het is dus geen absolute, maar meer een relatieve kwestie. Bovendien laat de rechter de nationale wetgever hierbij ook nog een ruime beoordelingsvrijheid («wide margin of appreciation»)¹. Dit betekent dat er alleen sprake is van een niet-gerechtigde ongelijke behandeling als het oordeel van de wetgever van een redelijke grond ontbloomt is². Daarvan is hier geen sprake, omdat – zoals hiervoor is aangegeven – de positie van ondernemers nu eenmaal wezenlijk anders is dan die van andere genietters van arbeidsinkomsten. Daar komt bij dat de MKB-winstvrijstelling mogelijk wordt gemaakt door grondslagverbreding in de winstsfeer. De daarmee beschikbaar gekomen middelen worden aangewend om in de winstsfeer in de inkomstenbelasting een maatregel te treffen die, net als de tariefsverlaging in de vennootschapsbelasting, een incentive vormt voor ondernemersactiviteiten (winst loont).

De leden van de CDA-fractie stellen vast dat de positie van aanmerkelijkbelanghouders door de invoering van de MKB-winstvrijstelling relatief ongunstiger wordt. Zij vragen of dit effect is beoogd en welke mogelijkheden de regering ziet om dit effect te mitigeren.

Naar aanleiding van deze vragen merk ik op dat aanmerkelijkbelanghouders er door de tariefvoorstellen in de vennootschapsbelasting (de algemene tariefverlaging, de verlaging van het bestaande MKB-tarief en de invoering van een tweede MKB-tarief) op vooruit gaan. Ondernemers die met betrekking tot de winst onder de inkomstenbelasting vallen, gaan erop vooruit door de MKB-winstvrijstelling. Het voordeel van de tariefmaatregel zal in procenten van de winst in de inkomstenbelasting inderdaad iets groter zijn dan in de vennootschapsbelasting. Dit accent op het kleinere bedrijf is ook beoogd. Als niet alleen de tariefmaatregelen maar ook de grondslagverbredende maatregelen in de beschouwing worden betrokken, kan eenzelfde tendens worden geconstateerd. Dat blijkt uit tabel 5 op blz. 30 van de memorie van toelichting. Daarin wordt aangegeven dat het MKB er in de inkomstenbelasting gemiddeld genomen iets

¹ EHRM 22 juni 1999, nr. 46 757/99 («Giuliana Galeotti Ottieri Della Ciaja e.a. vs. Italië», BNB 2002/398 m.nt.v. R.H. Happé).

² EHRM 10 juni 2003, nr. 27 793/95, («M.A. e.a. vs. Finland», V-N 2003/52.2).

meer op vooruit gaat (2,3%) dan in de vennootschapsbelasting (2.2%) en dat het MKB als geheel (2.2%) er wat meer op vooruit gaat dan het grootbedrijf (1,9%).

In dit verband vragen deze leden tevens om een reactie op het voorstel uit hun 90-puntenplan om de voor aanmerkelijkbelanghouders geldende regeling voor fictief loon af te schaffen.

Afschaffing van de in artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964 opgenomen regeling voor fictief loon (de gebruikelijkloonregeling) zou voor directeuren/aandeelhouders weer de mogelijkheid openen om af te zien van het opnemen van een salaris dat past bij hun werk, teneinde fiscaal een nulinkomen te bereiken. In dat geval behoeven zij enerzijds geen inkomstenbelasting, premie volksverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet te betalen, terwijl zij anderzijds wel een maximaal beroep kunnen doen op sommige inkomensafhankelijke regelingen. Dit was nu juist de aanleiding voor de invoering van de gebruikelijkloonregeling met ingang van 1997.

De leden van de CDA-fractie hebben met genoeg geconstateerd dat voor de landbouw in een specifieke tegemoetkoming is voorzien. Zij vragen of er nog knelpunten boven water zijn gekomen. De leden van de SP-fractie vragen waaruit de maatregelen bestaan die worden getroffen voor de landbouwsector met het oog op een evenwichtige terugsluis. Ook de leden van de SGP-fractie vragen om een toelichting.

In het wetsvoorstel is € 75 mln opgenomen voor compensatie van de landbouwsector. Voorgesteld wordt om de invulling van dit bedrag te realiseren door middel van een drietal maatregelen. Ten eerste zal de voorgestelde beperking van de afschrijving van gebouwen in eigen gebruik tot 50% van de WOZ-waarde niet gaan gelden voor VAMIL-investeringen in gebouwen (met name Groen Label Kassen en duurzame stallen). De VAMIL-investeringen in gebouwen kunnen dan tot de restwaarde afgeschreven worden in plaats van tot de bodemwaarde. Ten tweede zal de milieu-investeringsaftrek (MIA) worden verbreed tot dierenwelzijn- en plattelandsinvesteringen en zullen de aftrekpercentages worden verhoogd. Het aftrekpercentage voor de Groen Label Kas zal worden verhoogd naar 50% en voor duurzame stallen en plattelandsinvesteringen naar 60%. Ten derde wordt voorgesteld een integrale vrijstelling van de overdrachtsbelasting voor cultuurgrond in te voeren. Alle drie genoemde maatregelen zullen worden opgenomen in de binnenkort in te dienen nota van wijziging.

De leden van de SGP-fractie vragen waarom het bedrag van de compensatie is verlaagd van € 90 miljoen naar € 75 miljoen.

In het oorspronkelijke wetsvoorstel dat aan de Raad van State is voorgelegd, werd uitgegaan van een verlaging van het algemene tarief van de vennootschapsbelasting naar 25%. Om risico's met betrekking tot de toepassing van CFC-wetgeving van andere landen te voorkomen, is in het thans voorliggende wetsvoorstel echter een verlaging van het algemene tarief naar 25,5% opgenomen. In samenhang daarmee is het bereik van het bestaande MKB-tarief vergroot en is een tweede MKB-tarief opgenomen. Bovendien is de voorgestelde MKB-winstvrijstelling in de inkomstenbelasting verhoogd van 9% naar 10%. In verband met het profijt dat de landbouwsector van deze MKB-maatregelen heeft, wordt de compensatie voor de landbouwsector bijgesteld van € 90 miljoen naar € 75 miljoen.

De leden van de SGP-fractie hebben de indruk dat de landbouwsector nadelen ondervindt van de MKB-winstvrijstelling. Zij vragen wat die nadelen zijn, en vragen of deze nadelen ook voorkomen bij andere beroepsgroepen?

Mijn reactie hierop luidt dat belastingplichtigen moeilijk nadeel kunnen ondervinden van een tariefverlaging. Wel is het zo dat bepaalde grondslagverbredende maatregelen (met name de afschrijvingsmaatregel) de landbouwsector relatief sterk raken. Dit effect zal met de genoemde compenserende maatregelen worden tegengegaan.

De leden van de PvdA-fractie en de VVD-fractie vragen of de MKB-winstvrijstelling meebrengt dat 10% van een verlies niet meer aftrekbaar is. Ook de leden van de SGP-fractie vragen hiernaar.

Voor het antwoord op deze vraag is het wellicht goed om nog kort op de achtergrond van de MKB-winstvrijstelling in te gaan. Beoogd is een tariefverlaging voor MKB-winst binnen alle tariefschijven van de IB. Een regelrechte tariefverlaging voor winstinkomen brengt in het huidige systeem voor de inkomstenbelasting echter lastige complicaties met zich, bijvoorbeeld op het gebied van verrekening van verliezen met andere vormen van inkomen gedurende het jaar en op het gebied van verliesverrekening over de jaargrens heen. Daarom is gekozen voor een alternatieve vormgeving waarbij de tarieven in stand blijven, maar waarbij de in aanmerking te nemen winst (de grondslag) door middel van een vrijstelling met 10% wordt verkleind.

Zoals gebruikelijk dient het begrip winst algebraïsch te worden opgevat, waardoor dit begrip zowel positieve als negatieve winsten (verliezen) omvat. De MKB-winstvrijstelling is dus ook van toepassing in geval van verlies. Dit is ook nodig om te bereiken dat het effect van de vrijstelling overeenkomt met dat van een verlaging van de tarieven. Het niet toepassen van de MKB-winstvrijstelling in verliesituaties zou namelijk materieel neerkomen op een gedifferentieerd tariefstelsel, waarbij verliezen (materieel) tegen hogere tarieven (maximaal 52%) worden vergolden, dan de tarieven waartegen winsten kunnen worden belast. Dit geldt niet alleen voor ondernemingsverliezen die binnen een belastingjaar zelf kunnen worden afgezet tegen ander inkomen binnen box 1, maar ook voor verliezen die naar een vorig jaar worden teruggewenteld dan wel naar een volgend jaar vooruitgewenteld om daar te worden verrekend met winst waarop de MKB-winstvrijstelling is toegepast. Over een aantal jaren gemeten zou dit ertoe leiden dat winst die per saldo is behaald door een ondernemer met een of meer verliesjaren, effectief tegen een lager tarief belast zou worden, dan dezelfde winst zonder verliesjaren. Een dergelijk resultaat zou onevenwichtig zijn. Het effect zou vergelijkbaar zijn met een Vpb-tarief van 25,5% voor winsten en van circa 31% voor verliezen.

De leden van de SP-fractie vragen of het klopt dat de MKB-winstvrijstelling bovenop de al bestaande zelfstandigenaftrek komt? Waarom is het huidige niveau van de zelfstandigenaftrek volgens de regering al zo hoog dat een verdere verhoging niet bijdraagt aan de doelstellingen van dit wetsvoorstel?

De MKB-winstvrijstelling komt inderdaad bovenop de zelfstandigenaftrek. De zelfstandigenaftrek loopt thans stapsgewijs af van € 8 885 bij een winst tot € 13 150, tot € 4 310 voor winsten vanaf € 56 030. In verhouding tot de winst zijn de aftrekbedragen – zeker bij lagere winsten – al zo hoog, dat, mede gelet op de algemene heffingskorting die daar nog bij komt, een verdere verhoging nauwelijks in aanmerking komt.

De leden van de SP-fractie vragen met welke bedragen de zelfstandigenaftrek zou kunnen worden verhoogd met het bedrag dat nu is uitgetrokken voor de MKB-winstvrijstelling.

Als de structuur van de zelfstandigenaftrek ongewijzigd zou blijven, zouden de bedragen van de zelfstandigenaftrek in dit geval over de gehele linie met circa 40% kunnen worden verhoogd. Dat betekent dat de zelfstandigenaftrek dan stapsgewijs af zou lopen van circa € 12 500 bij een

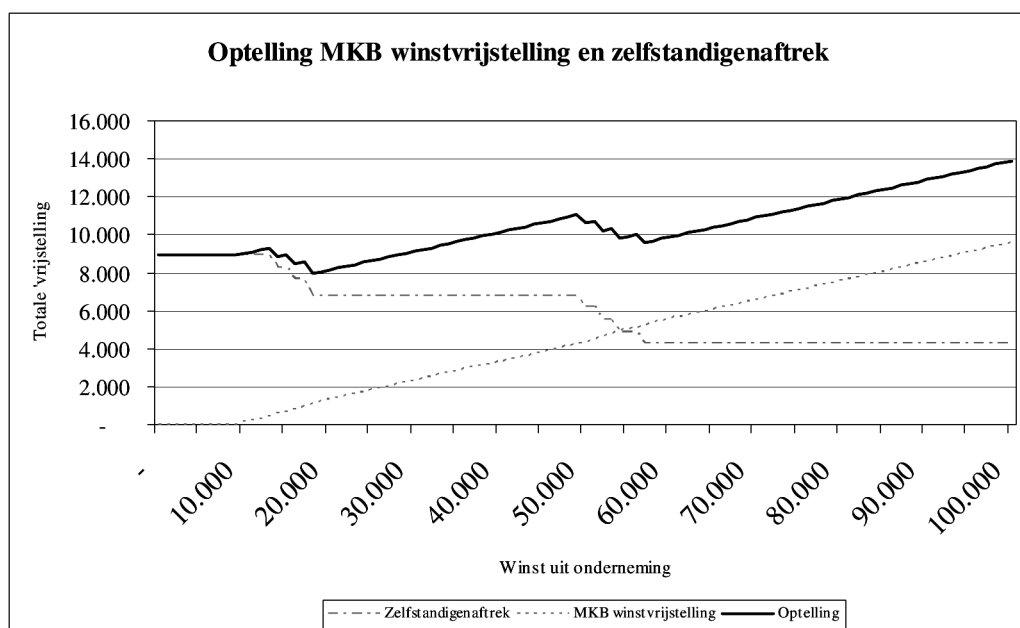
winst tot € 13 150, tot circa € 6 000 voor winsten vanaf € 56 030. Echter, hier dient wel de kanttekening te worden geplaatst dat deze maatregel voor winsten tot ongeveer € 20 000¹ nauwelijks (direct) effect heeft, omdat door toepassing van de zelfstandigenaftrek en de heffingskortingen tot dat bedrag al niet of nauwelijks belasting wordt geheven. De genoemde verhoging van de zelfstandigenaftrek leidt in dat winsttraject slechts tot extra compensabele verliezen. Voor winsten vanaf ongeveer € 35 000¹ pakt de gesuggereerde verhoging van de zelfstandigenaftrek ongunstiger uit dan de voorgestelde MKB-winstvrijstelling.

De leden van de fractie van de SP vragen waarom de MKB-winstvrijstelling een stap in de richting van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting kan zijn.

Zoals hiervoor uiteengezet komt de MKB-winstvrijstelling in effect overeen met een verlaging van de tarieven in de IB voor bepaalde vormen van winstinkomen. Dat vormt een stap in de richting van een afzonderlijk tarief, wat één van de elementen is van een rechtsvormneutrale winstbelasting.

De leden van de SGP-fractie merken terecht op dat het gecombineerde effect van de MKB-winstvrijstelling en de zelfstandigenaftrek tezamen tot een winst van ongeveer € 60 000 een «vrijstelling» inhoudt die schommelt rond de € 10 000.

Conform het verzoek van deze leden is onderstaand een grafiek opgenomen die dit effect weergeeft.



Verder vragen deze leden aandacht voor het feit dat de zelfstandigenaftrek nogal schoksgewijs verloopt. Als voorbeeld noemen zij dat bij een belastbare winst van € 17 360 een verhoging van de winst met € 10 resulteert in een verhoging van de belastbare winst met € 800. Hun vraag of dit klopt, kan bevestigend worden beantwoord (zij het dat dit verschil niet € 800, maar € 747 bedraagt). Dit schokeffect is een bestaand effect, dat wordt veroorzaakt door de trapsgewijs aflopende bedragen van de zelfstandigenaftrek. De schokeffecten zijn uiteraard het grootst bij de grenzen tussen de verschillende treden. Het voorbeeld van deze leden ligt precies op zo'n grens. Op enige afstand van die grenzen zijn de verschillen relatief van minder betekenis. Dat blijkt ook uit de bovenstaande grafiek.

¹ Op basis van tarieven en heffingskortingen 2006, waarbij rekening is gehouden met de zelfstandigenaftrek verhoogd met 40%, de algemene heffingskorting en arbeidskorting.

Het lijkt deze leden logischer om beide faciliteiten te stroomlijnen, zodat sprake is van een winstvrijstelling met een drempelwaarde. Gevolg daarvan zou zijn dat de verdelingseffecten anders uitvallen. Dit komt doordat – zoals uit de bovenstaande grafiek blijkt – het gezamenlijke niveau van de twee tegemoetkomingen ook in het winstgebied tot € 60 000 nergens een vast bedrag vormt. Het varieert in dat gebied van € 8 000 tot € 11 000. Verder zou het effect van de tariefverlaging beperkt worden tot winsten die zijn gelegen buiten het bereik van de zelfstandigenaftrek. Gelet op de doelstelling van de MKB-winstvrijstelling ligt dit niet voor de hand. Ook doet de suggestie geen recht aan de wens om materieel te komen tot lagere tarieven voor zowel positieve als negatieve MKB-winsten. De suggestie zou immers met zich brengen dat MKB-verliezen nog steeds (ook materieel) tegen 52% worden vergolden, terwijl op positieve winsten materieel een lager percentage van toepassing zal zijn, wat leidt tot een onevenwichtig resultaat. Hierboven is uiteengezet dat dit over een aantal jaren gemeten ertoe kan leiden dat winst die per saldo is behaald door een ondernemer met een of meer verliesjaren effectief tegen een lager tarief belast zou worden, dan dezelfde winst zonder verliesjaren.

4. Octrooi- en rentebox

4.1. Octrooi- en rentebox

De leden van de CDA-fractie vragen de regering de competitiviteit van het tarief van octrooi- en rentebox nader te onderbouwen. De leden van de D66-fractie zijn bijzonder verheugd over de invoering van een octrooi- en rentebox, maar vragen zich af de vormgeving optimaal is. De leden van de fracties van het CDA, de VVD en D66 vragen naar een onderbouwing van het gekozen maximum van vier maal de voortbrengingskosten. De leden van de PvdA-fractie zijn verheugd over het feit dat het wetsvoorstel zowel een kennisbox als een rentebox is opgenomen, maar hebben twijfels over de uitwerking ervan. Zij vragen zich af of de beperkingen die aan de octrooi- en rentebox worden gesteld, geen afbreuk zullen doen aan de beoogde stimulering van innovatief onderzoek. De leden van de VVD-fractie vragen of de maximering er niet toe leidt dat de meest succesvolle uitvindingen slechts beperkt profijt van de octrooi- en rentebox zullen hebben. Zij vragen of de factor vier niet verhoogd zou moeten worden naar een factor tien. Verder vragen de leden van de CDA-fractie om de mogelijkheid te creëren om bij AMvB het tarief of het maximum bij te stellen indien blijkt dat het beoogde doel niet wordt bereikt.

De meeste landen hebben regimes voor R&D die aangrijpen bij de kostenkant (zoals de WBSO in Nederland). Er zijn weinig landen met een verlaagd tarief voor de inkomstenkant van succesvolle R&D. In vergelijking met het Franse en het Hongaarse regime (met tarieven van respectievelijk 15% en 8%) lijkt een tarief van 10% voldoende competitief. Dat lijkt ook af te leiden uit de commentaren, zo geeft bijvoorbeeld de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) aan dat het tarief van 10% op dit moment voldoende onderscheidend is.

Voor wat betreft de onderbouwing van het gekozen maximum van vier keer de voortbrengingskosten, wil ik het volgende opmerken. Bij vormgeving van de box is gezocht naar een evenwicht tussen de randvoorwaarden: stimulans voor innovatie, aantrekkelijk voor het bedrijfsleven, uitvoerbaar en budgettair beheersbaar. Vooral omwille van de laatste randvoorwaarde is er een maximum aangebracht. De vraag welke opbrengsten kunnen worden toegerekend aan de geactiveerde kennis in de box, is namelijk niet eenvoudig. Dit zal niet alleen leiden tot discussies in de uitvoering, maar brengt ook budgettaire risico's met zich.

Vanwege de beperkte beschikbaarheid van relevante data, is het moeilijk te bepalen bij welke vermenigvuldigingsfactor het regime in de praktijk nog voldoende aantrekkelijk zal zijn voor het bedrijfsleven. Uit onder andere onderzoek van Nyfer¹ blijkt dat de beste schatting die kan worden gemaakt van de aan royalty's gerelateerde kosten, ligt tussen een bandbreedte van 10% en 40% van de opbrengsten. De in de octrooi-box voorgestelde verhouding ligt in deze bandbreedte. In de praktijk kunnen zich situaties voordoen, waarbij de opbrengsten van een bepaald immaterieel actief de voortbrengingskosten vermenigvuldigd met een factor vier overschrijden (of onderschrijden). Om die reden is er voor gekozen om de beschikbare boxruimte niet per individueel immaterieel actief vast te stellen, maar een totale boxruimte vast te stellen voor alle immateriële activa tezamen. Dit betekent dat een succesvol immaterieel actief waarvoor de factor vier te beperkt is, gebruik kan maken van het overschot aan boxruimte bij een minder succesvol actief. Zonder deze begrenzing van de boxruimte zouden de budgettaire consequenties van de octrooi-box veel hoger kunnen uitpakken. Budgettair gezien betekent een verhoging van de factor vier tot de factor tien meer dan een verdubbeling van de geraamde budgettaire derving, dat wil zeggen de octrooi-box kost dan € 750 mln per jaar. Verder is in het wetsvoorstel is al opgenomen dat de octrooi-box in 2011 zal worden geëvalueerd. Wanneer in de tussentijd zou blijken dat de factor in de praktijk toch te beperkt zou werken, ben ik uiteraard bereid – in lijn met de wens van de leden van de CDA-fractie – de hoogte daarvan opnieuw te bezien. Een delegatiebevoegdheid lijkt mij daarvoor echter niet de juiste weg.

De leden van de CDA-fractie informeren naar de beweegredenen om de octrooi-box niet van toepassing te laten zijn op merken en logo's. De leden van de D66-fractie vragen uitgebreider toe te lichten waarom de regeling alleen openstaat voor octrooien en niet voor overige intellectuele eigendom. Zij vragen in te gaan op de kritiek uit het veld dat om die reden de box maar beperkt gebruikt zal worden. Verder vragen zij wat een uitbreiding naar andere intellectuele eigendom zou kosten. De leden van de VVD-fractie vragen naar de definitie van octrooi en vragen aan welke criteria een buitenlandse rechtsfiguur moet voldoen om te kwalificeren. De leden van de fracties van het CDA, de VVD en de ChristenUnie vragen aandacht voor het kwekersrecht in relatie tot de octrooi-box. Een adequate afbakening is nodig om de regeling uitvoerbaar en budgettair beheersbaar te maken. Een veel gebruikt begrip als «know how» is te vaag, bijna alle bedrijfswinst kan als winst voortkomend uit kennis en ervaring worden aangemerkt. Het is bedoeling dat er zo weinig mogelijk discussie ontstaat over welke innovatie voor de box kwalificeert, omdat de winsttoerekening toch al niet eenvoudig is. Vanuit die optiek ligt het voor de hand aan te sluiten bij wettelijk beschermde rechten, waarvan het bestaan eenvoudig kan worden getoetst in een openbaar register. Er is gekozen voor octrooien en bijvoorbeeld niet voor woordmerken en beeldmerken (zoals logo's) omdat bij octrooien de relatie met (technische) innovatie duidelijk aanwezig is. Een vereiste voor een rechtsgeldig octrooi is immers dat het moet gaan om een uitvinding, een technische oplossing voor een geconstateerd probleem. Bij woord- en beeldmerken gaat het er om de waren of diensten van de merkhouder te onderscheiden van die van anderen. Of een merk een succes wordt hangt veel meer af van de marketingstrategie dan van technisch-wetenschappelijk onderzoek en ontwikkeling. Er is een veel lagere drempel om een merk te creëren en vervolgens te claimen dat een belangrijk deel van de winst daaraan toe te rekenen is. De ruimte voor arbitrage, dat wil zeggen om normale winst als winst uit innovatie onder het boxtarief te brengen, is bij merken veel groter dan bij octrooien. Door gedragseffecten zullen de uitvoeringsproblemen en de budgettaire risico's veel groter zijn. Het is daarom bijzonder lastig, zo niet onmogelijk om een goede inschatting te geven

¹ Nyferrapport van juni 2004 in opdracht van VNO-NCW, www.vno-ncw.nl.

van de kosten van een box inclusief bijvoorbeeld geregistreerde merken. Ook in verband met de internationale acceptatie ligt het minder voor de hand om merken op te nemen. Een afbakening tot octrooien sluit beter aan bij de Lissabondoelstellingen. In het kader van de Lissabonstrategie voor groei en werkgelegenheid is het streven dat de Europese Unie 3% van het nationaal inkomen aan O&O dient te besteden in 2010. Verder grijpt ook het Franse regime dat is goedgekeurd door de gedragscodegroep aan bij octrooien en niet bij merken.

Voor een definitie van een octrooi kan worden verwezen naar artikel 2 en 53 van de Rijsoctrooiwet 1995. In artikel 2 van deze wet is bepaald dat uitvindingen vatbaar zijn voor een octrooi indien ze voldoen aan drie vereisten te weten: nieuwheid, inventiviteit en industriële toepasbaarheid. Het laatste criterium wordt overigens ruim uitgelegd. Aan dit vereiste is al voldaan indien een voortbrengsel of werkwijze ergens in het economisch verkeer vervaardigd of toegepast kan worden. Artikel 53 van deze wet bepaalt – hier enigszins samengevat – dat een octrooierecht een verbodsrecht is waarmee de octrooihouder ieder ander kan verbieden commerciële handelingen te verrichten met de geoctrooide uitvinding, tenzij die anderen een toestemming hebben verkregen (een licentie). Een buitenlandse rechtsfiguur moet aan vergelijkbare eisen voldoen om in aanmerking te kunnen komen voor de octrooi-box. Door de internationale verdragen op het terrein van octrooien lopen de criteria voor het verkrijgen van een octrooi overigens niet sterk uit een.

Het wettelijke kader voor kwekersrechten voor nieuw ontwikkelde plantensoorten is in grote lijnen vergelijkbaar met dat voor geregistreerde octrooien. In de binnenkort in te dienen nota van wijziging zal worden verduidelijkt dat deze rechten voor de toepassing van de regeling vallen onder het begrip octrooien.

De leden van de fracties van de VVD en de SGP merken op dat voor de belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting de mogelijkheid is gecreëerd om te opteren voor toepassing van de octrooi-box. Zij vragen waarom er geen vergelijkbare regeling is gecreëerd in de inkomstenbelasting.

IB-ondernemers die immateriële activa ontwikkelen kunnen evenals Vpb-plichtigen een beroep doen op de afdrachtvermindering voor speuren ontwikkelingswerk (WBSO) en de daarmee samenhangende aftrek in de winstsfeer voor onderzoek of ontwikkeling door de ondernemers zelf. Als voor een succesvolle uitvinding een octrooi wordt verleend, zal de IB-onderneming in de praktijk doorgaans overstappen naar de BV-vorm. Fiscaal kan dit worden gerealiseerd door de onderneming waartoe het immateriële activum (inclusief octrooi) behoort, geruisloos in te brengen in een vennootschap. Op grond van de tweede standaardvoorwaarde bij toepassing van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 treedt de vennootschap in dat geval rechtstreeks in de plaats van de belastingplichtige IB-ondernemer. Daaruit vloeit voort dat wanneer de vennootschap gebruik wil maken van de octrooi-box, deze ook de kosten kan activeren die terzake van de voortbrenging van het immateriële activum vóór de inbreng zijn gemaakt. De zogenoemde boxruimte valt daardoor in deze situatie niet lager uit dan voor de Vpb-plichtige innovatieve ondernemer. Een aparte octrooi-box introduceren in de inkomstenbelasting is daarom weliswaar theoretisch te verdedigen, maar zal in de praktijk naar verwachting van geringe betekenis zijn.

De leden van de VVD-fractie vragen tot wanneer een belastingplichtige uiterlijk kan kiezen voor toepassing van de octrooi-box. De leden van de LPF-fractie vragen of de belastingplichtige ook weer uit de octrooi-box kan als hij zich misrekend heeft. De leden van de D66-fractie vragen in hoeverre de verplichte activeringseis belemmerend werkt voor het

gebruik van de box en vragen in te gaan op het alternatief van een ingroei-regeling.

Een belastingplichtige kan bij de aangifte kiezen voor de octrooibox per zelfontwikkeld immaterieel activum waarvoor aan hem een of meerdere octrooien zijn verleend. Een van de voorwaarden is dat het activum na 31 december 2006 is voortgebracht. De belastingplichtige kan vanaf het jaar dat aan de voorwaarden is voldaan er voor kiezen om het activum in de box in te brengen. In geval van twijfel over de winstgevendheid kan hij ook enige jaren wachten voor hij kiest voor de box (al te lang wachten kan overigens de bewijspositie bemoeilijken). Daardoor zal een misrekening zich waarschijnlijk niet zo snel voordoen. Bovendien zit er nog een zeker tijdsverloop tussen het einde van het boekjaar en het doen van aangifte. In dit verband is verder van belang dat de beschikbare boxruimte niet per individueel immaterieel activum geldt, maar voor alle immateriële activa tezamen. De gecreëerde boxruimte die voor een bepaald immaterieel activum niet volledig is benut, gaat dus niet verloren en kan nog benut worden voor andere wel succesvolle activa. Voor zover de activeringsplicht waarbij wordt afgerekend tegen normaal tarief een belemmering zou zijn, wordt dit nadeel verzacht wanneer de belastingplichtige veel aan onderzoek blijft doen. In dat geval kan namelijk de totale boxruimte op peil worden gehouden. Het voordeel van een ingroei-regeling waarbij het boxtarief pas wordt toegepast voor zover de opbrengsten uit het immaterieel actief de voortbrengingskosten overstijgen, zou zijn dat het risico van een misrekening helemaal wordt uitgesloten. Nadeel van een ingroei-regeling is dat per activum over de jaren heen moet worden bijgehouden of de voortbrengingskosten al zijn goed gemaakt.

De leden van de CDA-fractie wijzen erop dat het maximum van de boxruimte kan worden bereikt omdat de geactiveerde kosten zijn afgeschreven en vragen of in dat geval het resterende bedrag in eenmaal kan worden afgeschreven. Het is niet geheel duidelijk wat met deze vraag wordt bedoeld.

Voorts vragen deze leden om te bevestigen dat een batig saldo bij vervreemding van een activum dat in de octrooibox is gebracht, ook onder het boxtarief valt.

Als voor een bepaald activum is gekozen voor de octrooibox, dan geldt het boxtarief zolang het activum in bezit is van de belastingplichtige. Wanneer het activum wordt vervreemd, dan is op het resultaat uit vervreemding in principe het boxtarief van toepassing. Van belang is wel dat er nog voldoende boxruimte is. Bij een positief resultaat uit verkoop wordt de boxruimte namelijk met een gelijk bedrag verminderd. Als er niet voldoende boxruimte is, wordt het restant tegen het normale tarief belast.

De leden van de fractie van de ChristenUnie vragen naar de maatschappelijke opbrengsten van de octrooibox. Deze leden en de leden van de fractie van de SGP vragen ook waarom niet is aangesloten aan de kostenkant (bijvoorbeeld via de WBSO).

Ondernemingen zullen aan onderzoek en ontwikkeling beginnen vanuit de verwachting dat dit vruchten gaat afwerpen. Het vooruitzicht dat de resultaten van succesvol onderzoek tegen hoog tarief zullen worden belast, kan er in de praktijk toe leiden dat een onderneming een andere locatie kiest voor het doen van onderzoek. Het kan er ook toe leiden dat men om fiscale redenen zal proberen (al dan niet via constructies) de vruchten van succesvol onderzoek uitgevoerd in Nederland in een laag belastend land te laten neerslaan. De introductie van een octrooibox maakt het fiscaal aantrekkelijker om aan onderzoek en ontwikkeling te doen. Immers hoe meer aan innovatie wordt gedaan, hoe meer boxruimte wordt gecreëerd. Ook maakt de octrooibox exploitatie van de resultaten uit succesvol

onderzoek fiscaal aantrekkelijk; het wordt minder aantrekkelijk om de vruchten uit succesvol onderzoek in een laagbelastend land te laten neerslaan. Deze combinatie maakt de octrooi-box een effectief instrument om het fiscale vestigingsklimaat voor innovatie te verbeteren. De exacte maatschappelijke opbrengsten van de octrooi-box zijn vooraf moeilijk in te schatten. Dat is ook een belangrijke reden dat de regeling zal worden geëvalueerd.

De leden van de SGP-fractie vragen naar de precieze voor- en nadelen ten opzichte van de huidige situatie.

Op dit moment dient de belastingplichtige de voortbrengingskosten van zelfontwikkelde immateriële activa te activeren. Deze activering leidt tot winstneming in het jaar van activering, vervolgens kan op dit activum worden afgeschreven. In het keuzeregime kan de belastingplichtige er voor kiezen de activering achterwege te laten dan wel te opteren voor de octrooi-box (indien aan de voorwaarden is voldaan). Het voordeel van de octrooi-box is dat er boxruimte wordt gecreëerd van vier maal het bedrag van de voortbrengingskosten. De winst die toerekenbaar is aan de in de octrooi-box ingebrachte activa wordt belast tegen een tarief van 10%. Wanneer een belastingplichtige de octrooi-box niet aantrekkelijk vindt, zal hij naar verwachting gebruik maken van het feit dat activering (en dus de winstneming) achterwege mag blijven.

4.2. Rentebox

De leden van de CDA-fractie vragen in te gaan op de «benchmark» die ten grondslag heeft gelegen aan de vormgeving van de rentebox. Het voor de limitering gebruikte percentage van het eigen vermogen (het percentage van de heffingsrente) komt deze leden laag voor. Zij vragen naar de budgettaire consequenties indien voor de limitering aangesloten zou worden bij het percentage dat ondernemingen op een at arm's length basis bij elkaar in rekening brengen. De leden van de VVD-fractie vragen waarom niet is aangesloten bij de 10 jaarsrente, eventueel verhoogd met een opslag. De leden van de ChristenUnie zijn in het kader van de rentebox geïnteresseerd in de tarieven waartegen de ons omringende landen groepsrente belasten. De leden van de SP-fractie vragen of het tarief voor de rentebox met een tarief van 5% niet onredelijk laag is en of er naast concurrentieoverwegingen nog andere argumenten zijn om het tarief te verdedigen.

De hoogte van het tarief van de rentebox (5%) is ingegeven door concurrentieoverwegingen. Er bestaan immers landen, zowel binnen als buiten de Europese Unie, waar dergelijke activiteiten effectief tegen zeer lage percentages kunnen worden belast. Vooral België en Zwitserland belasten groepsrente tegen een erg laag (effectief) tarief. Het is echter niet eenvoudig om de hoogte van die tarieven precies aan te geven. België heeft onlangs een notionele interestaftrek ingevoerd. Daarbij mogen belastingplichtigen een vooraf vastgesteld percentage van hun eigen vermogen (afhankelijk van de rente op de 10-jarige staatslening) in aftrek brengen op de winst. Het effectieve tarief waartegen groepsrente belast is, is daardoor afhankelijk van de verhouding tussen vreemd en eigen vermogen. De verwachting in de praktijk is dat voor veel belastingplichtigen het tarief effectief ruim onder de 10% zal liggen. Voor een tweetal cijfervoorbeelden van de werking van de Belgische notionele vermogensaftrek zij verwezen naar het antwoord op een vraag van de leden van de VVD fractie over het onderworpenheidsvereiste. Ook voor Zwitserland is het niet mogelijk een eenduidig antwoord te geven, aangezien het tarief per kanton bepaald wordt en vaak op basis van individuele afspraken met de lokale Belastingdienst tot stand komt. Deze afspraken worden doorgaans niet openbaar gemaakt. Uit informele gesprekken met het bedrijfs-

leven is gebleken dat dit tarief veelal onder de 5% ligt en er zijn gevallen bekend waarin het tarief 3% is.

De heffingsrente die in het voorstel wordt gehanteerd voor de limitering van de rentebox was in 2005 gesteld op 5%; momenteel bedraagt de heffingsrente 4%. Om redenen van eenvoud is er voor gekozen om voor de limitering niet aan te sluiten bij percentages die ondernemingen bij elkaar in rekening plegen te brengen. At arm's length basis vaststellen van het percentage betekent immers per individuele lening bezien. Een koppeling aan de lange rente, bijvoorbeeld de rente op de 10-jarige staatslening, zou in de huidige situatie weinig verschil maken. De effectieve rente op dergelijke leningen bedraagt momenteel namelijk ook ongeveer 4%. Als rekening zou worden gehouden met een risico opslag van bijvoorbeeld 2% boven de heffingsrente zou dit voor ondernemingen met een rentevoet boven de heffingsrente de limiet voor de rentebox verhogen. De rentebox zou dan naar schatting € 210 mln duurder kunnen uitvallen.

De leden van de CDA-fractie vragen verder om het «ter beschikkingstellen van bedrijfsmiddelen binnen groepsverband» op te nemen als kwalificerende activiteit voor de rentebox.

Ik neem aan dat deze vraag is opgekomen omdat onder de werking van het CFA regime het «ter beschikkingstellen van bedrijfsmiddelen» als kwalificerende activiteit was opgenomen. Er is bij de rentebox echter bewust gekozen voor een andere opzet. De rentebox schept voor ondernemers de mogelijkheid het verschil in behandeling van eigen en vreemd vermogen te verkleinen, daardoor wordt de arbitrage tussen deze twee vermogensvormen verminderd. In tegenstelling tot het CFA-regime staat de rentebox open voor iedere belastingplichtige en is dus niet beperkt tot kwalificerende internationaal opererende concernfinancieringslichamen. Uitgangspunt is dan ook dat de rentebox binnen het stelsel een algemeen werkende maatregel is en derhalve geen staatssteun vormt. Uitbreiding van de rentebox tot de winst behaald met het «ter beschikkingstellen van bedrijfsmiddelen» (zoals verhuur van materiële bedrijfsmiddelen of het exploiteren van merken) voor iedere belastingplichtige zou het regime niet alleen onevenredig duurder en complexer maken, maar zou ook een nieuw element toevoegen aan de Europese discussie. Voor wat betreft de octrooi-box is er bewust voor gekozen om het ter beschikkingstellen van bijvoorbeeld merken buiten de octrooi-box te houden. Dat is gedaan omdat het succes van een merk veel meer afhangt van de marketingstrategie dan van technisch-wetenschappelijk onderzoek en ontwikkeling en omdat ruimte voor arbitrage, dat wil zeggen om normale winst als winst uit merken onder het boxtarief te brengen, bij merken veel groter is dan bij octrooien. Gezien het laatste is het niet logisch om merken via een achterdeur, het ter beschikking stellen in de vorm van bedrijfsmiddelen, wel in de grondslag van de rentebox op te nemen. Een uitbreiding tot het ter beschikking stellen van alleen materiële bedrijfsmiddelen (bijvoorbeeld verhuur van machines of voertuigen) zou op zich beter af te bakenen zijn en daardoor minder ruimte laten voor arbitrage. Ook een dergelijke beperkte uitbreiding zou de regeling echter niet alleen substantieel duurder en complexer maken, maar zou ook een nieuw element toevoegen aan de Europese discussie.

Wat betreft de vragen van de leden van de VVD-fractie over het 5%-renteboxtarief en de deelnemingsvrijstelling, mag ik verwijzen naar de paragraaf over de onderworpenheidseis in de deelnemingsvrijstelling.

De leden van de fracties van de VVD en de LPF vragen zich of de rentebox ook zou moeten zien op waardemutaties van de leningen. Waardemutaties van leningen vallen niet in de rentebox, dat wil zeggen dat opwaarderingen tegen het normale tarief belast zijn en afwaarderingen tegen het normale tarief aftrekbaar. De rentebox is optioneel. Doordat de

belastingplichtige in en uit de rentebox kan stappen zou het op nemen van waardemutaties het aantrekkelijk maken om zoveel mogelijk een opwaardering van een lening tegen boxtarief te realiseren en een afwaardering buiten de box (tegen normaal tarief). Om dit risico van arbitrage tegen te gaan, zou geregeld moeten worden dat op en afwaarderingen van leningen tegen hetzelfde tarief moeten geschieden, bijvoorbeeld door af te rekenen bij het in- en uitstappen. Dit zou de regeling complexer en minder goed uitvoerbaar maken.

De leden van de fracties van de CDA, de VVD en de LPF vragen verduidelijking op het punt van de toepassing van de drie jaarstermijn van de rentebox. Verder vragen de leden van het CDA of er jaarlijks een gezamenlijk verzoek moet worden ingediend en hoe de situatie is bij ongelijke boekjaren.

De rentebox is van toepassing met ingang van het boekjaar waarvoor een gezamenlijk verzoek is gedaan. Het regime eindigt met ingang van het boekjaar waarin van een gezamenlijk verzoek niet langer sprake is. Als de groep wordt uitgebreid met een verbonden lichaam dat in Nederland belastingplichtig is, dan dient deze groepsmaatschappij zich bij het oorspronkelijke verzoek aan te sluiten. Als deze groepsmaatschappij het verzoek niet meeondertekent, is niet langer aan de voorwaarden voldaan. De rentebox is dan niet langer van toepassing met ingang van het boekjaar waarin deze groepsmaatschappij tot de groep is toegetreden. Echter, constructies waarbij deze groepsmaatschappij louter is opgericht om de minimum drie jaarstermijn te omzeilen, zonder dat er zakelijke overgingen aan ten grondslag liggen, zijn strijdig met de doel en strekking van de wet en zullen daarom met *fraus legis* worden bestreden. Ook zal een verzoek tot beëindiging niet worden ingewilligd als het regime minder dan drie boekjaren op de belastingplichtige van toepassing is geweest. Een ongelijk boekjaar zal zich in de praktijk incidenteel voordoen (bijvoorbeeld na een overname). Er zal nog worden bezien of het nodig is om gebruik te maken van de in dit wetsvoorstel opgenomen bevoegdheid om bij algemene maatregel van bestuur nadere regels te stellen op dit punt.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de toepassing van de renteaftrekbepanking van artikel 10a vooraf gaat aan de berekening van het groepsrentesaldo van de groepsrentebox.

De vraag van deze leden kan bevestigend worden beantwoord. De krachtens artikel 10a van aftrek uitgesloten rente komt namelijk niet ten laste van de winst en maakt derhalve geen deel uit van het groepsrentesaldo.

De leden van de fractie van de SGP vragen naar de redenen die ondernemers kunnen hebben om niet te opteren voor de rentebox.

Een reden om niet te opteren voor de rentebox zou kunnen zijn dat de belastingplichtige per saldo groepsrente betaalt. Bij de keuze voor de rentebox is de per saldo betaalde groepsrente immers slechts tegen boxtarief aftrekbaar.

4.3. Octrooi- en rentebox

De leden van de VVD-fractie vragen hoe het regime van de octrooi- en rentebox zich verhoudt tot de regels van verliesverrekening.

In het voorstel is niet gekozen voor een gesloten stelsel van tariefboxen, dat wil zeggen een gesloten rentebox, een gesloten octrooi-box en een gesloten box voor de overige winst. Bij een gesloten stelsel zou een apart systeem voor verliesverrekening per box over de jaren heen (verticaal) moeten worden ontworpen en zou zonder nadere regeling in het jaar zelf geen (horizontale) verliesverrekening tussen de boxen plaats kunnen vinden. Bij een gesloten stelsel van tariefboxen is het mogelijk dat de belastingplichtige per saldo verlies draait, maar toch belasting moet

betalen omdat in een van de boxen winst wordt gemaakt. Juist om dit soort situaties te voorkomen is er voor gekozen de tariefvermindering van de rentebox en de octrooibox in de vorm te gieten van een grondslagvermindering. Winsten en verliezen uit de verschillende boxen worden daardoor binnen het jaar (horizontaal) met elkaar verrekend voor zover zij in de grondslag zijn betrokken. Het voordeel van een versleuteling in de grondslag is dat er elk jaar één resultaat ontstaat waarop het normale tarief van toepassing is en waarop ook de normale regels van verliesverrekening van toepassing zijn. Een nieuw complex systeem van verliesverrekening kan zo worden voorkomen.

De leden van de fracties van het CDA, de VVD, de LPF, de ChristenUnie en de SGP hebben enkele vragen met betrekking tot de EU-aspecten van de octrooibox en de rentebox. De leden van de CDA-fractie spreken er hun waardering voor uit dat in de voorstellen is gezocht naar een optimale verhouding tussen wenselijkheid voor vestigingsklimaat doeleinden en aanvaardbaarheid naar EU maatstaven. In dat verband verwijzen zij naar de criteria van de Gedragscode betreffende schadelijke belastingconcurrentie en vragen zij naar de inzet van de Nederlandse regering in de Europese discussie betreffende schadelijke belastingconcurrentie.

De criteria van de Gedragscode groep om te komen tot het oordeel schadelijke belastingconcurrentie zijn minder concreet dan die ten aanzien van staatssteun. Reden hiervoor is dat het een politiek proces betreft dat functioneert op basis van «peer pressure». De gedragscode is, zoals blijkt uit de preambule, een politiek instrument en niet juridisch bindend. Uit het feit dat, ondanks een veroordeling van het voormalige CFA regime door de Gedragscodegroep, toch is gekozen voor een rentebox, mogen de leden van de CDA-fractie inderdaad afleiden dat de inzet van de Nederlandse regering in de Gedragscodegroep er op is gericht om mobiele productiefactoren voor Nederland en de EU te behouden.

De vraag of er sprake is van een steunmaatregel in de zin van het EG-Verdrag is in zoverre van een andere orde, dat het in het staatssteunregime wel om juridisch bindende regels gaat. Regels die worden gehandhaafd door de Europese Commissie en waar in principe een beroep op het Europees Hof voor mogelijk is. De leden van de VVD-fractie vragen welke signalen de regering in dit verband tot nog toe van de Europese Commissie heeft gekregen. De leden van de LPF-fractie vragen naar de Europese afstemming, met name met betrekking tot de hoogte van de boxtarieven. De leden van de fractie van de ChristenUnie zetten vanuit EU perspectief vraagtekens bij de hoogte van het tarief van 5% en vragen of een mogelijk noodzakelijke verhoging tot 10% nog wel een verbetering is ten opzichte van de huidige situatie. De leden van de SGP-fractie vragen waarom er nog geen duidelijkheid is over de Europese houdbaarheid van zowel de octrooi- als de rentebox en wanneer die duidelijkheid wordt verwacht. Een maatregel van een lidstaat wordt als steunmaatregel in de zin van artikel 87, lid 1, EG aangemerkt, als hij aan de volgende criteria voldoet: er is sprake van een voordeel, het voordeel wordt met staatsmiddelen bekostigd, het voordeel komt selectief ten goede aan bepaalde ondernemingen/producties en de maatregel (dreigt) de concurrentie te vervalsen en de handel tussen de lidstaten nadelig beïnvloeden. Pas als een maatregel aan alle genoemde criteria voldoet wordt hij aangemerkt als steunmaatregel in de zin van het EG-Verdrag. Het verschil tussen een tarief van 5 of 10 percent is op zichzelf niet bepalend voor de vraag of er al dan niet sprake is van een steunmaatregel in de zin van artikel 87, lid 1, EG. Een mogelijk verplichte verhoging van het tarief tot 10% is dan ook niet aan de orde. De Nederlandse regering hanteert als uitgangspunt dat de rente- en de octrooibox niet kunnen worden aangemerkt als steunmaatregel in de zin van het EG-Verdrag. Het betreft namelijk generieke maatregelen, zodat in ieder geval aan de voorwaarde van selectiviteit niet wordt voldaan¹. De Nederlandse regering is net als de leden van de SGP-fractie echter van

¹ Zie voor een vergelijkbare conclusie ook prof. Mr. Dr. R.H.C. Luja, «boxen, belegging-sinstellingen en staatssteun», Weekblad voor Fiscaal recht, 6679, 20 juli 2006, p. 819–822.

mening dat (Europese) rechtszekerheid voor beide voorgenomen maatregelen van groot belang is. Daarom zijn de octrooi- en de groepsrentebox conform de staatssteunbepalingen van het EG-Verdrag bij de Europese Commissie aangemeld. De Nederlandse regering heeft voor beide maatregelen van de Europese Commissie een beschikking «geen steun» gevraagd. Het is nog te vroeg om in te schatten of de Commissie de mening van de Nederlandse regering deelt. Uitsluitend van de Europese Commissie wordt niet op korte termijn verwacht.

De leden van de LPF-fractie vragen – vanuit economisch perspectief – naar de gedachte achter de verlaagde tarieven voor de octrooi- en de groepsrentebox, nu Nederland een kapitaaloverschot heeft en het financieren of verstrekken van licenties weinig werkgelegenheid creëert. De voorstellen voor de octrooi- en de rentebox staan los van de vraag of er sprake is van voldoende aanbod van kapitaal. Met de introductie van deze boxen wordt hoogwaardige werkgelegenheid behouden en wordt de innovatiekracht van de Nederlandse economie versterkt. Zoals eerder in deze nota is uiteengezet, is de octrooi- en de rentebox niet alleen van belang voor de exploitatiefase van R&D, maar ook voor de ontwikkelingsfase. De groepsrentebox maakt Nederland aantrekkelijker voor de financieringsfunctie van ondernemingen. Dit heeft ook positieve uitstralingseffecten naar andere hoofdkantoorfuncties en naar de externe zakelijke dienstverlening.

5. Deelnemingen

De leden van de PvdA-fractie merken op dat de deelnemingsvrijstelling een van de fundamenten van het Nederlandse vestigingsklimaat is voor internationaal werkzame ondernemingen. Deze leden geven aan niet goed te kunnen overzien in hoeverre de voorgestelde maatregelen een substantiële bijdrage zullen leveren aan het verbeteren van het vestigingsklimaat. Deze leden verzoeken de regering daarom ten aanzien van de deelnemingsvrijstelling in te gaan op de vragen die worden gesteld en aanbevelingen die worden gedaan door de Orde, VNO-NCW en Vakstudienieuws. De meeste vragen en aanbevelingen van VNO-NCW, de Orde en de redactie van Vakstudienieuws op het punt van de deelnemingsvrijstelling zijn ook in het verslag naar voren gebracht. Elders in deze nota wordt daaraan uitgebreid aandacht besteed. De vragen en aanbevelingen van VNO-NCW en de Orde op het punt van de deelnemingsvrijstelling die niet in het verslag naar voren zijn gebracht, worden – mede op verzoek van de leden van de fracties van het CDA, de VVD en de LPF – aan het einde van deze nota behandeld. Daar wordt ook aandacht besteed aan de punten die de redactie van Vakstudienieuws aandraagt.

5.1. 5%-grens

Nu het 5%-criterium het karakter krijgt van een harde grens, vragen de leden van de VVD-fractie in hoeverre dit problemen kan opleveren met het structureren van bedrijfsopvolgingen in het MKB. Ook de leden van de ChristenUnie-fractie en de SP-fractie vragen hiernaar. Voorts suggereren de leden van de VVD-fractie om met het oog op deze overnameproblematiek analoog aan het aanmerkelijkbelangregime een soort aandelenbenadering in te voeren in de deelnemingsvrijstelling. Bedrijfsovernames in het MKB worden onder het huidige deelnemingsvrijstellingsregime regelmatig zodanig vormgegeven dat de overgedragen onderneming wordt ondergebracht in een werkmaatschappij. De overdrager (bijvoorbeeld vader) houdt dan via een houdstermaatschappij een cumulatief preferent aandelenbelang in de werkmaatschappij. De nominale waarde van dit aandelenbelang representeert de werkelijke waarde van de overgedragen onderneming en staat dus in zekere zin voor de schuldig gebleven koopsom. Het dividend dat op de cumulatief preferente

aandelen wordt uitgekeerd, valt bij de houdster van de overdrager onder de deelnemingsvrijstelling. Dit dividend is in zekere zin de rente over de schuldig gebleven koopsom.

De overnemer (bijvoorbeeld zoon) houdt via zijn houdstermaatschappij een relatief klein regulier aandelenbelang (vaak niet meer dan het minimum vereiste kapitaal van € 18 000) in de werkmaatschappij. Ook als dit belang geen 5% van het nominaal gestorte kapitaal van de werkmaatschappij vertegenwoordigt, geldt hiervoor volgens jurisprudentie onder het huidige regime toch de deelnemingsvrijstelling omdat sprake is van een gelijkgestelde deelneming. Na verloop van tijd koopt de werkmaatschappij veelal de cumulatief preferente aandelen van de overdrager in, waardoor de overnemer de enige eigenaar van de onderneming wordt. Onder het voorgestelde regime wordt de deelnemingsvrijstelling alleen toegepast op aandelenbelangen die 5% of meer van het nominaal gestorte kapitaal vertegenwoordigen. Ook bij overdrachten zoals hiervoor beschreven is dit mogelijk. Bij dergelijke bedrijfsoverdrachten is het dan zaak dat het aandelenbelang van de overnemer in de werkmaatschappij ten minste 5% van het nominaal gestorte kapitaal representeert. De overdrager kan dit bereiken door de onderneming niet over te dragen tegen een cumulatief preferent aandelenbelang waarvan de nominale waarde de werkelijke waarde van de onderneming vertegenwoordigt, maar tegen een cumulatief preferent aandelenbelang met een relatief lage nominale waarde en een hoog agio. Het cumulatief preferente dividend wordt dan berekend over de nominale waarde van de aandelen vermeerderd met het agio. Er wordt bezien of de desbetreffende standaardvoorwaarden op dit punt bijstelling behoeven.

Er is derhalve geen aanleiding om met het oog op overnameproblematiek een soortaandelenbenadering in te voeren in de deelnemingsvrijstelling. Overigens kan worden opgemerkt dat een soortaandelenbenadering niet strookt met het uitgangspunt van de deelnemingsvrijstelling. Het uitgangspunt is dat de deelnemingsvrijstelling beoogt te voorkomen dat dezelfde ondernemingswinst meerdere malen binnen één concern wordt belast. De achtergrond van de soortaandelenbenadering in het aanmerkelijkbelangregime is gelegen in het feit dat belastingplichtigen via soortaandelenconstructies het aanmerkelijkbelangregime probeerden te ontwijken. De soortaandelenbenadering in het aanmerkelijkbelangregime houdt in dat een belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft indien hij aandeelhouder is voor ten minste 5% van het geplaatste kapitaal van een soort aandelen. Het invoeren van een soortaandelenbenadering in de deelnemingsvrijstelling zou inhouden dat sprake is van een deelneming als een moedermaatschappij ten minste 5% van het nominaal gestort kapitaal van een soort aandelen houdt. In tegenstelling tot het aanmerkelijkbelangregime houdt de deelnemingsvrijstelling een tegemoetkoming in. Invoering van een soortaandelenbenadering in de deelnemingsvrijstelling zou dan ook het onwenselijke gevolg kunnen hebben dat zeer eenvoudig de deelnemingsvrijstelling kan worden verkregen, terwijl feitelijk geen sprake is van een deelnemingsverhouding.

Voorts vragen de leden van de VVD-fractie hoe de regering denkt over toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij een deelneming van ten minste 5% of vanaf absoluut bedrag (€ 1 mln). Dit tegen de achtergrond dat het de bereidheid stimuleert om vanuit Nederland in venture fondsen te investeren, waardoor innoverende ondernemingen kunnen worden gestimuleerd.

Zoals hiervoor is aangegeven wordt met de deelnemingsvrijstelling beoogd te voorkomen dat dezelfde ondernemingswinst meerdere malen binnen één concern wordt belast. Een criterium in de vorm van een vast bedrag zegt niets over het relatieve aandelenbelang in een dochtermaatschappij en daarmee over de vraag of de dochtermaatschappij onderdeel uitmaakt van het concern of veeleer als belegging wordt gehouden. Overigens kan

worden opgemerkt dat uiteraard ook een venture fonds in beginsel gebruik kan maken van de deelnemingsvrijstelling als het gehouden aandelenbelang ten minste 5% is.

Verder moet worden bedacht dat vooral grote ondernemingen, met name banken en verzekeraars, vanwege hun grote financiële armslag, relatief eenvoudig aan een dergelijk absoluut criterium van € 1 mln kunnen voldoen. Kleinere ondernemingen, het MKB, zullen hierbij geen baat hebben.

Tot slot moet worden opgemerkt dat invoering van een absoluut criterium van € 1 mln een budgettaire derving van ca. € 550 mln zou hebben.

5.2. Bezittingentoets

De leden van de VVD-fractie vragen of het mogelijk is het onderscheid tussen actieve en passieve deelnemingen op een meer heldere wijze in de wet op te nemen. Voorts vragen deze leden of de mening wordt gedeeld dat de activiteitentoets van artikel 13, elfde lid, niet alleen van toepassing zou moeten zijn op financieringsactiviteiten, maar op alle laagbelaste beleggingsdochters en dat deze toets daarom in een nieuw lid moet worden ondergebracht.

De doelstelling van de bezittingentoets is vast te stellen of een dochtermaatschappij al dan niet een beleggingsdochter is. De bezittingentoets houdt in dat moet worden gezien of de bezittingen van de dochtermaatschappij (onmiddellijk of middellijk) grotendeels (dus voor meer dan 50%) bestaan uit vrije beleggingen. Onder andere rentedragende banktegoeden, verstrekte leningen, obligaties, onroerende zaken en aandelen kunnen beleggingen zijn. Of sprake is van een vrije belegging hangt af van de plaats die het vermogensbestanddeel inneemt in het vermogen van de dochtermaatschappij. Het betreft het trekken van een grens in het grijze gebied tussen ondernemen en beleggen. Evenals op andere plekken in de belastingwetgeving zal aan de hand van de feitelijke situatie moeten worden beoordeeld of het desbetreffende vermogensbestanddeel moet worden aangemerkt als een vrije belegging. Zo is het fabriekspand van een fietsenfabriek voor deze onderneming geen vrije belegging. Hetzelfde geldt voor een door een financiële instelling onder hypothecaire zekerheid verstrekte geldlening aan een particulier. In beide gevallen heeft het activum namelijk een rol in de normale ondernemingsuitoefening van de desbetreffende onderneming. Ingeval overtollige liquiditeiten bijvoorbeeld op een rentedragende bankrekening zijn gezet, is wel sprake van een vrije belegging. In een dergelijk geval worden de liquiditeiten namelijk niet (direct) aangewend in de onderneming, maar renderen zij als belegging. Voor het bepalen of een vermogensbestanddeel een vrije belegging is voor toepassing van de bezittingentoets, worden de activiteiten van de desbetreffende dochtermaatschappij dus altijd in de beschouwing betrokken.

Uiteraard wordt ernaar gestreefd het onderscheid tussen actieve en passieve deelnemingen zo duidelijk mogelijk in de wet tot uitdrukking te laten komen. De wettekst van de bezittingentoets zal in de binnenkort in te dienen nota van wijziging dan ook worden aangevuld om duidelijker tot uiting te laten komen dat alleen vrije beleggingen die door de dochter niet worden aangehouden in het kader van haar onderneming meetellen voor de bezittingeneis.

Wat betreft de activiteitentoets van het elfde lid kan worden opgemerkt dat dit lid een specifieke uitbreiding betreft van de hiervoor beschreven hoofdregel met betrekking tot beleggingen. Het elfde lid bepaalt dat bezittingen die worden aangewend voor groepsfinancieringsactiviteiten voor de toepassing van de bezittingeneis in beginsel altijd als vrije beleggingen worden aangemerkt. Dat geldt echter niet als de groepsfinancieringsactiviteiten als actief kunnen worden beschouwd. Bij de beoordeling of sprake is van actief financieren wordt de lijn van het huidige artikel 2a van

de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 voortgezet. Omdat de criteria van artikel 2a zijn toegespitst op onderscheid tussen actief en passief financieren lenen ze zich niet voor een algemene activiteitentoets. Bovendien is een dergelijke activiteitentoets – zeker na de hiervoor aangekondigde verduidelijking van de wettekst – niet nodig, omdat bij de beoordeling of niet-financieringsgerelateerde bezittingen beleggingen zijn, de activiteiten van de dochter altijd in de beschouwing worden betrokken.

De leden van de CDA-fractie vragen om een bevestiging dat de bezittingen van banken en verzekeringsmaatschappijen die worden gebruikt in het kader van het bank- en verzekeringsbedrijf geen beleggingen zijn in de zin van de voorgestelde artikelen 13, tiende lid, en 13a.

Een bank of verzekeringsmaatschappij zal doorgaans veel beleggingen op de actiefzijde van de balans hebben staan. Zoals hiervoor is aangegeven moet voor toepassing van de onderhavige bezittingentoets worden bezien welke plaats deze beleggingen innemen in de onderneming van de desbetreffende dochtermaatschappij. Als deze dochtermaatschappij feitelijk een verzekeringsonderneming drijft, hetgeen bijvoorbeeld tot uitdrukking kan komen door werknemers die verzekeringswerk verrichten, verzekeringsverplichtingen op de passiefzijde van de balans en het feit dat toezichtswetgeving van toepassing is, tellen de beleggingen op de actiefzijde van de balans alleen mee voor de bezittingentoets en worden ze via de in te dienen nota van wijziging aangemerkt als vrije beleggingen voor zover deze niet dienen ter dekking van de verzekeringsverplichtingen.

De leden van de VVD-fractie vragen op welk tijdstip moet worden beoordeeld of de bezittingen van een dochter voor meer dan 50% uit vrije beleggingen bestaan en of hierdoor een jojo-effect kan ontstaan, waardoor regelmatig moet worden gecompartmenteerd.

De bezittingentoets is niet aan een bepaald tijdstip gekoppeld en moet dus in beginsel continu plaatsvinden. Dat betekent dat een dochtermaatschappij een beleggingsdochter wordt met ingang van het tijdstip dat zij grotendeels belegt. Voorts betekent het dat deze dochter beleggingsdochter af is met ingang van het tijdstip dat zij voor 50% of minder belegt. Het is denkbaar dat als gevolg van het veranderen van het karakter van de dochtermaatschappij in een beleggingsdochter of omgekeerd sprake zal zijn van een sfeerovergang. Dit is overigens alleen het geval als de beleggingsdochter niet voldoet aan de onderworpenheidseis en hierdoor laagbelast is. In die gevallen moet er worden gecompartmenteerd. Naar verwachting zal dit weinig voorkomen. Voor zover bekend zijn er namelijk relatief weinig beleggingsdochters en nog minder dochtermaatschappijen waarvan de bezittingen voor ongeveer 50% uit vrije beleggingen bestaan waardoor ze op het punt van de bezittingeneis in een jojo-situatie terecht kunnen komen.

De leden van de VVD-fractie vragen welke waarde maatgevend is om te bepalen of de bezittingen van een dochter voor meer dan 50% uit vrije beleggingen bestaan: de marktwaarde of de boekwaarde.

Bij de bezittingentoets moet worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen op de actiefzijde van de balans.

De leden van de LPF-fractie vragen wanneer sprake is van een «belegging» onder de nieuwe deelnemingsvrijstelling. Deze leden vragen of hiervoor de bestaande jurisprudentie van de Hoge Raad onder de oude deelnemingsvrijstelling geldt of dat er een nieuw criterium wordt gehanteerd.

Er is een veelheid aan jurisprudentie over het begrip «belegging» in relatie tot toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Hierdoor is het niet

mogelijk om exact aan te geven in hoeverre de bestaande jurisprudentie van de Hoge Raad ook onder het voorgestelde regime relevant blijft. Wel is een belangrijk verschil tussen de «niet als beleggingseis» onder het huidige regime en de bezittingentoets onder het voorgestelde regime dat het oogmerk van de moedermaatschappij niet langer van belang zal zijn, omdat alleen op het niveau van de dochtermaatschappij wordt beoordeeld of sprake is van beleggen. Daarbij is – zoals hiervoor ook is aangegeven – van belang welke plaats een vermogensbestanddeel inneemt in de onderneming van de desbetreffende dochtermaatschappij.

5.3. Onderworpenheidseis

De leden van de fracties van de VVD en de LPF vragen hoe de onderworpenheidseis moet worden toegepast, met name in hoeverre de buitenlandse heffingsgrondslag overeen moet stemmen met de Nederlandse. In dit verband vragen de leden van de VVD-fractie wat de invloed is van de renteaftrekbeperkingen, de voorgestelde waarderingsregel voor onderhanden werk of een buitenlands afschrijvingsregime dat afwijkt van het Nederlandse, bijvoorbeeld door de voorgestelde maatregelen op het punt van de beperking van de afschrijvingsmogelijkheden op onroerende zaken en de invoering van een minimum afschrijvingstermijn van 5 jaar voor bedrijfsmiddelen. De leden van de CDA-fractie geven aan dat er – ondanks de voorbeelden in de toelichting – toch situaties denkbaar zijn dat belastingplichtige en inspecteur van mening kunnen verschillen over de mate van onderworpenheid van een buitenlandse beleggingsdochter. Deze leden vragen of de belastingplichtige in dergelijke gevallen de belastinggrondslag moet omrekenen naar de Nederlandse belastinggrondslag. Dit zouden zij bezwaarlijk vinden uit het oogpunt van administratieve lasten. Volgens deze leden zou een praktische oplossing zijn om voor de onderworpenheidstoets in plaats van bij de effectieve druk aan te knopen bij een statutair tarief van 10%, waarbij een uitzondering kan worden gemaakt voor preferentiële regimes.

De doelstelling van de voorgestelde materiële onderworpenheidseis is om toepassing van het verrekeningsstelsel voor beleggingsdeelnemingen te beperken tot laagbelaste beleggingsdeelnemingen. Omdat via de onderworpenheidseis wordt bepaald of een beleggingsdochter vanuit Nederlandse optiek aan een voldoende belastingheffing is onderworpen, is ervoor gekozen de werkelijke winstbelastingdruk bij de beleggingsdochter te vergelijken met de winstbelastingdruk volgend uit de winstbepaling volgens het Nederlandse fiscale recht. Aansluiten bij de heffingsgrondslag en/of tarief op het niveau van de beleggingsdochter ligt niet voor de hand, omdat vooral in buitenlandse situaties de winstbelasting door afwijkende grondslagen of tarieven heel anders kan uitpakken dan de Nederlandse, waardoor weliswaar formeel wordt voldaan aan de onderworpenheidseis maar feitelijk geen of weinig belasting kan worden geheven.

Ook aan een onderworpenheidseis zoals die door de leden van de CDA-fractie wordt voorgesteld kleven deze bezwaren, omdat een buitenlands statutair tarief van 10% of hoger niet zonder meer betekent dat sprake is van een uit Nederlandse optiek voldoende belastingheffing¹. Voorts is het zeer lastig om uitputtend aan te geven welke (buitenlandse) preferentiële regimes tot onvoldoende onderworpenheid leiden. Tot slot is het vanwege een mogelijk stigmatiserende werking bezwaarlijk buitenlandse preferentiële regimes die tot onvoldoende onderworpenheid leiden, (wettelijk) te benoemen.

Van het principe dat de effectieve belastingdruk van de beleggingsdochter (voor verliesverrekening) wordt afgezet tegen een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastinggrondslag (voor verliesverrekening) wordt alleen afgeweken voor de octrooibox en de groepsrentebox. Beide boxen blijven buiten beschouwing omdat het daarbij gaat om tariefmaatregelen

¹ Een cijfervoorbeeld aan de hand van de Belgische notionele interestaftrek dat enkele pagina's hierna wordt gegeven, illustreert dit punt nog eens.

die om praktische redenen zijn gegoten in de vorm van een grondslagverlaging. De wettekst zal in de binnenkort in te dienen nota van wijziging op dit punt worden aangevuld.

De renteaftrekbeperkingen, de voorgestelde regels ter beperking van de afschrijving op onroerende zaken, de voorgestelde regeling voor de waardering van onderhanden werk en de minimum afschrijvingstermijn van 5 jaar voor bedrijfsmiddelen zijn in beginsel dus gewoon van toepassing bij het bepalen van de winst naar Nederlandse maatstaven. Wel wordt nog bezien of het wenselijk en mogelijk is de onderworpenheidseis in beperkte mate bij te stellen teneinde het effect te mitigeren dat buitenlandse vastgoeddochters relatief snel als laagbelaste beleggingsdeelneming zouden kunnen worden aangemerkt, terwijl onder het huidige regime voor belangen van 20% of meer in dergelijke vennootschappen in EU-situaties wel de deelnemingsvrijstelling geldt.

Overigens kan nog worden opgemerkt dat de voorgestelde regeling voor de waardering van onderhanden werk en de minimum afschrijvingstermijn van 5 jaar voor bedrijfsmiddelen niet of slechts van zeer weinig belang zijn voor de toepassing van de onderworpenheidseis omdat de onderworpenheidseis alleen aan de orde is voor beleggingsdochters. Beleggingsdochters hebben normaliter geen te waarderen onderhanden werk of af te schrijven bedrijfsmiddelen.

Wat het punt van de administratieve lasten betreft, kan worden opgemerkt dat er voor zover bekend relatief weinig beleggingsdochters zijn. Daardoor is het de verwachting dat het aantal gevallen waarin belastingplichtige en inspecteur van mening verschillen over de mate van onderworpenheid van een beleggingsdochter zeer beperkt zal zijn.

De leden van de CDA-fractie vragen in hoeverre een buitenlandse regeling van groep relief of een tax sparing credit ertoe kan leiden dat niet wordt voldaan aan de onderworpenheidseis. De leden van de VVD-fractie vragen naar de gevolgen voor de toepassing van de onderworpenheidseis als buitenlandse mogelijkheden voor verliescompensatie ruimer zijn dan de Nederlandse. Voorts vragen deze leden naar de verhouding tussen de onderworpenheidseis en een (buitenlands) fiscale eenheidsregime of vergelijkbare consolidatieregimes.

De onderworpenheidseis houdt in dat wordt bezien of de effectieve druk bij een beleggingsdochter minder is dan 10% over de naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst. De belastbare winst is het winstbegrip voor eventuele verliesverrekening en eventuele voorkoming van dubbele belastingheffing. Indien bij de beleggingsdochter sprake is van verliesverrekening of toepassing van een regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing, kan het zo zijn dat hierdoor het uiteindelijke resultaat van de heffing bij de beleggingsdochter minder is dan 10% over de naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst. Het is evenwel niet de bedoeling dat een beleggingsdochter wordt aangemerkt als laagbelaste beleggingsdochter indien zij als gevolg van eventuele verliescompensatie in enig jaar weinig of geen belasting is verschuldigd terwijl de effectieve winstbelastingdruk 10% of hoger zou zijn als de verliescompensatie buiten beschouwing zou zijn gelaten. Hetzelfde geldt met betrekking tot verliesverrekening op grond van een groep relief regeling. Het is ook niet de bedoeling dat een beleggingsdochter als laagbelast wordt aangemerkt als gevolg van het in aanmerking nemen van een tax sparing credit voor buitenlandse bronbelasting, terwijl de effectieve winstbelastingdruk 10% of hoger zou zijn als de tax sparing credit voor buitenlandse bronbelasting buiten beschouwing zou zijn gelaten.

Wat betreft de relatie tussen de onderworpenheidseis en consolidatieregimes kan worden opgemerkt dat de onderworpenheid – zoals internationaal gebruikelijk is – wordt getoetst op het niveau van de beleggingsdochter. Indien de beleggingsdochter echter de moedermaatschappij is van een fiscale eenheid of een vergelijkbaar (fiscaal) consolidatieregime

moet worden gezien wat de effectieve winstbelastingdruk is van die fiscale eenheid. In dergelijke situaties wordt de effectieve druk op de fiscale winst van de beleggingsdochter namelijk mede bepaald door de resultaten van eventuele gevoegde maatschappijen. Overigens lijkt het niet praktisch om in dergelijke situaties voor toepassing van de onderworpenheidseis te abstraheren van de fiscale eenheid.

De leden van de CDA-fractie vragen of de onderworpenheidseis tot gevolg heeft dat een Nederlandse passieve financieringsmaatschappij die gebruik maakt van de rentebox wordt aangemerkt als laagbelaste beleggingsdeelneming, waardoor de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is. Deze leden en de leden van de VVD-fractie vragen voorts – tegen de achtergrond van de Europese houdbaarheid – hoe voor buitenlandse passieve financieringsmaatschappijen wordt bepaald of wordt voldaan aan de onderworpenheidseis.

Voor binnenlandse en voor buitenlandse passieve financieringsmaatschappijen wordt de onderworpenheidseis op dezelfde wijze toegepast. Dat betekent dat de deelnemingsvrijstelling ter zake van passieve financieringsmaatschappijen slechts van toepassing is als de effectieve belastingdruk op het niveau van die financieringsmaatschappij 10% of meer is. De heffing op het niveau van de passieve financieringsmaatschappij wordt daarbij afgezet tegen een naar Nederlandse maatstaven bepaalde winst (zonder toepassing van de rentebox). Nu er op dit punt geen onderscheid wordt gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse passieve financieringsmaatschappijen, is er naar verwachting geen spanning met het EG-recht.

De leden van de VVD-fractie vragen of de onderworpenheidseis ieder jaar moet worden toegepast en of er hierdoor een jojo-effect kan ontstaan, waardoor regelmatig moet worden gecompartmenteerd.

Toepassen van de onderworpenheidseis is alleen aan de orde als sprake is van een beleggingsdeelneming. Dat betekent dat de dochtervennootschap voor meer dan 50% moet beleggen. Zoals hiervoor is aangegeven, zijn er voor zover bekend relatief weinig beleggingsdochters. Voor deze groep moet vervolgens worden bepaald of sprake is van een laagbelaste beleggingsdochter of niet. Dit is afhankelijk van het fiscale regime waaraan die dochter is onderworpen. Als dit regime wijzigt, kan de mate van onderworpenheid van de beleggingsdochter wijzigen en kan de status van de beleggingsdochter veranderen van laagbelast naar niet laagbelast of omgekeerd. Aangezien fiscale regimes slechts af en toe fors wijzigen, zal er naar verwachting geen sprake zijn van een «jojo-effect» als gevolg van het toepassen van de onderworpenheidseis en zal er dus ook niet regelmatig hoeven te worden gecompartmenteerd.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe de onderworpenheidseis moet worden toegepast indien het boekjaar van de beleggingsdochter niet samenvalt met het boekjaar van de belastingplichtige.

Het boekjaar van de belastingplichtige is niet relevant voor de mate van onderworpenheid van de beleggingsdochter.

De leden van de VVD-fractie vragen aan de hand van een getalsvoorbeeld hoe de onderworpenheidseis uitwerkt ten aanzien van een in België gevestigde vennootschap die recht heeft de vermogensaftrek.

Hierna zijn twee cijfervoorbeelden opgenomen waarin de onderworpenheidseis wordt toegepast op een passieve Belgische financieringsmaatschappij die recht heeft op vermogensaftrek.

Voorbeeld 1

Een passieve Belgische financieringsmaatschappij heeft 1000 eigen vermogen en leent dit uit aan groepsvennootschappen tegen een rente van 5%.

Renteopbrengst: $1000 * 5\% = 50$
Vermogensaftrek: $1000 * 3,7\% = 37$
Belaste winst: $50 - 37 = 13$
Te betalen Belgische belasting: $13 * 34\% = 4,4$
Belastbare winst volgens Nederlandse grondslagen: 50
Effectieve belastingdruk volgens Nederlandse grondslagen: $4,4 / 50 * 100\% = 8,8\%$
Nu de effectieve druk lager is dan 10%, is sprake van een laagbelaste beleggingsdeelneming.

Voorbeeld 2

Een passieve Belgische financieringsmaatschappij heeft 500 eigen vermogen en 500 vreemd vermogen waarover 4% rente moet worden betaald en leent dit uit aan groepsvennootschappen tegen een rente van 5%.

Renteopbrengst: $1000 * 5\% = 50$
Vermogensaftrek: $500 * 3,7\% = 18,5$
Renteaftrek: $500 * 4\% = 20$
Belaste winst: $50 - 18,5 - 20 = 11,5$
Te betalen Belgische belasting: $11,5 * 34\% = 3,91$
Belastbare winst volgens Nederlandse grondslagen: $50 - 20 = 30$
Effectieve belastingdruk volgens Nederlandse grondslagen: $3,91 / 30 * 100\% = 13\%$
Nu de effectieve druk 10% of hoger is, is geen sprake van een laagbelaste beleggingsdeelneming.

Zoals uit deze cijfervoorbeelden blijkt, hangt het van de omstandigheden af, of de Belgische vermogensaftrek leidt tot de kwalificatie laagbelast.

De leden van de VVD-fractie vragen wat de gevolgen van de invoering van de onderworpenheidseis zijn voor de regeling van artikel 4.14, achtste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001.

Abusievelijk wordt in het onderhavige wetsvoorstel de regeling van artikel 4.14, achtste lid, onderdeel c, niet aangepast aan de nieuwe invulling van het begrip «naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing». In de binnenkort in te dienen nota van wijziging zal het wetsvoorstel op dit punt worden aangevuld.

De leden van de LPF-fractie vragen wat wordt verstaan onder een «tax holiday», «een cost plus benadering waarbij een (zeer) beperkte grondslag wordt gehanteerd», «de mogelijkheid tot het vormen van specifieke fiscale voorzieningen/reserves waardoor de grondslag aanzienlijk wordt beperkt», «aanzienlijke grondslagverminderingen vanwege fictieve kosten of vrijstellingen», «aanzienlijke mogelijkheden tot het uitstellen van winstneming» en «een vanuit Nederlandse optiek te ruime deelnemingsvrijstelling».

Een tax holiday houdt in, dat uit de belastingwet van het desbetreffende land volgt of met de desbetreffende belastingautoriteiten wordt afgesproken dat gedurende een bepaalde periode geen belasting hoeft te worden betaald, ook als er wel winst wordt gemaakt.

Bij een cost plus benadering wordt de winst bepaald via een opslag over de door de onderneming gemaakte kosten. Als hierbij niet alle kosten in aanmerking worden genomen, kan dit leiden tot een vanuit Nederlandse optiek te lage belastinggrondslag.

Met «de mogelijkheid tot het vormen van specifieke fiscale voorzieningen/reserves waardoor de grondslag aanzienlijk wordt beperkt», wordt bedoeld op het vormen van voorzieningen/reserves die volgens de Nederlandse fiscale winstbepaling niet mogelijk zijn of niet in die ruime mate mogelijk zijn.

Met «aanzienlijke grondslagverminderingen vanwege fictieve kosten of vrijstellingen» wordt bedoeld op (wettelijke) fictieve kosten of vrijstellingen die volgens de Nederlandse fiscale winstbepaling niet mogelijk zijn of niet in die ruime mate mogelijk zijn.

Met «aanzienlijke mogelijkheden tot het uitstellen van winstneming», wordt bijvoorbeeld bedoeld op winstbelastingen die niet worden geëffectueerd of slechts worden geheven over een winstuitdeling. Hierdoor kunnen beleggingswinsten jarenlang belastingvrij worden herbelegd of opgepot. Relatief geringe verschillen die zich beperken tot de jaarwinstbepaling (zoals afschrijvingen en waarderingen) en die niet tot een (fors) uitstel leiden hoeven niet tot de conclusie te leiden dat geen sprake is van een aanvaardbare grondslagbepaling.

Met «een vanuit Nederlandse optiek te ruime deelnemingsvrijstelling» wordt bedoeld op deelnemingsvrijstellingsregimes op grond waarvan voordelen worden vrijgesteld die niet vrijgesteld zouden zijn als de voordelen uit hoofde van de deelneming in de Nederlandse winstbepaling zouden worden betrokken.

De leden van de LPF-fractie vragen voorts wat in de toelichting op het voorgestelde artikel 13aa wordt verstaan onder «situaties waarin de laagbelaste beleggingsdochter daadwerkelijk een belastingheffing naar de winst moet betalen» en of deze zinsnede een bepaalde termijn impliceert waarbinnen deze dochter bijvoorbeeld deze belastingheffing verschuldigd moet zijn. Daarnaast vragen deze leden wat in de toelichting op het voorgestelde artikel 13aa wordt verstaan onder «andere uit Nederlandse optiek wezensvreemde grondslagverminderingen».

Artikel 13aa regelt de brutering van de deelnemingsvoordelen ter zake waarvan verrekening van onderliggende winstbelasting mogelijk is. Dit betreft voordelen uit hoofde van laagbelaste beleggingsdeelnemingen, met uitzondering van voordelen uit hoofde van laagbelaste beleggingsdeelnemingen die in het geheel geen winstbelasting betalen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als gevolg van een subjectieve vrijstelling of een nultarief, maar ook als gevolg van andere regelingen in een belastingstelsel. Ter zake van dergelijke deelnemingen geldt noch de deelnemingsvrijstelling, noch de deelnemingsverrekening.

De leden van de VVD-fractie vragen wat tot nu toe beleid is geweest bij toepassing van de deelnemingsvrijstelling op baten uit buitenlandse dochters die een tax holiday genieten.

Het huidige beleid met betrekking tot buitenlandse dochters die een zgn. tax holiday genieten is opgenomen in punt 1.2.4.4. van het besluit van 1 februari 2006, nr. CPP2005/2702M: «Indien door een land gedurende een bepaalde periode ter stimulering van de economie een objectieve vrijstelling van winst wordt verleend (tax holiday) kan in beginsel worden aangenomen dat aan de onderworpenheidseis is voldaan (Besluit van 20 februari 1985, nr. 085-94). Er mag geen sprake zijn van een subjectieve vrijstelling».

Onder het huidige regime is een belangrijk onderscheid of bij de buitenlandse dochter sprake is van een objectieve vrijstelling dan wel een subjectieve vrijstelling. In het eerste geval kan de deelnemingsvrijstelling (ook bij een laag tarief) toepassing vinden, in het tweede geval niet. De situatie waarin sprake is van een (tijdelijk) heel laag tarief, wijkt qua heffingsgevolgen niet wezenlijk af van de situatie dat sprake is van een subjectieve vrijstelling. Daarom is in het voorgestelde nieuwe regime voor beleggingsdeelnemingen gekozen voor een effectievere onderworpenheidseis. Voor niet beleggingsdeelnemingen wordt in het geheel geen onderworpenheidseis meer gesteld.

Bij die effectievere onderworpenheidseis dient niet alleen sprake te zijn van een belasting naar de winst, maar ook van een heffing naar een tarief

van ten minste 10%, over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst. Daarvan is bij een tax holiday geen sprake.

5.4. *Compartimentering*

De leden van de CDA-fractie constateren dat in de memorie van toelichting andermaal wordt bevestigd dat het compartimenteringsleerstuk in de deelnemingsvrijstelling ook betrekking heeft op dividenden. Zij stellen dat deze lijn nog niet expliciet is bevestigd door de rechter. Deze leden vragen daarom of in de wet kan worden vastgelegd dat compartimentering ook geldt voor dividenden. De leden van de SGP-fractie vragen waarom wordt verwezen naar de door de Hoge Raad uitgewerkte compartimenteringsleer en of het niet meer voor de hand ligt om deze uitgangspunten in de wet vast te leggen. De leden van de VVD-fractie vragen of de compartimenteringsgedachte algemeen is aanvaard voor zover het om deelnemingsdividenden gaat. Deze leden vragen om vindplaatsen in rechtspraak en literatuur. De leden van de LPF-fractie vragen of een nieuwe vorm van compartimentering wordt geïntroduceerd of dat de in paragraaf 4.4 van het algemeen deel van de toelichting bedoelde compartimentering gelijk is aan de bestaande jurisprudentie van de Hoge Raad.

In paragraaf 4.4 van het algemeen deel van de memorie van toelichting wordt ingegaan op compartimentering bij sfeerovergang. In die paragraaf is aangegeven dat er bij sfeerovergang als gevolg van het onderhavige wetsvoorstel moet worden gecompartmenteerd. Voorts is aangegeven dat wat betreft de techniek van de compartimentering moet worden aangesloten bij de compartimenteringsleer zoals die door de Hoge Raad is ontwikkeld. Ter verduidelijking is vervolgens een aantal voorbeelden opgenomen.

Uit de in aantekening 2.8 bij artikel 13 van het artikelsgewijze commentaar van de Vakstudie opgenomen literatuur over de compartimenteringsleer kan worden afgeleid dat deze leer als rechtvaardig c.q. zeer redelijk wordt beschouwd. De compartimenteringsleer lijkt daarmee ondertussen vrij algemeen aanvaard. Wat betreft het toepassen van de compartimenteringsleer op dividenden, wordt in de literatuur gesignaleerd dat de Hoge Raad zich hierover niet heeft uitgelaten. Zoals sommige schrijvers ook opmerken, zou het wel toepassen van de compartimenteringsleer op vermogenswinsten en het niet toepassen op winstuitkeringen echter tot onevenwichtige resultaten leiden. Voor het al dan niet belasten van een deelnemingsvoordeel zou het dan immers uitmaken of dit voordeel in de vorm van een vermogenswinst dan wel in de vorm van een dividend wordt genoten. Het ligt daarom voor de hand dat dit leerstuk betrekking heeft op zowel vermogenswinsten als dividenden.

In het kader van de voorbereiding van het onderhavige wetsvoorstel is, met het oog op een optimale rechtszekerheid, overwogen om de compartimenteringsleer wettelijk vast te leggen. Zoals ook in de literatuur over de compartimenteringsleer is gesignaleerd, is het echter niet eenvoudig om een genuanceerd en rechtvaardig leerstuk als de compartimenteringsleer te codificeren. Dit vanwege de veelheid aan mogelijke (al dan niet opeenvolgende) compartimenteringssituaties. Het onderhand beproefde alternatief van het scheppen van duidelijkheid via de toelichting heeft als voordeel dat niet elke mogelijke sfeerovergang en de daaraan verbonden gevolgen exact hoeven te worden geregeld, maar dat wel duidelijk is dat moet worden gecompartmenteerd en wat met die compartimentering wordt beoogd.

De leden van de VVD-fractie vragen voorts hoe de compartimenteringsleer uitwerkt indien na sfeerovergang een dividend wordt uitgekeerd. Met name wordt gevraagd hoe wordt bepaald in hoeverre dit dividend aan de belaste of aan de onbelaste periode moet worden toegerekend en of hier

een verplichte methode van toerekening geldt, dan wel dat de belastingplichtige kan kiezen (lifo, fifo of naar evenredigheid).

In beginsel betreft een dividenduitkering de uitdeling van de winst van het vorige boekjaar. Het ligt daarom voor de hand dat wordt uitgegaan van de lifo-gedachte. Als evenwel aannemelijk is dat de dividenduitkering een uitdeling betreft van winsten behaald in een ander jaar, ligt het voor de hand daarbij aan te sluiten.

5.5. Overig

De leden van de CDA-fractie constateren dat in het voorgestelde artikel 13, elfde lid, ook als beleggingen worden aangemerkt bezittingen van de dochtermaatschappij die worden aangewend voor werkzaamheden die grotendeels bestaan uit het direct of indirect financieren van de belastingplichtige zelf. Deze leden vragen deze uitbreiding ten opzichte van de huidige regeling toe te lichten.

Met artikel 13, elfde lid, wordt beoogd om passieve financieringsmaatschappijen als beleggingsdochter aan te kunnen merken. In dit verband ligt het voor de hand dat ook bezittingen die worden aangewend voor het passief financieren van de moedermaatschappij als belegging worden aangemerkt. Zonder deze uitbreiding zou er namelijk verschil worden gemaakt tussen bezittingen die worden aangewend voor het passief financieren van met de moedermaatschappij verbonden lichamen (beleggingen) en bezittingen die worden aangewend voor het passief financieren van de moedermaatschappij zelf (geen belegging).

De leden van de VVD-fractie vragen of de beschikking genoemd in artikel 13, zevende lid, Wet Vpb een beschikking op aanvraag is. Deze vraag moet bevestigend worden beantwoord.

De leden van de VVD-fractie vragen of het voorgestelde artikel 13, derde lid, dwingend voorschrijft dat voor het bepalen of sprake is van een deelneming het aantal stemrechten bepalend is in plaats van het belang in het nominaal gestorte kapitaal.

Volgens de voorgestelde redactie van artikel 13, derde lid, is dit inderdaad het geval. Dit artikellid is echter bedoeld een voortzetting te zijn van het huidige artikel 13g, tweede lid. Aangezien het laatstgenoemde artikellid de ruimte laat dat sprake kan zijn van een deelneming volgens het huidige artikel 13, tweede lid, onderdeel a, zal in de binnenkort in te dienen nota van wijziging de omissie in het oorspronkelijk voorgestelde artikel 13, derde lid, zodanig worden opgelost dat zowel bij een bezit van 5% van het aantal stemrechten als bij een 5%-belang in het nominaal gestorte kapitaal sprake is van een deelneming.

De leden van de VVD-fractie vragen op wie de bewijslast rust om aannemelijk te maken dat sprake is van een laagbelaste beleggingsdeelneming. Voor de bewijslastverdeling gelden de normale regels. Dat betekent dat de bewijslast bij de meest gerede partij ligt. De belastingplichtige zal doorgaans, desgevraagd door de inspecteur, de meest gerede partij zijn om aannemelijk te maken dat een beleggingsdochter onderworpen is. De belastingplichtige heeft doorgaans namelijk de meeste informatie over de mate van onderworpenheid van een dochtermaatschappij. Wel zal de inspecteur veelal een indicatie hebben dat sprake is van een laagbelaste beleggingsdochter voordat hij naar de mate van onderworpenheid vraagt. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn als er veel beleggingen op de balans staan en de plaats van vestiging een laagbelastende jurisdictie is.

De leden van de VVD-fractie vragen of de belastingplichtige op verzoek van de inspecteur informatie moet verschaffen over de belastingheffing bij een (buitenlandse) deelneming. Indien dat het geval is, vragen zij hoe

de belastingplichtige die een minderheidsdeelneming heeft deze informatie zou moeten verkrijgen en in hoeverre de inspecteur van een belastingplichtige kan verlangen om informatie bij derden op te vragen waarover de belastingplichtige zelf niet beschikt.

Ingevolge artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is de belastingplichtige gehouden om aan de inspecteur gegevens en inlichtingen te verstrekken die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing te zijnen aanzien. Als de inspecteur om de juiste belasting te kunnen heffen bij de belastingplichtige gegevens nodig heeft over de belastingheffing ter zake van een (buitenlandse) dochter van deze belastingplichtige, is hij bevoegd om deze gegevens op te vragen bij de belastingplichtige. Deze is dan gehouden om die informatie zonodig op te vragen bij zijn dochter. Ook als de belastingplichtige slechts een minderheidsbelang heeft, zal hij – uit hoofde van zijn aandeelhouderschap – in de praktijk vaak over voldoende informatie kunnen beschikken. Voorts kan worden opgemerkt dat de belastingplichtige er ook zelf belang bij heeft om de juiste informatie te hebben, bijvoorbeeld als hij in zijn aangifte voor bepaalde voordelen de deelnemingsvrijstelling claimt. Over het algemeen zal een buitenlandse onderneming er ook belang bij hebben om op dit punt zijn aandeelhouder behulpzaam te zijn.

Wat betreft de behandeling in de deelnemingsvrijstelling van schuldvorderingen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, constateren de leden van de fracties van het CDA en de LPF dat onder huidige recht dit soort schuldvorderingen op een deelneming in een niet in Nederland gevestigd lichaam slechts onder de deelnemingsvrijstelling vallen voor zover de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de betaalde vergoeding niet in aftrek komt van de winst van het niet in Nederland gevestigde lichaam. In het onderhavige wetsvoorstel is deze eis komen te vervallen. De leden van de CDA-fractie vragen of deze eis is komen te vervallen in het licht van het EU-bestendig maken van de vennootschapsbelasting. De leden van de LPF-fractie vragen of de regering bereid is om naar Deens voorbeeld – onder omstandigheden – bij de kwalificatie door een buitenlandse fiscus aan te sluiten om de combinatie van aftrek en geen belastingheffing te voorkomen.

In het onderhavige wetsvoorstel is er uitdrukkelijk voor gekozen om bij de beoordeling of sprake is van het verstrekken van eigen of van vreemd vermogen, de kwalificatie volgens Nederlandse normen als uitgangspunt te nemen. Deze keuze is niet zozeer ingegeven door het EG-recht, maar door de wens om tot een consistente behandeling te komen. Eventuele kwalificatieverschillen worden dan ook niet weggenomen door de buitenlandse kwalificatie te volgen, omdat dan een geldverstrekking die volgens Nederlandse normen een kapitaalverstrekking is (en ook als zodanig wordt behandeld in Nederlandse verhoudingen) als geldlening zou moeten worden behandeld. Er bestaat dan ook geen voornemen het Deense voorbeeld te volgen.

6. Dividendbelasting

De leden van de CDA-fractie hebben met instemming kennisgenomen van de voorgestelde tariefverlaging van de dividendbelasting van 25% naar 15% en nemen aan dat daarmee tevens het probleem van het mogelijkere wijs meerdere malen terugvragen van dividendbelasting vanuit het buitenland is opgelost.

Portfoliaoandeelhouders hebben op basis van de huidige bilaterale belastingverdragen vaak recht op een percentage van 15. De voorgestelde verlaging van het dividendbelastingtarief naar 15% heeft tot gevolg dat die aandeelhouders geen verzoeken om teruggaaf van teveel ingehouden dividendbelasting kunnen indienen. Het probleem van het meerdere malen terugvragen van teveel inhouden dividendbelasting door die groep

aandeelhouders is daarmee opgelost. In gevallen dat aandeelhouders recht hebben op een lager percentage dan 15 blijft toezicht op de juistheid van teruggaveverzoeken noodzakelijk.

De leden van de PvdA-fractie onderschrijven dat verlaging van de dividendbelasting leidt tot lagere administratieve lasten in de sfeer van het internationale bedrijfsleven. Deze leden zijn echter van mening dat voor vele binnenlandse belastingplichtigen het tegendeel waar zal zijn en verzoeken in te gaan op de suggestie van de Orde om de mogelijkheid te creëren om op verzoek bijvoorbeeld het aanmerkelijkbelangtarief van 25% in te mogen houden. Ook de leden van de fracties van de VVD en de SGP vragen of het niet praktischer zou zijn als het tarief in de dividendbelasting aansluit bij de tarieven voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Deze leden van beide fracties noemen in dit kader de situatie waarin de ontvanger van het dividend een aanmerkelijkbelanghouder in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 is. Na de voorgestelde tariefsverlaging van 25% naar 15% betekent dit volgens deze leden dat een aanvullende heffing van 10% in de inkomstenbelasting zal plaatsvinden. Het invoeren van een keuzetarief zou betekenen dat aanmerkelijkbelanghouders vrijwillig een hoger bedrag aan dividendbelasting laten inhouden op dividend dan wettelijk vereist is. Daardoor ontvangen zij in eerste instantie een lager nettodividend dan noodzakelijk is. De vraag rijst of het werkelijk in hun belang is om met dit liquiditeitsnadeel te worden geconfronteerd, louter om een aanvullende heffing in de inkomstenbelasting te voorkomen. Doorgaans zullen deze belastingplichtigen toch al verplicht een aangiftebiljet moeten invullen. Ook het bedrag van de verschuldigde inkomstenbelasting, hetgeen een optelsom is van de verschuldigde bedragen in box 1, 2 en 3, zal waarschijnlijk niet gelijk zijn aan de ingehouden dividendbelasting. Zelfs binnen box 2 hoeft het ingehouden bedrag aan dividendbelasting over een dividenduitkering niet overeen te komen met de binnen die box verschuldigde inkomstenbelasting. In de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt immers een objectieve heffingsmaatstaf gehanteerd, terwijl in box 2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 een subjectieve heffingsmaatstaf (aanmerkelijk-belanginkomen na aftrek-bare kosten) geldt.

De leden van de fractie van de LPF vragen op welke wijze rekening wordt gehouden met de bestaande jurisprudentie waarin – naar mening van deze leden – is geoordeeld dat de dividendbelasting in strijd is met het Europese recht. In reactie hierop wordt gewezen op het feit dat het Europese recht de heffing van dividendbelasting zeker niet te principale verbiedt. De heffing van directe belastingen behoort immers nog steeds tot de competentie van de 25 afzonderlijke lidstaten van de Europese Unie. Het staat de lidstaten dan ook in beginsel vrij een directe belasting te heffen en naar eigen inzicht vorm te geven. De interpretatie die deze leden aan deze jurisprudentie geven wordt dan ook niet onderschreven. Desalniettemin heeft de jurisprudentie er wel toe geleid dat ten aanzien van bepaalde deelonderwerpen in de Wet op de dividendbelasting 1965 vraagtekens kunnen worden geplaatst omtrent de Europeesrechtelijke houdbaarheid.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of dit wetsvoorstel alsnog wordt aangegrepen om de Wet op de dividendbelasting 1965 meer in lijn te brengen met het gemeenschapsrecht. En zo nee, waarom dan niet. De binnenkort in te dienen nota van wijziging zal onder andere aanvullende voorstellen bevatten op het gebied van de dividendbelasting. Daarin wordt in het kader van de verbetering van het investeringsklimaat voorgesteld de werkingssfeer van de inhoudingsvrijstelling van artikel 4a van de Wet op de dividendbelasting 1965 en de teruggaafregeling van artikel 10 van de Wet op de dividendbelasting 1965 uit te breiden. Deze uitbrei-

dingen hebben tevens tot effect dat de bestaande discussie omtrent de verenigbaarheid van de inhoudingsvrijstelling en de teruggaafregeling met het gemeenschapsrecht tot het verleden gaat behoren. Deze voorstellen zijn reeds aangekondigd in de brief aan de Tweede Kamer van 13 juli 2006¹.

De leden van de fractie van de SGP vragen of de regering van mening is dat voor een goede onderhandelingspositie van Nederland bij het afsluiten van verdragen met andere landen, de hoogte van het tarief van de dividendbelasting nu niet langer zodanig relevant is dat dit nog een tarief van 25% rechtvaardigt. Daarbij wijzen zij op de door de Raad van State in zijn advies beschreven aanleiding voor de verhoging van het dividendbelastingtarief van 15% naar 25% rond 1960.

Een verlaging van het tarief van de dividendbelasting zal de verdrags- onderhandelingspositie van Nederland bemoeilijken. De Nederlandse onderhandelingspositie is nu echter wezenlijk anders vergeleken met die ten tijde van de invoering van de Wet op de dividendbelasting 1965. Allereerst is het Nederlandse verdragen-netwerk momenteel veel omvangrijker dan rond 1960. Dit verdragen-netwerk bewerkstelligt dat de belastingheffing over deelnemingsdividenden genoten door Nederlandse ondernemingen met buitenlandse dochterondernemingen door vrijwel alle belangrijke handelspartners van Nederland tot een aanzienlijk lager percentage, veelal tussen de 0% en 10%, wordt verminderd. In die zin heeft de verhoging van het tarief van de dividendbelasting naar 25% zijn vruchten afgeworpen. Ten tweede verplicht de sinds 1 januari 1992 van toepassing zijnde moeder-dochterrichtlijn de EU-lidstaten die in concernverhoudingen binnen de Europese Unie betaalde dividenden volledig van bronbelasting vrij te stellen. Vanaf 1 januari 2009 zijn de EU-lidstaten op grond van deze richtlijn zelfs gehouden zulke dividenden al bij een deelnemingspercentage van 10% of groter van bronbelastingheffing vrij te stellen. Hetzelfde geldt ook in de relatie met Zwitserland op grond van artikel 15 van de tussen de EG en Zwitserland gesloten spaartegoeden-overeenkomst voor zover het een minimumbelang van 25% betreft. De gewijzigde situatie maakt de voorgestelde verlaging van het dividendbelastingtarief mogelijk. Na het voorstel is het tarief namelijk nog steeds hoog genoeg om te voorkomen dat onze verdragspartners bezorgd hoeven te zijn voor Nederland als dividenddoorstroomland.

7. Stroomlijning antisubstansie bepalingen

De leden van de fractie van de VVD vragen zich af of er nog voldoende aanleiding is om de verliesverrekening van houdster- en financieringsmaatschappijen te beperken. Zij menen dat het goed zou zijn voor het fiscale vestigingsklimaat als verliezen van houdster- en financieringsmaatschappijen gecompenseerd zouden kunnen worden met winsten van nieuwe ondernemingsactiviteiten.

De houdsterverliesmaatregel in de Wet Vpb, waar deze leden op doelen, verbiedt de verrekening van verliezen van houdstermaatschappijen met winsten van (productie)activiteiten in andere jaren. Deze maatregel moet voorkomen dat de belastingheffing over productiewerkzaamheden wordt afgeroomd door verliezen uit deelnemingen. Voor een dergelijke maatregel bestaat nog steeds aanleiding. Mede gelet op de geraamde opbrengst van € 200 mln per jaar ligt afschaffing van de houdsterverliesmaatregel daarom niet in de rede.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het terugvallen op de criteria van de Hoge Raad voor de invulling van het begrip hybride leningen betekent dat een principiële keus wordt gemaakt voor een herkwalificatie tot fiscaal eigen vermogen. Voor dat geval vragen zij naar de relevantie van artikel 13, lid 4, onderdeel b, van de Wet Vpb, op grond

¹ Kamerstukken II, 2005–2006, 30 572, nr. 7.

waarvan hybride leningen onder een deelneming worden begrepen, en van de verwijzing naar de bepaling betreffende hybride leningen in artikel 1 van de Wet op de dividendbelasting 1965.

Het terugvallen op de criteria van de Hoge Raad voor de invulling van het begrip hybride leningen impliceert dat de uitsluiting van renteaftrek krachtens artikel 10, eerste lid, onderdeel d, betrekking heeft op leningen die fiscaal worden gekwalificeerd als eigen vermogen. De door de leden van de CDA-fractie genoemde bepalingen inzake de deelnemingsvrijstelling en de dividendbelasting zijn hiervan de tegenhanger en sluiten dus ook aan bij de in de jurisprudentie ontwikkelde criteria voor hybride leningen.

De leden van de fractie van de VVD merken op dat artikel 10, eerste lid, onderdeel d, thans en ook bij invoering van het wetsvoorstel spreekt van een lening die feitelijk functioneert als eigen vermogen. Met het schrappen van de drie categorieën opgenomen in art. 10, tweede lid, staat een terugkeer naar de criteria die zijn ontwikkeld in de rechtspraak voor. Zij vragen of dit impliceert dat een schijnlening of een bodemlozeputlening (in de zin van Hoge Raad 27 januari 1988, nr. 23 919, BNB 1988/217) eveneens zal worden bestempeld tot een lening in de zin van artikel 10, eerste lid, onderdeel d.

Het antwoord op deze vraag luidt ontkennend. In het arrest BNB 1988/217 overwoog de Hoge Raad «dat ter beantwoording van de vraag of voor de toepassing van artikel 13 van de Wet Vpb een geldverstrekking door een moedervernootschap aan haar dochtervernootschap als een geldlening dan wel als een kapitaalverstrekking heeft te gelden, als regel een formeel criterium moet worden aangelegd, zodat in beginsel de civielrechtelijke vorm beslissend is voor de fiscale gevolgen». Deze regel leidt volgens de Hoge Raad in drie gevallen uitzondering:

1. «indien alleen naar de schijn sprake is van een lening, terwijl partijen in werkelijkheid hebben beoogd een kapitaalverstrekking tot stand te brengen». In dit geval is er sprake van een schijnhandeling, volgens het civielrechtelijke leerstuk van relatieve simulatie. Hetgeen door partijen in de vorm van een lening is gegoten, is in werkelijkheid geen lening maar een kapitaalverstrekking, die ook naar burgerlijk recht als zodanig moet worden gekwalificeerd. De civielrechtelijke (her)kwalificatie wordt voor de toepassing van het fiscale recht gevolgd. Omdat een dergelijke schijnlening ook naar burgerlijk recht geen lening is, kan van aftrek van rente geen sprake zijn en komt toepassing van artikel 10, eerste lid, onderdeel d, derhalve niet aan de orde.
2. «indien de lening is verstrekt onder zodanige voorwaarden dat de schuldeiser met het door hem uitgeleende bedrag in zekere mate deel heeft in de onderneming van de schuldenaar». Dit is een hybride lening als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d.
3. «indien een belastingplichtige op grond van zijn positie als aandeelhouder in een vennootschap in welke hij een deelneming in de zin van artikel 13 houdt, aan deze vennootschap een geldlening verstrekt onder zodanige omstandigheden dat aan de uit die lening voortvloeiende vordering, naar hem reeds aanstonds duidelijk moet zijn geweest, voor het geheel of voor een gedeelte geen waarde toekomt omdat het door hem ter leen verstrekte bedrag niet of niet ten volle zal kunnen worden terugbetaald, zodat het geheel of gedeeltelijk zijn vermogen – voor zover dat niet bestaat uit de aandelen in de dochtervernootschap – blijvend heeft verlaten. In zodanig geval moet de lening voor de toepassing van artikel 13 worden aangemerkt als een toevoeging aan het vermogen van de dochtervernootschap van het bedrag dat in voege als voormeld het vermogen van de belastingplichtige heeft verlaten, hetgeen met zich brengt dat de kostprijs van de deelneming met dit bedrag wordt verhoogd».

Dit is een bodemlozeputlening, een storting à fonds perdu, die het vermogen van de moeder blijvend heeft verlaten en is toegevoegd aan het vermogen van de dochter. Fiscaal heeft de dochter dus geen schuld meer, zodat van aftrek van rente geen sprake kan zijn en toepassing van artikel 10, eerste lid, onderdeel d, derhalve niet aan de orde komt.

De leden van de fractie van de VVD vragen of er na het opschonen van artikel 10a ten aanzien van de beperking van renteaftrek nog ruimte is voor toepassing van het leerstuk van *fraus legis*, indien artikel 10a, 10d of andere wettelijke bepaling inzake renteaftrek toepassing mist. Het is niet uitgesloten dat *fraus legis* van toepassing zou kunnen zijn bij renteaftrek. Het moet dan gaan om een uitzonderlijke situatie, waarbij de grens van geoorloofde belastingbesparing duidelijk is overschreden. Omdat dergelijke gevallen al verregaand zijn gecodificeerd, met name in artikel 10a, zal toepassing van *fraus legis* ten aanzien van renteaftrek zich in de praktijk niet snel kunnen voordoen.

De leden van de fractie van het CDA missen in de toelichting op artikel 10a een verduidelijking ten aanzien van de vraag in welke situaties een heffing naar Nederlandse maatstaven redelijk is. In dat verband vragen zij of de voorbeelden die voor de toepassing van de onderworpenheidseis in de deelnemingsvrijstelling zijn gegeven ook kunnen gelden voor de tegenbewijsregeling van artikel 10a. Deze leden menen dat het uit een oogpunt van administratieve lasten onacceptabel zou zijn als bij ieder mogelijk verschil van mening over de aanvaardbaarheid van de winstbepaling in een andere lidstaat, van de belastingplichtige een omrekening naar Nederlandse grondslag zou worden verlangd, nog afgezien van de Europeesrechtelijke aanvaardbaarheid van een dergelijke bewijslast. De voor de deelnemingsvrijstelling gegeven voorbeelden gelden ook voor de tegenbewijsregeling van artikel 10a, met dien verstande dat bij artikel 10a tevens moet worden voldaan aan de in onderdeel b gestelde (ongewijzigde) voorwaarden inzake verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken. Het ligt niet voor de hand dat iedere afwijkende buitenlandse winstbepaling aanleiding zal zijn voor een verzoek tot omrekening naar Nederlandse grondslag. Daartoe zal normaal gesproken alleen aanleiding zijn als het nominale buitenlandse tarief onder de 10% ligt, of als sprake is van een regime waarbij de effectieve belastingdruk duidelijk onder dat percentage kan uitkomen. Belastingplichtigen die de grenzen van het aanvaardbare niet opzoeken, hoeven niet te vrezen voor extra administratieve lasten. Bovendien is er altijd nog de mogelijkheid om eventuele twijfelgevallen vooraf voor te leggen aan de Belastingdienst.

De leden van de fractie van de VVD merken op dat de Hoge Raad in het arrest van 17 december 2004, nr. 39 080, BNB 2005/169, heeft geoordeeld dat indien een concern door middel van een Nederlandse (holding-) vennootschap van derden de aandelen in een vennootschap overneemt en die (holding-)vennootschap ter financiering daarvan een schuld aangaat, het zakelijke karakter van die schuld gegeven is, ook indien dit een renteloze schuld is aan een andere concernvennootschap. Zij vragen hoe dit arrest zich verhoudt tot de zakelijkheidstoets van artikel 10a, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb. Bij een externe verwerving van een belang in een dochtervennootschap.

De door deze leden bedoelde – ongewijzigde – zakelijkheidstoets van artikel 10a houdt in dat de belastingplichtige de mogelijkheid wordt geboden aannemelijk te maken dat aan de schuld en aan de daarmee verband houdende rechtshandeling in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Is die rechtshandeling een externe acquisitie, dan is allereerst van belang of deze acquisitie zakelijk is geïndiceerd. Onzakelijk is bijvoorbeeld de acquisitie van een lichaam in een normaal

belastend land, dat haar middelen stort als kapitaal in een groepsmaatschappij gevestigd in een taxhaven, die daarmee een lening aan een Nederlandse groepsmaatschappij financiert. In dat geval dient de acquisitie geen zakelijk doel, maar maakt deze deel uit van een op belastingbesparing gerichte constructie.

Is de acquisitie op zichzelf beschouwd zakelijk, dan is de zakelijkheid van de daarmee verband houdende schuld nog een vereiste. In het genoemde arrest, gewezen voor de toepassing van *fraus legis*, werd een schuld ter financiering van een externe acquisitie als zakelijk aangemerkt. Dat betekent niet dat voor de toepassing van artikel 10a, derde lid, onderdeel a, elke financiering van een zakelijke externe acquisitie per definitie ook zakelijk is. Een sprekend voorbeeld van een onzakelijke financiering doet zich voor in de volgende situatie. Een buitenlands concern besluit een nieuwe participatie onder een Nederlandse tussenhoudster te hangen, welke over voldoende middelen beschikt om die acquisitie te financieren. In plaats van deze middelen rechtstreeks aan te wenden, keert de tussenhoudster deze in de vorm van dividend uit aan de buitenlandse tophoudster, welke de verkregen middelen aanwendt als storting van kapitaal in een groepsmaatschappij gevestigd in een taxhaven. Deze financiert daarmee een lening aan de Nederlandse tussenhoudster, welke daarmee de externe acquisitie financiert. Zou er geen fiscaliteit zijn, dan zouden de in Nederland beschikbare middelen rechtstreeks zijn aangewend en zou niet de omweg via een taxhaven zijn gekozen.

De leden van de fractie van de VVD willen toegelicht zien waarom bij overnameholdingconstructies de rente geheel van aftrek wordt uitgesloten, terwijl tot nu toe sprake was van uitstel van aftrek. Zij zien dit als een lastenverzwaring. Volgens de leden van de fractie van het CDA heeft het schrappen van de renteaftrek in combinatie met de eis van dubbele zakelijkheid in de tegenbewijsregeling van artikel 10a als ongewenst gevolg dat de renteaftrekbeperking van artikel 10a prohibitief kan werken voor zakelijk geïndiceerde overnames.

De temporiseringsregelingen in de fiscale eenheid, splitsing en juridische fusie worden afgeschaft, wat de eenvoud van de wetgeving ten goede komt, zoals ook de Orde in zijn commentaar constateert. Constructies die onder deze regelingen vielen, gaan voortaan voor een klein gedeelte onder het nieuwe artikel 10a vallen. Dat geldt echter alleen voor onzakelijke constructies waarbij belastingdruk wordt verschoven naar een laagbelastend land.

De leden van de fractie van het CDA stellen vast dat geen overgangsregeling wordt voorgesteld in verband met de afschaffing van artikel 15ad en vragen zich af of de krachtens deze bepaling «doorgeschoven» rente van de jaren tot en met 2006 na ommekomst van de temporiseringsperiode alsnog aftrekbaar zal zijn. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen hoe de voorgestelde wijziging uitwerkt voor vennootschappen die op grond van de huidige wetgeving een gefundeerd vooruitzicht hadden op een toekomstige aftrek van in het verleden betaalde rente.

Naar aanleiding van deze vragen heb ik mij gerealiseerd dat er goede argumenten zijn voor het treffen van een overgangsmaatregel voor de krachtens artikel 15ad doorgeschoven rente van de jaren tot en met 2006. Deze maatregel zal worden voorgesteld in de binnenkort in te dienen nota van wijziging.

8. Grondslagverbredende maatregelen

8.1. Algemeen

De leden van de PvdA-fractie begrijpen dat grondslagverbredende maatregelen nodig zijn om te komen tot de voorgestelde tariefverlaging, maar

zij zijn van mening dat de nu voorgestelde maatregelen meer het karakter hebben van louter budgettaire opbrengsten zonder dat daar een consistente visie aan ten grondslag ligt en missen in de voorstellen tevens een op administratieve lasten gerichte blik.

De omvang van de grondslagverbreding die tegenover de tariefverlaging staat, is zodanig groot dat bij de voorbereiding van het wetsvoorstel alle mogelijke grondslagverbredende maatregelen afgewogen zijn. Daarbij is geconstateerd dat de mogelijkheden voor grondslagverbreding door vergroting van de totale winst, buiten de belastinguitgaven en de verliesverrekening, nagenoeg geheel zijn uitgeput. De belastingderving die gemoeid is met de belastinguitgaven die mede tot een belastingderving voor de vennootschapsbelasting leiden is zodanig beperkt, dat aanpassing daarvan niet zou bijdragen aan een substantiële tariefverlaging. Bovendien hebben de meeste van deze belastinguitgaven eigen specifieke doelstellingen zoals op het terrein van het milieu of ter stimulering van giften aan instellingen van algemeen nut. Om die redenen is de grondslagverbreding niet gezocht in de belastinguitgaven. Binnen de totale winst resteert dan als belangrijkste reële mogelijkheid de verliesverrekening, welke dan ook als grondslagverbredende maatregel in het voorstel is opgenomen. Grondslagverbreding door vergroting van de jaarwinst biedt meer mogelijkheden, omdat de uitgangspunten van de fiscale jaarwinstbepaling in wezen sinds lang niet zijn veranderd. De ruimte die goed koopmansgebruik de belastingplichtige op grond van oudere jurisprudentie biedt, is derhalve op bepaalde onderdelen inderdaad voor heroverweging in aanmerking genomen. Bij de voorbereiding van het wetsvoorstel zijn de administratieve lasten meegewogen, maar de budgettaire en de verdelingseffecten zijn wel een belangrijke factor voor de uiteindelijke keuze van de grondslagverbredende maatregelen geweest.

De leden van de PvdA-fractie vragen om een gedetailleerd overzicht van de toename van de administratieve lasten per sector en onderscheiden naar grote en kleine ondernemingen omdat sommige maatregelen juist meer administratieve lasten lijken op te roepen. Daarnaast vragen deze leden een reactie op opmerkingen van de redactie van Vakstudienieuws, die nogal wat haken en ogen ziet aan het voorstel voor overige activa en een toename van de uitvoeringslasten voor adviseurs en bij de Belastingdienst.

Alleen de maatregelen tot het verlengen van de afschrijvingstermijnen en tot invoering van de rentebox leiden tot een verhoging van de administratieve lasten.

Het verlengen van de afschrijvingstermijnen heeft door het vaker terugkomen van handelingen tot gevolg dat de administratieve lasten € 10,4 mln. toenemen. Deze toename treedt voor 94% op bij IB-ondernemingen en bij ondernemingen die in de nulmeting vennootschapsbelasting als klein of middelgroot zijn aangemerkt. Voor 6% treedt de toename op bij grote ondernemingen in de vennootschapsbelasting.

Invoering van de optionele rentebox in de vennootschapsbelasting leidt tot een toename van de administratieve lasten met ongeveer € 0,3 mln. Waarschijnlijk zal een relatief groot deel daarvan neerslaan bij grotere bedrijven, die daar bovendien voor kiezen. Door verlenging van de wettelijke afschrijvingstermijn voor overige activa valt te verwachten dat het aantal geschillen hierover eerder zal afnemen dan toenemen. Er zal immers nog slechts discussie mogelijk zijn over een nog langere afschrijvingstermijn. In die zin lijkt er weinig aanleiding voor de vrees van de redactie van Vakstudienieuws.

De leden van de fractie van de VVD stellen dat voor zover de grondslagverbredende maatregelen leiden tot eerdere winstneming, daaruit voortvloeit dat bij een zelfde totaalwinst minder winst wordt genoten in latere jaren, en de belastinggrondslag in de toekomst dus lager zal zijn. Deze

fractie vraagt in hoeverre daarmee rekening is gehouden bij de berekening van de budgettaire gevolgen van de regeling. Het is inherent aan enkele voorgestelde maatregelen dat deze ten dele zullen leiden tot verschuiving in de tijd van belastingontvangsten. Extra belastingopbrengsten in de eerste jaren na invoering kunnen voor een gedeelte worden tenietgedaan door lagere opbrengsten in latere jaren. Hiermee is in de berekening van de budgettaire gevolgen rekening gehouden.

De leden van de VVD-fractie verwijzen naar de vermelding in de memorie van toelichting over de grondslagverbreding zoals die in andere Europese landen heeft plaatsgevonden. Zij vragen naar een uiteenzetting over de wijze waarop in die andere landen de grondslag is verbreed en in hoeverre dat een inspiratie kan zijn voor Nederland. Een volledig overzicht van de grondslagverbredende maatregelen die de verschillende lidstaten in het (recente) verleden hebben getroffen is – voor zover kon worden nagegaan – niet voorhanden. Wel geven de bekende publicaties, zowel die van de Europese Commissie¹ als die van de OESO² aan dat in verreweg de meeste landen een verlaging van het algemene tarief gepaard is gegaan met grondslagverbredende maatregelen. Deze laatste waren noodzakelijk om enerzijds de budgettaire gevolgen van de algemene tariefverlaging te mitigeren of zelfs weg te nemen en anderzijds om het systeem te moderniseren (vervallen van faciliteiten en introductie van antimisbruik maatregelen). Niet alleen een aantal «oude» vijftien EU-landen heeft de winstbelasting hervormd, ook een deel van de tien «nieuwe» lidstaten hebben dat gedaan. In die landen lag het accent van de hervorming niet alleen bij de wens de tarieven te verlagen, maar veelal ook bij de noodzaak de nationale wetgeving aan te passen aan de communautaire wetgeving.

Voor een aantal landen bestaat een (gedeeltelijk) inzicht in de grondslagverbredende maatregelen. Zo hebben Oostenrijk, België, Frankrijk, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk de afschrijvingsregels aangepast, voor gebouwen en voor andere zaken dan gebouwen. Er zijn ook landen die op andere wijze de grondslag hebben verbreed. Denemarken heeft bijvoorbeeld de mogelijkheden voor grensoverschrijdende verliesverrekening beperkt. Italië heeft de renteaftrek (onder andere in de deelnemingsvrijstelling) versoepeld. Oostenrijk heeft faciliteiten vergelijkbaar met een vermogensaftrek en een herinvesteringsreserve afgeschaft. Daarnaast kent een aantal van de grondslagverbredende maatregelen die de verschillende landen hebben getroffen een specifieke nationale achtergrond, bijvoorbeeld het beperken van de aftrek van regionale belastingen zoals België dat in 2002 heeft gedaan.

Bij het samenstellen van het pakket maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel is ter inspiratie ook gekeken naar ontwikkelingen in de sfeer van de winstbelasting in landen om ons heen. Uiteindelijk moet een grondslagverbredende maatregel worden gezien in relatie met het gehele pakket en met het bestaande nationale fiscale stelsel.

De leden van de LPF-fractie vragen waarom in het onderhavige wetsvoorstel niet aangesloten is bij de zogenaamde International Financial Reporting Standards (IFRS) normen.

Met ingang van 2005 zijn vennootschappen in de EU waarvan de aandelen of schuldbewijzen aan een officiële beurs in de EU zijn genoteerd, op grond van een EU-verordening³ verplicht hun geconsolideerde jaarrekening volgens goedgekeurde IFRS op te stellen. Alhoewel het mogelijk is dat goedgekeurde IFRS in de toekomst voor meer vennootschappen gaat gelden, is dat nu nog niet het geval. Dat betekent dat het merendeel van de Nederlandse vennootschappen de commerciële jaarrekening opmaakt volgens de regels van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Voor kleine ondernemingen geldt zelfs dat de commerciële jaarrekening veelal gelijk

¹ Structures of the taxation systems in the European Union, data 1995–2004, 2006 edition.

² Document CTPA/CFA/WP2(2005)29, d.d. 26 oktober 2005, The corporate income tax: international trends and options for fundamental reform.

³ EU-verordening 1606/2002.

is aan de fiscale jaarrekening. Bij de wijziging van fiscale winstbepalingsregels wordt de vraag of het wenselijk en mogelijk is om dichter naar de jaarverslaggevingsregels toe te laten groeien, in de beschouwing betrokken. Ook bij de voorbereiding van dit wetsvoorstel is dat geschied. De rechtvaardiging voor de uiteindelijke verschillen is dat de jaarrekeningen verschillende doelen hebben. Met de commerciële jaarrekening streeft de onderneming zoveel mogelijk shareholders value na, en ligt de nadruk dus op het vermogen. De fiscale jaarrekening heeft het doel tot een grondslag voor de belastingheffing te komen en is dus gericht op het vaststellen van de belastbare winst. Bovendien zijn niet alle verschillen tussen de commerciële winst en de fiscale winst terug te voeren op goedkoopmansgebruik, sommige vloeien voort uit andere wetsbepalingen. Voorbeelden hiervan zijn de deelnemingsvrijstelling, gemengde kosten en de giftenaftrek.

8.2. Afschrijving gebouwen

De leden van de CDA-fractie constateren met genoegen dat tegemoet is gekomen aan hun wens om onderscheid te maken tussen gebouwen in eigen gebruik en beleggingsvastgoed. Zij vragen evenals de leden van de SGP-fractie om de criteria voor het onderscheid tussen deze twee categorieën nog eens helder aan te geven. De leden van de SP-fractie vragen waarom voor de voorgestelde definitie van beleggingsvastgoed is gekozen.

Voor de afschrijving op beleggingsvastgoed bedraagt de bodemwaarde 100% van de WOZ-waarde en voor gebouwen in eigen gebruik bedraagt deze 50% van de WOZ-waarde. Daarbij wordt een gebouw dat bestemd is om direct of indirect hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan een ander dan een met de belastingplichtige verbonden persoon of lichaam, aangemerkt als een gebouw ter belegging. Voor deze definitie – die is ontleend aan artikel 15e, vierde lid, onderdeel a, en artikel 20a, achtste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb – is gekozen omdat gebouwen die aan derden buiten concernverband worden verhuurd, primair worden geselecteerd op de lopende huuropbrengsten en latere waardeinstijging. Voorts is het bij vastgoedfondsen commercieel ook gebruikelijk om gebouwen te waarderen op de reële waarde.

Bij een gebouw dat in de eigen onderneming wordt aangewend, ligt dit genuanceerder. Een gebouw dat niet wordt aangemerkt als beleggingsvastgoed, wordt aangemerkt als een gebouw in eigen gebruik. Ook een gebouw dat bestemd is om door de belastingplichtige ter beschikking te worden gesteld aan een met hem verbonden persoon of lichaam wordt dus aangemerkt als een gebouw in eigen gebruik. Het laatste betekent dat verhuur van gebouwen binnen een concern niet als een belegging wordt beschouwd. Daardoor maakt het voor het afschrijvingsregime geen verschil of binnen een concern elke werkmaatschappij haar eigen gebouwen bezit of dat alle gebouwen van het concern zijn ondergebracht in een afzonderlijk onroerendgoedlichaam.

De leden van de CDA-fractie zouden graag een uitsplitsing zien naar «beleggingsonroerend goed» en «gebouwen in eigen gebruik» van het totale bedrag dat onder de budgettaire effecten van het wetsvoorstel is opgenomen voor de aanpassing van de afschrijving op gebouwen. Van de totale opbrengst van de voorgestelde aanpassing van de afschrijving op gebouwen van € 1 165 miljoen heeft € 690 miljoen betrekking op beleggingsonroerend goed en € 475 miljoen op gebouwen in eigen gebruik.

De leden van de SP-fractie vragen of door de beperking van de afschrijving op gebouwen het verhuren van vastgoed, vooral wanneer dit uit

speculatiemotieven wordt aangehouden, minder aantrekkelijk wordt, waardoor leegstand zou kunnen ontstaan.

Mijn reactie hierop is, dat dit niet voor de hand ligt. De afschrijving op vastgoed bestemd voor de verhuur blijft beperkt tot 100% van de WOZ-waarde ongeacht of dit vastgoed feitelijk wordt verhuurd of niet. Indien een ondernemer een leegstaand gebouw tijdelijk verhuurt met als doel het daarna zelf te gebruiken, blijft de bodemwaarde 50% van de WOZ-waarde. Voor de afschrijving op een gebouw maakt leegstand dus in principe geen verschil. Wel wordt het verhuren van vastgoed op korte termijn minder aantrekkelijk door het beperken van de afschrijving op vastgoed; het rendement daalt daardoor. Op langere termijn kan dit effecten hebben op de huurprijs en zal een nieuw evenwicht tussen vraag en aanbod tot stand komen.

Ook vragen deze leden of en zo ja, waarom met alle gebouwen op dezelfde manier wordt omgesprongen, ondanks mogelijke bedrijfseconomische verschillen.

Het antwoord hierop luidt dat juist thans in principe sprake is van één regime voor alle gebouwen, terwijl in het voorstel sprake is van twee regimes, namelijk een regime voor gebouwen in eigen gebruik en een regime voor beleggingsvastgoed. De reden voor dit verschil is dat beleggingsvastgoed primair wordt geselecteerd op de huurinkomsten en verwachte waardeverhoging terwijl dit bij vastgoed in eigen gebruik anders ligt. Daarbij kan vervolgens nog de opmerking worden gemaakt dat de WOZ-waarde van incurante onroerende zaken (niet-woningen) is gebaseerd op de waarde in het economisch verkeer of de gecorrigeerde vervangingswaarde, indien deze hoger is. De gecorrigeerde vervangingswaarde moet zo berekend worden dat de waarde overeenkomt met de bedrijfswaarde van die zaak rekening houdend met de economische situatie in de desbetreffende branche of bedrijfstak. De bedrijfswaarde is de waarde die de onroerende zaak in economische zin vertegenwoordigt voor de huidige eigenaar. Daarbij kunnen dus nu al bedrijfseconomische verschillen een rol spelen.

Spil in de voorgestelde beperking van het afschrijvingsregime is de zogenoemde WOZ-waarde. De leden van de CDA-fractie verzoeken een nadere toelichting waarom juist voor de WOZ-waarde gekozen is, in afwijking van een eerder besluit om deze juist geen toepassing te laten vinden in de winstsfeer.

Voor de afschrijving op gebouwen moeten in het voorstel alle gebouwen in de ondernemings sfeer jaarlijks worden getoetst aan een bodemwaarde. Teneinde de administratieve lasten zoveel mogelijk te beperken, ligt het voor de hand om daarbij aan te sluiten bij een waarderingssysteem dat reeds bestaat en dat met de nodige waarborgen is omkleed, te weten dat voor de WOZ-waarde. De WOZ-waarde wordt vastgesteld per onroerende zaak, dit zal vaak bestaan uit het gebouw in de zin van het voorgestelde artikel 3.30a Wet IB 2001. Met ingang van 2008 is sprake van een jaarlijkse WOZ-waardering waarbij de peildatum één jaar ligt voor het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde wordt vastgesteld. Indien daarentegen de waarde in het economische verkeer als bodemwaarde zou worden gehanteerd, zou dat betekenen dat alle gebouwen in de ondernemings sfeer elk jaar moeten worden getaxeerd. Dit zou gepaard gaan met forse extra administratieve en uitvoeringslasten. Gelet op het voorgaande is voor de bodemwaarde aansluiting gezocht bij de WOZ-waarde.

De leden van de VVD-fractie vragen zich af hoe de bodemwaarde wordt bepaald op basis van de WOZ-waarde bij industriële complexen. Als voorbeeld noemen deze leden een complex dat bestaat uit (1) een stuk braakliggende grond, (2) een installatie in de open lucht, (3) een kantoorgebouw en (4) een productiehal met een productielijn welke nagelvast aan

de vloer is verbonden. De WOZ-beschikking afgegeven voor dit complex stelt de waarde vast van de braakliggende grond, de installatie in de open lucht en de productiehal (met inachtneming van de werktuigen- uitzondering).

Eerst dient bepaald te worden of er sprake is van één of meer gebouwen (in de zin van de Wet IB 2001) op dit complex. In dit voorbeeld is sprake van twee gebouwen, namelijk een kantoorgebouw en een productiehal. Vervolgens moet worden bezien welk gedeelte van de WOZ-waarde tot de gebouwen moet worden gerekend. Ervan uitgaande dat de braakliggende grond tot de aanhorigheid van een gebouw behoort, wordt deze op basis van artikel 3.30a Wet IB 2001 geacht deel uit te maken van het gebouw. Met betrekking tot de productielijn doet zich de vraag voor of hiervoor de werktuigenuitzondering geldt.

Een werktuig dat alleen dienstbaar is aan een gebouw in die zin dat het werktuig het gebouw beter geschikt maakt voor gebruik, bijvoorbeeld liften, roltrappen, verwarmingsinstallaties of ventilatiesystemen, valt niet onder de werktuigenvrijstelling. Om voor die vrijstelling in aanmerking te komen, moet er met betrekking tot de werktuigen in hoofdzaak sprake zijn van dienstbaarheid aan het (productie)proces dat in het gebouw plaatsvindt. Het past bij de bedoeling van de voorgestelde aanpassing van de afschrijving op gebouwen om deze niet toe te passen op laatstgenoemde categorie werktuigen. Om dit buiten twijfel te stellen, zal in de binnenkort in te dienen nota van wijziging worden opgenomen dat voor de bodemwaarde wordt uitgegaan van de WOZ-waarde zoals deze luidt met inachtneming van de werktuigenvrijstelling, het desbetreffende onderdeel wordt daarmee dus niet tot het gebouw gerekend.

In het door deze leden genoemde voorbeeld wordt de bodemwaarde derhalve gesteld op (50% van) de WOZ-waarde met uitzondering van de WOZ-waarde die kan worden toegerekend aan de installatie in de open lucht. Op deze wijze kunnen de administratieve lasten beperkt worden gehouden.

Deze leden menen dat, vanwege het verschil in grondslag tussen de WOZ-waarde en de bodemwaarde, de keuze voor de WOZ-waarde als bodemwaarde zal leiden tot talloze discussies over de waardering en allocatie van waarde aan de diverse bestanddelen, met als gevolg een significante administratieve lastenverzwaring voor het Nederlandse bedrijfsleven.

Mijn reactie hierop is dat juist om discussies en administratieve lastenverzwaring zoveel mogelijk te voorkomen, in het voorstel voor de waardebeoordeling is aangesloten bij het bestaande WOZ-systeem. Bij een deel van de industriële complexen zal het punt van allocatie aan de diverse gebouwen tot een discussie kunnen leiden. Op dit punt zal naar verwachting sprake zijn van een voornamelijk tijdelijke administratieve lastenverzwaring.

Het is volgens de leden van de VVD-fractie aannemelijk dat de voorgestelde regeling voor de beperking afschrijving vastgoed in eigen gebruik leidt tot een stortvloed van geschillen over de WOZ-waarde. Hoe wordt deze situatie ingeschat en wat zal de daaruit voortvloeiende extra belasting zijn voor de rechterlijke macht, zo vragen deze leden.

Het doel van de Wet WOZ is te komen tot een uniforme waarde die bindend is zowel voor de heffingsinstanties die afnemer zijn van de WOZ-waardegegevens als voor de belastingplichtigen in de door de wetgever daartoe aangewezen gevallen. Een bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting kan wat betreft de WOZ-waarde derhalve slechts betrekking hebben op de toerekening van de WOZ-waarde aan het gebouw (in de zin van de Wet IB 2001) of op de situatie waarop de waarde van het gebouw voor het kalenderjaar van de afschrijving wordt bepaald met overeenkomstige toepassing van de Wet WOZ (bijvoorbeeld bij gebouwen buiten Nederland). Ik onderken dat het

toerekenen van de WOZ-waarde aan een gebouw wellicht kan leiden tot extra discussies. Deze discussies hoeven, onder gelijkblijvende omstandigheden, echter niet elk jaar opnieuw gevoerd te worden maar zullen zich vooral in de eerste jaren voordoen. Een goede inschatting van de vraag of een ondernemer eerder in bezwaar zal komen tegen de WOZ-beschikking nu het naast de onroerendezaakbelastingen, de waterschapsomslagen en het eigenwoningforfait in de Wet IB 2001 tevens zal gaan gelden voor de afschrijvingen op gebouwen IB en de VPB is niet te geven. De kwaliteit van de WOZ-gegevens is met de Waarderingskamer als toezichthouder al met de nodige waarborgen omkleed, zodat geen stortvloed van extra geschillen wordt verwacht.

De leden van de VVD-fractie vragen om een overzicht met betrekking tot de afschrijving op onroerende zaken in de andere lidstaten. Dit overzicht is onderstaand opgenomen. Uit het overzicht blijkt dat de afschrijving op onroerende zaken in de meerderheid van de lidstaten lineair verloopt. De afschrijvingstermijn verschilt tussen de lidstaten onderling maar ook binnen de lidstaten zelf, afhankelijk van de aard van de onroerende zaak, en loopt uiteen van 8 tot 50 jaar. Opvallend is voorts dat in het Verenigd Koninkrijk slechts mag worden afgeschreven op industrieel onroerend goed en niet op bijvoorbeeld beleggingsvastgoed. Voor zover bekend bestaat een beperking van de afschrijving tot de waarde in het economische verkeer niet in andere lidstaten. Overigens kan het afschrijvingsregime niet los worden gezien van de herinvesteringsreserve, welke in de meeste lidstaten beduidend beperkter van reikwijdte is of zelfs geheel ontbreekt.

Tabel 11: Vergelijking afschrijving gebouwen in andere lidstaten

Lidstaat	Hoofregel	Termijn/%-age	Bijzonderheden
1. België	Lineaire of degressieve afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	3% voor commercieel og 5% voor industrieel og	
2. Cyprus	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	25 jaar voor industrieel en hotel og 33 jaar overig og	
3. Denemarken	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	5%	Onmiddellijke afschrijving voor R&D centra.
4. Duitsland	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	2-3%	Degressieve afschrijving voor woningen
5. Estland	Nvt (uitdelingsbelasting)		
6. Finland	Degressieve afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	4% kantoren en woningen 7% commercieel en industrieel og 20% lightbouw en R&D centra	
7. Frankrijk	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	2-5%, afhankelijk van het soort og	
8. Griekenland	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	5-8% 12% voor tijdelijk og	
9. Hongarije	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	2-6%, afhankelijk van het duurzaamheid	Landbouw og: 3-10% Spoorweg og: 4-7% Leiding netwerken: 4-8% Afvalopslag: 20%
10. Ierland	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	4% industrieel og 7% overig og	
11. Italië	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	3-5% afhankelijk van aard og	
12. Letland	Degressieve afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	10%	

Lidstaat	Hoofdregeel	Termijn/%-age	Bijzonderheden
13. <i>Litouwen</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	8 – 20 jaar afhankelijk van aard	Degressieve afschrijving onder bepaalde omstandigheden
14. <i>Luxemburg</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	1,5–3% kantoren 4–5% industrieel og 6% woningen	
15. <i>Malta</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	2%	Additionele incidentele afschrijving van 10% voor industrieel og in eerste jaar
16. <i>Oostenrijk</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	3% voor og in eigen gebruik 2,5% voor beleggings og	Speciale regeling voor monumenten-panden
17. <i>Polen</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	1,5–20%	
18. <i>Portugal</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	2% kantoren 5% industrieel og	
19. <i>Tsjechië</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	30 jaar voor woningen 50 jaar voor overig	Speciale regeling voor monumenten-panden
20. <i>Slovenië</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	5%	
21. <i>Slovakije</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	3,3–5%	
22. <i>Spanje</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	1–3%	
23. <i>VK</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	4% voor industrieel og, hotels, bepaalde kantoren en agrarisch og	Geen afschrijving voor overig og
24. <i>Zweden</i>	Lineaire afschrijving van de voortbrengings- / verwervingskosten; geen restwaarde	2–5%	

De leden van de fracties van de PvdA en de VVD menen dat kapitaalintensieve bedrijven die gebonden zijn aan specifieke locaties worden geconfronteerd met een lastenverzwaring. De leden van de PvdA-fractie voeren aan dat het voorstel met name bepaalde MKB-ondernemingen raakt. In dat verband noemen zij bedrijven in de land- en tuinbouwsector, metaalbedrijven, steenfabrieken, maar ook de attractieparken en dierenparken. Deze bedrijven die niet gemakkelijk verplaatsbaar zijn, worden nu gestraft voor het feit dat de grond meer waard is geworden. Een meerwaarde die zij niet snel kunnen en willen verzilveren. Ook de VVD-fractie wijst op de land- en tuinbouwsector, met name de kastelers, aan havens gebonden bedrijven en de recreatiesector die als gevolg van de beperking van de afschrijving een afname van 20% van de cashflow zou ervaren. Dergelijke bedrijven zullen aan het einde van de levensduur van de opstal overgaan tot sloop en nieuwbouw op dezelfde locatie. Dit leidt er toe dat op dezelfde grond de opstal periodiek zal worden vervangen. Indien de ondergrond langere tijd in bezit is van de ondernemer, kan een aanzienlijke stille reserve in de ondergrond schuilgaan. Onder de bestaande wetgeving en jurisprudentie hoeft in deze locatiegebonden situaties – in tegenstelling tot beleggingsvastgoed – voor de bepaling van de afschrijving op de opstal geen rekening te worden gehouden met de waarde-stijging van de ondergrond (zie HR 26 juni 1963, nr. 14 909, BNB 1963/266A en HR 16 juni 1963, nr. 14 991 BNB 1963/266B). De leden van de VVD-fractie en de PvdA-fractie vragen mijn reactie hierop. Daarbij verzoeken de leden van de PvdA-fractie ook om de commentaren van Plantum NL, Glaskracht, RECRON en de Club van Elf in het antwoord te betrekken.

Mijn reactie op het punt dat de leden van de fracties van de PvdA en de VVD naar voren brengen, is de volgende. Bij de voorgestelde afschrijvingsmaatregel mag niet worden afgeschreven op gebouwen als de waardestijging van de ondergrond een eventuele waardedaling van de opstallen compenseert. Dit geldt voor alle gebouwen, derhalve ook voor de genoemde situaties. In deze situaties zal in de regel sprake zijn van een gebouw in eigen gebruik. Voor een gebouw in eigen gebruik geldt een verzachting aangezien mag worden afgeschreven tot 50% van de WOZ-waarde terwijl bij verhuurde gebouwen slechts mag worden afgeschreven tot 100% van de WOZ-waarde. Achtergrond van deze verzachting is onder andere dat de waardestijging van (de ondergrond van) een gebouw in eigen gebruik doorgaans niet zal worden gerealiseerd zolang het gebouw nodig is voor de bedrijfsuitoefening. Dit speelt bij uitstek in de genoemde situaties.

In de genoemde brief van de RECRON wordt gesteld dat de cashflow in de recreatiesector met gemiddeld 20% afneemt door de beperking van de afschrijving. In de toeristisch recreatieve sector zou het, anders dan in andere sectoren van het bedrijfsleven, noodzakelijk zijn om af te schrijven tot nul of nagenoeg nul procent in vijf tot tien jaren, afhankelijk van het project, omdat de economische levensduur nu eenmaal niet langer is en er na minstens vijf jaren weer opnieuw geïnvesteerd moet worden. Los van de vraag of de door de RECRON genoemde afname van de cashflow wel daadwerkelijk representatief is voor de gehele sector, lijkt ook binnen het door RECRON geschetste beeld nog een aanzienlijke nuancering op haar plaats. Indien de economische levensduur van een gebouw in deze sector vijf à tien jaar is en de restwaarde van het gebouw (exclusief ondergrond) nagenoeg nihil is – zoals de RECRON aangeeft – zal dit gepaard gaan met een WOZ-waarde die daarmee in overeenstemming is. Als de grond alleen mag worden gebruikt voor recreatie, zal ook dat zijn weerslag vinden in de hoogte van de WOZ-waarde. Immers, het (geldende) bestemmingsplan is een voorschrift dat algemene rechtskracht heeft en dientengevolge de WOZ-waarde in beginsel beïnvloedt.

In de genoemde brief van de Club van Elf, de belangenvereniging van de grootste attractieparken in Nederland, wordt gesteld dat de invoering van het wetsvoorstel van zeer grote invloed is op hun toekomstige investeringen. Bij de brief is een berekening gevoegd van de extra verschuldigde vennootschapsbelasting ten aanzien van investeringen in vastgoed. De financiële gevolgen zijn – aldus de brief – echter ernstiger dan volgt uit de berekening omdat de beperking van de afschrijving eveneens van invloed is op het afschrijvingspotentieel van de thans aanwezige attracties. Met betrekking tot deze brief kunnen de volgende opmerkingen worden gemaakt. In de eerste plaats zullen lang niet alle investeringen in attracties worden geraakt door het voorstel inzake de afschrijving op gebouwen. Zo is een installatie met betrekking tot een achtbaan in de open lucht in een pretpark geen gebouw. Dit ligt vanzelfsprekend anders waar het gaat om een hotel of vakantiehuisjes. In de tweede plaats kan uit de berekening in de brief niet worden opgemaakt dat de attractiesector meer dan andere sectoren zou worden getroffen door de afschrijvingsmaatregel. De berekening is namelijk globaal genomen van toepassing op elke investering in een gebouw ongeacht de sector. In de derde plaats dient niet alleen te worden gekeken naar de gevolgen van de afschrijvingsmaatregel, maar van alle maatregelen tezamen, waaronder de tariefverlaging. In de brief wordt slechts één kant van de medaille belicht: de lastenverzwaring door de afschrijvingsbeperking op gebouwen. Hierdoor ontstaat een wat eenzijdig beeld.

Plantum doet in zijn brief de suggestie om de afschrijving op gebouwen in eigen gebruik te beperken door de restwaarde te fixeren op bijvoorbeeld

25% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten in combinatie met een kortere afschrijvingsduur.

Indien de restwaarde zou worden gefixeerd op bijvoorbeeld 25% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten, zou er nauwelijks budgettaire opbrengst resteren ten opzichte van de budgettaire opbrengst die voortvloeit uit het voorstel. Indien voorts de afschrijvingsduur zou worden verkort, zou dat de budgettaire opbrengst van de gefixeerde restwaarde doen dalen.

De leden van de VVD-fractie vragen op welke wijze compensatie wordt gegeven voor de lastenverzwaring door het niet meer kunnen differentiëren in afschrijvingsmethode en afschrijvingsduur als gevolg van de afschaffing van de componentenleer.

Op grond van het voorgestelde artikel 3.30a, tweede lid, dient voor de afschrijving, dus voor artikel 3.30 en 3.30a, voortaan te worden uitgegaan van het gebouw als geheel. Dit laat echter onverlet dat bij de vaststelling van het afschrijvingsbedrag voor een gebouw op grond van artikel 3.30 rekening moet worden gehouden met de levensduur e.d. van de verschillende bestanddelen van het gebouw. Op zichzelf genomen hoeft artikel 3.30a, tweede lid, dus niet tot een lastenverzwaring te leiden. Wel kan een lastenverzwaring optreden door een beperking van het afschrijvingsbedrag tengevolge van de toetsing op de voet van artikel 3.30a aan de bodemwaarde. Die lastenverzwaring moet echter worden geplaatst in de context van de voorgestelde tariefsverlaging. Dit kan worden toegelicht aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld

Een belastingplichtige koopt op 1 januari 2007 een casco bedrijfspand met ondergrond voor € 400 000 voor de verhuur. De restwaarde van het gebouw is € 100 000. De economische levensduur van het gebouw is 50 jaar. Direct na de aankoop (voor de eenvoud op 1 januari 2007) worden scheidingswanden, plafonds, sanitair en verwarming geplaatst. De kosten hiervan bedragen € 80 000; de economische levensduur is 20 jaar en de restwaarde nihil. De totale kostprijs van het gebouw bedraagt dus € 480 000 (= € 400 000 + € 80 000). De WOZ-waarde van het gebouw is voor 2007 € 471 000.

Uitwerking: De afschrijving op het gebouw over 2007 bedraagt vóór toetsing aan de bodemwaarde $1/50$ van € 300 000 (= € 400 000 – € 100 000) + $1/20$ van € 80 000 = € 10 000. Dit komt neer op 2,6% van de afschrijvingsbasis van het gebouw (€ 480 000 – € 100 000 = € 380 000). Er wordt dus rekening gehouden met de levensduur van de onderdelen van het gebouw. Als gevolg van het voorgestelde artikel 3.30a, eerste lid, is van het afschrijvingsbedrag € 9 000 aftrekbaar (verschil tussen de boekwaarde van € 480 000 en WOZ-waarde van € 471 000).

De leden van de fracties van het CDA, de PvdA, de VVD, en de SP stellen een aantal vragen inzake kassen. De leden van de CDA-fractie gaan er vanuit dat kassen niet onder gebouwen vallen, de leden van de SP-fractie vragen hiernaar. De leden van de CDA-fractie, evenals de leden van de PvdA-fractie, vragen in dit kader ook aandacht voor de brief van Plantum NL. De laatstgenoemde fractie vraagt ook de brief van Glaskracht bij het antwoord te betrekken. De leden van de VVD-fractie vragen of het denkbaar is dat een tuinbouwkas niet als gebouw wordt aangemerkt, gelet op het verschil met het begrip gebouw uit het spraakgebruik waarnaar de memorie van toelichting verwijst, bijvoorbeeld wat betreft gebruiksduur, waardevastheid, waardestijging en ook het ruimtebeslag van kassen van meerdere hectares per onderneming.

In antwoord hierop merk ik op dat kassen ook onder het begrip gebouw vallen. Dit vloeit voort uit de voor de investeringsaftrek en de WIR

gewezen jurisprudentie inzake de term gebouw, die ook voor de toepassing van de voorgestelde afschrijving op gebouwen van betekenis is. Het is de vraag of er voldoende argumenten zijn voor het uitzonderen van kassen van de afschrijvingsmaatregel. De economische levensduur van een tuinbouwkas blijft door het hoge tempo van innovatie beperkt tot 10 à 15 jaar met een restwaarde van nihil, aldus Glaskracht. Ook andere gebouwen dan kassen zullen echter door technische en economische slijtage in waarde dalen. Er zijn dan ook meer sectoren, met name de toeristisch recreatieve sector, die stellen dat het noodzakelijk is om af te schrijven tot nihil in vijf tot tien jaren, afhankelijk van het project. In alle gevallen wordt hiermee rekening gehouden doordat de ontwikkeling van de bodemwaarde het saldo weergeeft van (50% van) de waardeontwikkeling van de opstallen (met technische en economische slijtage) en de waardeontwikkeling van de ondergrond. Ook zijn er meer sectoren met een relatief groot ruimtebeslag, te denken valt bijvoorbeeld aan distributiecentra. Een uitzondering voor kassen van het begrip onroerende zaken in de zin van artikel 16 van de Wet WOZ naar analogie van de kassen-vrijstelling in de Gemeentewet, zoals door de leden van de VVD-fractie wordt gesuggereerd, is voorts niet gewenst omdat de waterschappen geen vrijstelling voor kassen kennen.

Daarnaast moet worden bedacht dat er, om een evenwichtige verdeling van de maatregelen over de sectoren te bereiken, speciaal voor de landbouwsector compenserende maatregelen worden voorgesteld. Mede door voorgestelde invulling van de compensatie voor de landbouwsector gaat de glastuinbouwsector er door het onderhavige wetsvoorstel er per saldo 5% op vooruit, dat is meer dan andere sectoren. Eén van de voorgestelde maatregelen ter compensatie van de landbouwsector is het intact laten van de willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL). Dat wil zeggen dat de VAMIL tot de restwaarde, dus tot onder de bodemwaarde, mag worden toegepast. De VAMIL is van zeer grote betekenis voor de verdere vernieuwing van de glastuinbouwsector om zo milieuvriendelijk en energiezuinig te werken. Een substantieel deel van de investeringen in kassen zijn investeringen in groenlabelkassen en deze investeringen vallen onder de VAMIL. Deze aanpassing van de VAMIL heeft betrekking op investeringen na 1 januari 2007 en zal pas kunnen ingaan nadat de Europese Commissie haar goedkeuring heeft verleend. Op investeringen in groenlabelkassen die vóór 1 januari 2007 hebben plaatsgevonden met toepassing van de VAMIL kan vóór 1 januari 2007 nog willekeurig tot de restwaarde worden afgeschreven.

VNO-NCW doet in dit verband in haar commentaar de suggestie dat – als een kas onder het begrip gebouw zou vallen – de investeringen in en in samenhang met de kas die dienen ter bevordering van de teelt of ter bescherming van het milieu niet behoren tot het gebouw. Op dit punt is er – aldus VNO-NCW – een parallel met de werktuigenvrijstelling in de onroerendezaakbelasting.

Met betrekking tot deze suggestie kan worden opgemerkt dat in de binnenkort in te dienen nota van wijziging zal worden opgenomen dat voor de bodemwaarde wordt uitgegaan van de bestaande WOZ-waarde zoals deze luidt met inachtneming van de bestaande werktuigenvrijstelling; in zoverre worden werktuigen daarmee dus niet tot het gebouw gerekend.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de verhouding tussen de voorgestelde maatregelen in voorliggende wetsvoorstel en de uitkomsten van lopende procedures bij de Hoge Raad over afschrijving van gebouwen en de daarin genomen conclusie van Advocaat-Generaal Wattel (gepubliceerd in V-N 2005/49.12).

De uitkomst van deze zaak zal antwoord geven op een aantal vragen over de aanvaardbaarheid van afschrijvingen onder het huidige recht. Het

onderhavige wetsvoorstel heeft in dit verband slechts tot doel afschrijvingen op gebouwen, die naar huidig recht toegestaan zouden zijn, te stoppen op het moment dat de boekwaarde van een gebouw de bodemwaarde van dat gebouw bereikt.

De leden van de CDA-fractie vragen welke verdelingsmaatstaf wordt gehanteerd om te bepalen welk bedrag de verschillende eigenaren kunnen afschrijven ingeval een gebouw meerdere eigenaren heeft (bijvoorbeeld bij een vennootschap onder firma). Daarop kan worden geantwoord dat de WOZ-waarde van het gebouw over de mede-eigenaren wordt verdeeld naar rato van de mate van mede-eigendom van het gebouw. Daarbij dient mede rekening gehouden te worden met de mate waarin de mede-eigenaren gerechtigd zijn tot de stille reserves met betrekking tot het gebouw.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe de afschrijving op een gebouw verloopt indien sprake is geweest van een verbouwing waarop onder huidig recht afzonderlijk afgeschreven kan worden. Voor de afschrijving op een gebouw worden de onderdelen ervan, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden voortaan als één bedrijfsmiddel beschouwd. Dat betekent dat niet langer afzonderlijk kan worden afgeschreven op een verbouwing. De grondslag voor de afschrijving wordt gevormd door de aanschaffingskosten van het gebouw met inbegrip van de verbouwing verminderd met de (oorspronkelijke) restwaarden van het gebouw met inbegrip van de verbouwing. Vervolgens wordt de afschrijving per jaar bepaald op basis van de dan verwachte gebruiksduur van het gebouw met inbegrip van de verbouwing. Daarna zal bezien moeten worden of de afschrijving nog kan worden toegepast gelet op de boekwaarde van het gebouw met inbegrip van de verbouwing afgezet tegen de bodemwaarde.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe de bepaling uitwerkt indien een ondernemer alleen de opstal heeft verkregen en t.a.v. de ondergrond een leasecontract heeft gesloten met een onafhankelijke derde, waarbij hij de optie heeft om na verloop van tijd ook de ondergrond te kopen. In dat geval kan de optiegerechtigde niet gezien worden als volledig eigenaar van de grond en geldt het zesde lid van artikel 3.30a. Voor de bodemwaarde moet de ondernemer dan uitgaan van de WOZ-waarde verminderd met het gedeelte dat kan worden toegerekend aan de (economische) eigendom van de derde van de ondergrond. De mogelijkheid bedrijfsmiddelen te verkopen aan een niet-belastingplichtig lichaam en deze terug te huren staat los van dit wetsvoorstel. Overigens zie ik in dergelijke voorbeelden geen ruimte voor toepassing van de herinvesteringsreserve nu van een vervangingsvoornemen geen sprake lijkt. Gelet op het voorgaande is – zo kan ik deze leden antwoorden – niet budgettair doorgerekend wat de consequenties kunnen zijn, indien de derde partijen (lessors, verhuurders) niet-belastingplichtige pensioenfondsen zijn of belastingplichtigen met forse compensabele verliezen.

Ook vragen de leden van de SGP-fractie hoe de WOZ-waarde van een gebouw verminderd moet worden in gevallen van gesplitste eigendom van grond en opstal. Bij een gesplitste eigendomssituatie is de splitsing van de WOZ-waarde afhankelijk van de feitelijke splitsingssituatie. Bij een van huur afhankelijk recht van opstal (HARVO) is voor de Wet WOZ sprake van twee belastingobjecten waardoor een aparte grondwaarde en opstalwaarde dient te worden vastgesteld. Bij andere situaties wordt voor de Wet WOZ wel één waarde vastgesteld. Een methodiek om de grondwaarde onder een opstal te bepalen is mogelijk via de residuele grondwaardemethodiek. Eerst wordt de totale waarde van gebouw met opstal bepaald waarna de

(actuele) bouw/vervaardigingskosten van de opstal hierop in mindering worden gebracht. De residuwaarde is dan de waarde die aan de grond is toe te kennen. Gemeenten werken bij de bepaling van hun gronduitgifte-prijzen ook wel met deze methode.

De leden van de LPF-fractie vragen hoe voorkomen kan worden dat de restwaarde door belastingplichtigen te laag wordt ingeschat.

Dat de restwaarde te laag wordt ingeschat, kan nooit geheel voorkomen worden omdat de werkelijke restwaarde afhankelijk is van toekomstige ontwikkelingen. Overigens zijn voor het bepalen van de restwaarde van bedrijfsmiddelen geen eenduidige en uitgewerkte regels te geven. Inspecteurs zullen met hun kennis van en ervaring in de desbetreffende branche die restwaarde zo goed mogelijk bezien. Mede om hen op het gebied van vastgoed te ondersteunen is het Vastgoed Kenniscentrum bij de Belastingdienst ingesteld.

8.3. Aanpassing termijnen verliesrekening

Het doet mij genoeg dat de leden van de CDA-fractie verheugd zijn over het feit dat de achterwaartse verliesverrekeningstermijn voor IB-ondernemers gehandhaafd is op drie jaar.

De leden van de CDA-fractie vragen waarom de carryforwardtermijn voor de in te halen buitenlandse verliezen en gestalde buitenlandse winst niet eveneens is beperkt tot negen jaar.

In het verslag van een schriftelijk overleg over de nota Werken aan winst (Kamerstukken II 2005/06, 30 107, nr. 5, blz 21) is aangegeven dat het voor de hand ligt om – gelet op het verband tussen de termijn voor voorwaartse verliesverrekening en de termijn voor de doorschuif van nog niet vrijgestelde buitenlandse winst naar andere jaren – de laatstgenoemde termijn eveneens in de tijd te beperken. Het gevolg daarvan zou wel zijn, dat belastingplichtigen daardoor hun recht op vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van deze winst verliezen. Behalve de doorschuifregeling is ook de inhaalregeling voor buitenlandse verliezen niet in de tijd begrensd. Zou de inhaalregeling in de tijd worden beperkt, dan brengt dit het risico met zich van een aanzienlijke toename van de import van buitenlandse verliezen. Tegen deze achtergrond verdient het naar mijn mening de voorkeur de huidige – onbeperkte – termijn in beide gevallen ongemoeid te laten.

Met betrekking tot de voorgestelde beperking van de verliesverrekening vragen de leden van de CDA-fractie om een beschouwing over de alternatieve wijze van beperking van verrekening zoals die in Duitsland is ingevoerd, waarbij in het bijzonder wordt ingegaan op de gevolgen voor ondernemingen met een verliespositie versus de beoogde opbrengsten van de maatregel.

In Duitsland is de carry forward onbeperkt qua tijdsverloop, maar beperkt in omvang. Per jaar is de carry forward beperkt tot € 1 miljoen, het restant kan slechts afgezet worden tegen 60% van de winst boven € 1 miljoen. Invoering van een dergelijke maatregel levert de schatkist alleen een rentevoordeel op. Effecten van maatregelen op de renteopbrengsten (positief of negatief) zijn tweede orde effecten. Deze worden in de ramingen altijd buiten beschouwing gelaten.

De leden van de PvdA-fractie vragen of de beperking in de mogelijkheden van verliesverrekening niet in strijd is met het totaalwinstbegrip. De leden van de VVD-fractie vragen of de voorgestelde regeling niet ten laste gaat van ondernemingen die, bijvoorbeeld als gevolg van een niet-verzekerbare calamiteit als een terroristische aanslag, een omvangrijk eenmalig verlies lijden. Zij vragen voorts wat de reden is om in dergelijke gevallen

belasting te heffen over een hoger bedrag dan de totale winst van de onderneming.

Het gaat hier om een afweging tussen theoretische zuiverheid enerzijds en grondslagverbreding in combinatie met tariefverlaging anderzijds. Overigens wordt ondernemingen nog altijd een ruime termijn geboden om verliezen te compenseren. Het is moeilijk om zich reële situaties voor te stellen waarin een verlies niet binnen negen jaar kan worden goedge maakt. Van een algemeen geldende regeling als de verliesverrekening kan moeilijk een oplossing worden verwacht in exceptionele situaties, zoals bijvoorbeeld omvangrijke schade als gevolg van een terroristische aanslag.

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de budgettaire gevolgen van het in stand houden van een onbeperkte verrekening van aanloopverliezen.

Het budgettaire effect van het in stand houden van een onbeperkte verrekening van aanloopverliezen is afhankelijk van de definitie van het begrip aanloopverliezen. Als de verliezen in de eerste 6 jaren worden aangemerkt als aanloopverliezen en als deze onbeperkt verrekenbaar zouden blijven, beperkt dit het effect van de grondslagverbreding met ca. € 125 miljoen. Netto, dat wil zeggen inclusief het effect van tariefverlaging, leidt dit tot een budgettaire derving van ca. € 100 miljoen. Zouden de verliezen in de eerste 3 jaren worden aangemerkt als aanloopverliezen, dan zou dit de opbrengst van de grondslagverbreding met ca. € 90 mln beperken. Netto, dus inclusief het effect van tariefverlaging, zou de derving in dat geval ca. € 75 mln bedragen.

De leden van de PvdA-fractie vragen waarom niet is overwogen om de beperking van de termijnen voor verliescompensatie slechts van toepassing te laten zijn voor verliezen die zich na inwerkingtreding van dit wetsvoorstel manifesteren. Zij vragen of niet feitelijk sprake is van materiële terugwerkende kracht. De leden van de LPF-fractie vragen of, om terugwerkende kracht te voorkomen, verliezen die voor de invoering van het wetsvoorstel zijn geleden onbeperkt voorwaarts verrekenbaar moeten blijven. Voorts vragen zij wat in de memorie van toelichting (blz. 29) wordt bedoeld met «Met ingang van 2012 zijn verliezen uit het jaar 2002 of ouder niet meer compensabel».

Een overgangsmaatregel waarbij alle op 1 januari 2007 bestaande verliezen nog onbeperkt verrekenbaar blijven, zou tot gevolg hebben dat de grondslagverbredende maatregel pas vanaf 2017 effect heeft. Dit betekent dat de met de maatregel gefinancierde tariefverlaging ook pas in 2017 kan worden doorgevoerd. Dat maakt een afweging nodig tussen het belang van overgangsrecht voor belastingplichtigen met compensabele verliezen en het belang van een generieke tariefverlaging. Die heeft ertoe geleid dat in het wetsvoorstel een overgangsmaatregel is voorgesteld op grond waarvan alle oude verliezen in elk geval nog tot en met het jaar 2011 kunnen worden verrekend. Voor verliezen vanaf 2002 geldt derhalve de voorgestelde termijn van negen jaar. Een verlies uit 2002 kan dus worden verrekend tot en met 2011 en verdampt in 2012.

De leden van de SGP-fractie constateren dat de voorgestelde aanpassing van de termijnen van de verliesverrekening pas effectief worden in 2012. Zij vragen zich af of deze maatregel als gevolg hiervan nog wel gezien kan worden als een compenserende maatregel voor de verlaging van de tarieven en op welke manier in de tussentijd de verlaging wordt bekostigd.

In de voorgestelde aanpassing van de verliesverrekening wordt zowel de termijn voor voorwaartse als achterwaartse verliesverrekening aangepast. Om te voorkomen dat verliezen die per 1 januari 2007 ouder zijn dan negen jaar onmiddellijk zouden verdampen, is voorgesteld dat alle nog

niet verrekenende verliezen nog tot en met 2011 kunnen worden verrekend. Met ingang van 2012 zijn verliezen uit het jaar 2002 of ouder niet meer compensabel. Echter, de constatering dat de aanpassing van de verliesverrekening pas effectief wordt in 2012 is alleen juist ten aanzien van de voorwaartse verliesverrekening. De aanpassing van de termijn van de achterwaartse verliesverrekening is wel onmiddellijk effectief. Tot 2012 is de budgettaire opbrengst van de aanpassing van de verliesverrekening geheel toe te rekenen aan de beperking van de achterwaartse verliesverrekening.

De leden van de PvdA-fractie constateren dat er een onderscheid wordt gemaakt tussen de carrybacktermijnen voor Vpb-ondernemingen (één jaar) en die voor IB-ondernemingen (drie jaar). Refererend aan het gelijkheidsbeginsel vragen deze leden zich af of dit onderscheid wel in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel. Daarbij willen zij weten of hierbij het belastingmiddel bepalend is, dan wel of dat het gaat om de gelijke behandeling van de ondernemingswinst. Bij de beantwoording van deze vraag gaat het om de wijze waarop het gelijkheidsbeginsel wordt toegepast op het belastingsubject. Bij de inkomstenbelasting gaat het om natuurlijke personen, bij de vennootschapsbelasting kort gezegd om rechtspersonen. Dat het belastingsubject in de Vpb anders wordt behandeld dan in de IB is in ons fiscale stelsel een gegeven. De ondernemer kan door de juridische vormgeving van zijn activiteiten feitelijk kiezen voor belastingheffing over zijn winst binnen het regime van de inkomstenbelasting (als natuurlijk persoon) dan wel binnen het regime van de vennootschapsbelasting (als rechtspersoon). Deze keuze brengt mee dat er verschillen kunnen optreden in de wijze waarop de ondernemingswinst wordt belast. Naarmate een onderneming kleiner is, hetgeen in de IB doorgaans het geval is, is de ondernemer kwetsbaarder bij een plotseling negatief bedrijfsresultaat. Daarom wordt voorgesteld de achterwaartse compensatie van verliezen in box 1 van de Wet IB 2001 te handhaven op drie jaar.

De leden van de fracties van de PvdA en de LPF vragen waarom in 1995 de invoering van een onbeperkte voorwaartse verliesverrekening als een versterking van het vestigingsklimaat werd gezien, en nu niet meer. De tijden zijn veranderd en daarmee ook de afwegingen van relatieve voor- en nadelen. Nederland kan het zich thans niet permitteren de huidige tendens in Europa, tariefverlaging door middel van grondslagverbreding, te negeren. Met het oog op het vestigingsklimaat is daarom gekozen voor een beter concurrerend tarief tegenover een wat minder concurrerend systeem van verliesverrekening. Die ruimte is er naar mijn mening, omdat we op dit moment met betrekking tot de verliesverrekeningsmogelijkheden tot de internationale top behoren, terwijl we ten aanzien van het tarief minder concurrerend zijn. Bedrijven die zich nieuw in Nederland willen vestigen, zullen over het algemeen meer belang hechten aan een laag tarief dan aan een onbeperkte voorwaartse verliescompensatie.

De leden van de VVD-fractie constateren dat verliezen binnen het jaar onbeperkt gecompenseerd kunnen worden (het verlies van december met de winst van januari: 11 maanden), terwijl voortaan een verlies uit januari niet meer gecompenseerd kan worden met de winst van december van het voorvorige jaar (13 maanden). Zij vragen welke economische gedachte daaraan ten grondslag ligt.

De inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting hebben in beginsel op een periode van een (boek)jaar betrekking. De binnen het jaar genoten winsten en verliezen worden daarbij gesaldeerd in aanmerking genomen. Dit sluit aan bij de bepaling van de commerciële jaarwinst. Ook daar geldt dat positieve en negatieve resultaten binnen een boekjaar vermengen. In

de huidige situatie kan een verlies dat in de laatste maand van het jaar wordt geleden, in beginsel achterwaarts worden verrekend met de winst van de 47e voorafgaande maand, maar niet met dat van de 48e voorafgaande maand. In de voorgestelde regeling blijft voor de inkomstenbelasting de verrekeningsgrens gelijk (47 maanden). In de vennootschapsbelasting wordt deze 23 maanden. Welke grens ook wordt gekozen, een zeker schokeffect is onvermijdelijk.

De leden van de LPF-fractie vragen op welke wijze «gedwongen» winstneming in het zicht van verliesverdamping wordt voorkomen en of daartoe goed koopmansgebruik wordt aangepast.

Er worden op dit punt geen maatregelen voorgesteld. Binnen de mogelijkheden die de wet en jurisprudentie daarvoor bieden, zijn er namelijk geen bezwaren tegen het vermijden van verliesverdamping. In dit verband zijn wel de bepalingen tegen handel in verlieslichamen en de jurisprudentie op het gebied van stelselwijzigingen van belang.

De leden van de VVD-fractie vragen in hoeverre bij de inschatting van de budgettaire consequenties rekening gehouden is met het feit dat de wetgever er, binnen de grenzen van de bestaande wetgeving en jurisprudentie, geen bezwaren tegen heeft dat belastingplichtigen maatregelen nemen om verliesverdamping tegen te gaan.

Bij de inschatting van de budgettaire consequenties van de grondslagverbredende maatregelen is in zeer beperkte mate rekening gehouden met gedragseffecten. Zo is bij de beperking van de verliesverrekening geen rekening gehouden met de mogelijkheid dat belastingplichtigen kunnen trachten verliesverdamping tegen te gaan. Tegenover dit effect, dat met een budgettaire derving gepaard zou gaan, zijn namelijk ook effecten denkbaar die een extra opbrengst met zich meebrengen. Beperking van verliesverrekening zal er bijvoorbeeld toe leiden dat ondernemingen minder dan in de huidige situatie geneigd zullen zijn verliezen in Nederland neer te laten slaan. Het is op voorhand niet duidelijk of de mogelijke negatieve gedragseffecten bij beperking van verliesverrekening de mogelijke positieve effecten ervan zullen overtreffen. Mede daarom is bij de beperking van verliesverrekening noch met positieve noch met negatieve gedragseffecten rekening gehouden.

De leden van de SP-fractie vragen een overzicht van de manier waarop andere EU-lidstaten omgaan met de voor- en achterwaartse verliesverrekening.

Tabel 12: Termijn waarbinnen verliezen (onder voorwaarden) achterwaarts en voorwaarts verrekend kunnen worden (bron: International Bureau of Fiscal Documentation, laatste beschikbare update).

Land	Carry back	Carry forward	Opmerkingen
België	Niet	Oneindig	
Cyprus	Niet	Oneindig	
Denemarken	Niet	Oneindig	
Duitsland	1 jaar	Oneindig	<i>Oneindige carry forward sinds 2002, daarvoor beperking tot 5 jaar. Alleen verliezen tot € 511 500 komen voor carry back in aanmerking in het jaar van ontstaan. Sinds 1 januari 2004 is carry forward beperkt tot € 1 mln per jaar, restant kan slechts afgezet worden tegen 60% van de winst boven € 1 mln. Voordien oneindige carry forward.</i>
Estland	Niet	Niet	<i>Ingehouden winsten worden niet belast. Verliezen zijn dan ook fiscaal niet relevant.</i>
Finland	Niet	10 jaar	
Frankrijk	3 jaar	Oneindig	<i>In de Franse Vpb bestaat recht op carry back voor maximaal drie jaar. Alsdan bestaat recht op een heffingskorting (geen teruggave) welke in de volgende 5 jaar geëffectueerd kan worden. Het restant wordt in het 6e jaar uitgekeerd. Deze carry back lijkt dan ook meer weg te hebben van een carry forward. Sinds 1 januari 2004 is er oneindige carry forward. Voorheen was dit beperkt tot 5 jaar.</i>
Griekenland	Niet	5 jaar	

Land	Carry back	Carry forward	Opmerkingen
Groot-Brittannië	1 jaar	Oneindig	<i>De wijze van verliesverrekening is afhankelijk van het soort inkomen of kapitaal waaraan verlies is gerelateerd. Carry back en forward moeten wel geschieden tegen winsten van dezelfde «trade». Carry back alleen mogelijk voor «trading» verliezen. Beperkte verliesverrekening voor «non-trading» verliezen.</i>
Hongarije	Niet	Oneindig	<i>Sinds 1 januari 2004 oneindige carry forward (daarvoor beperkt tot 5 jaar). Echter verliezen die ontstaan nadat de ondernemingna drie jaar bestaat, komen alleen onder voorwaarden (omzet minder dan de helft van de uitgaven, i.g.v. onvermijdelijke externe omstandigheden, of twee voorafgaande jaren waren ook al verliesgevend) na toestemming van de Belastingdienst voor voorwaartse verliesverrekening in aanmerking. Voor de landbouwsector bestaat een carry back van 2 jaar.</i>
Ierland	1 jaar	Oneindig	<i>In geval van liquidatie is de carry back 3 jaar. Net als in Groot-Brittannië mogen verliezen alleen afgezet worden tegen toekomstige winsten in dezelfde «trade».</i>
Italië	Niet	5 jaar	<i>Voor verliezen geleden in de eerste drie jaar van bestaan van de onderneming geldt een oneindige carry forward.</i>
Letland	Niet	5 jaar	
Litouwen	Niet	5 jaar	
Luxemburg	Niet	Oneindig	
Malta	1 jaar	Oneindig	
Nederland	3 jaar	Oneindig	
Oostenrijk	Niet	Oneindig	<i>Beperkingen verliesverrekening voor verliezen uit een «partnership». Verliezen kunnen worden afgezet tegen 75% van de winst.</i>
Polen	Niet	5 jaar	<i>Maximaal 50% van het verlies mag in een ander jaar worden verrekend.</i>
Portugal	Niet	6 jaar	
Slowakije	Niet	5 jaar	
Slovenië	Niet	7 jaar	
Spanje	Niet	15 jaar	
Tsjechië	Niet	5 jaar	
Zweden	Beperkt	Oneindig	<i>Via een reserve genaamd «profit periodization reserve» bestaat de mogelijkheid om verliezen dmv carry back te verrekenen.</i>

De leden van de fractie van de LPF vragen op welke wijze wordt voorkomen dat belastingplichtigen zich er op beroepen dat bij hen vertrouwen is gewekt dat bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgestelde verliezen voorwaarts verrekenbaar zouden zijn.

Van een te beschermen vertrouwen is hier geen sprake. De verliesbeschikkingen betreffen slechts de vaststelling van het uitstaande verliessaldo. De wijze waarop dit saldo kan worden verrekenend, volgt uit de wet (zie artikel 20 van de Wet Vpb). Dat de verliesbeschikking door eventueel gewekt vertrouwen tot een andere wijze van verliesverrekening zou kunnen leiden dan volgt uit de wet (zoals voorgesteld), zal dan ook niet aan de orde kunnen komen.

8.4. Minimum afschrijvingstermijnen voor goodwill en overige bedrijfsmiddelen

De leden van de PvdA-fractie brengen naar voren dat in meerdere commentaren wordt gesteld dat het wijzigen van de afschrijvingstermijn ter zake van goodwill in de praktijk tot uitvoeringsproblemen zal leiden. Zij vragen daarop een reactie, met name op het commentaar van de Orde. De leden van de VVD-fractie vragen een nadere toelichting hoe de voorgestelde minimum afschrijvingstermijnen voor goodwill (10 jaar) en andere bedrijfsmiddelen (5 jaar) moeten worden toegepast. Ook vragen zij of de regering de mening deelt dat commercieel ook kortere termijnen blijven gelden zodat voor ieder bedrijf verschillen gaan ontstaan tussen de commerciële en fiscale jaarstukken met als gevolg extra administratieve lasten en hoe de regering denkt om te gaan met die lastenverzwaring. Tevens wordt gevraagd naar een reactie op het commentaar van VNO-NCW en van de Orde ten aanzien van deze afschrijvingsmaatregelen. Naar aanleiding daarvan merk ik op dat een van de argumenten voor de voorgestelde minimale afschrijvingstermijn van tien jaar voor goodwill is, dat vaak niet duidelijk is hoe lang de gekochte goodwill zijn nut zal afwerpen voor de onderneming. Als gevolg daarvan wordt in veel gevallen de, voor de inspecteur lastig te weerleggen, stelling ingenomen

dat de goodwill fiscaal in vijf jaar kan worden afgeschreven, terwijl commercieel een veel langere afschrijvingsperiode wordt genomen of helemaal niet wordt afgeschreven. Een ander argument is dat ook in andere lidstaten de afschrijving over goodwill niet, of over een langere termijn plaatsvindt. Deze argumenten tezamen hebben geleid tot de voorgestelde maatregel die een plafond stelt aan het bedrag dat jaarlijks maximaal kan worden afgeschreven. De maatregel beoogt geen verandering in de aard van de discussie, maar bewerkstelligt dat in dit soort situaties de afschrijving meer in overeenstemming wordt gebracht met de realiteit.

Op basis van artikel 3.30, eerste lid, wordt de afschrijvingsgrondslag bepaald op de aanschaffings- of voortbrengingskosten verminderd met de restwaarde. Vervolgens moet deze worden toegerekend aan de jaren waarin het bedrijfsmiddel in de onderneming wordt gebruikt. Voorwerpen van geringe waarde worden niet als een bedrijfsmiddel aangemerkt en kunnen in een keer ten laste van de winst worden gebracht. De voorgestelde maatregel beoogt niet iets te veranderen aan de afschrijvingsgrondslag, maar indirect aan de periode waarover wordt afgeschreven door een plafond te stellen aan het bedrag dat jaarlijks ten hoogste kan worden afgeschreven.

Voor zover bedrijfsmiddelen naar een restwaarde van nihil mochten worden afgeschreven kan dat nog steeds, zij het dat door het jaarlijkse plafond er een minimale afschrijvingstermijn geldt van 5 jaar (door het plafond van 20%), onderscheidenlijk 10 jaar (door het plafond van 10%). Het kan ook zijn dat bedrijfsmiddelen die onder het huidige regime in drie jaar worden afgeschreven, rekening houdende met een restwaarde, tegen de maatregel aanlopen, afhankelijk van het bedrag aan restwaarde waarvan de belastingplichtige uitgaat. Aan de hand van de volgende voorbeelden wordt dit toegelicht.

Stel een belastingplichtige koopt een auto voor € 40 000 die hij in 3 jaar afschrijft tot € 19 000. Op basis van deze gegevens berekent hij een jaarlijkse afschrijving van € 7000. Dit is minder dan € 8 000 (=20% van € 40 000), met gevolg dat hij niet aanloopt tegen de voorgestelde beperking van het nieuwe tweede lid van artikel 3.30. Mocht deze belastingplichtige echter uitgaan van een restwaarde van minder dan € 16 000 na drie jaar, dan komt de voorgestelde beperking wel in beeld. Alsdan is immers het bedrag van de jaarlijkse afschrijving op de voet van het eerste lid van artikel 3.30 meer dan € 8 000; het voorgestelde tweede lid beperkt dan de jaarlijkse afschrijving tot € 8 000.

De 10% en de 20% wordt berekend over de aanschaffingskosten, onderscheidenlijk de aanschaffings- of voortbrengingskosten. Dit is in geval van afboeking van een herinvesteringsreserve of de ontvangst van een subsidie, de aanschaffings- of voortbrengingskosten na afboeking van die herinvesteringsreserve of subsidie. In situaties waarin het bedrijfsmiddel is aangegeven voor willekeurige afschrijving, wordt de willekeurige afschrijving niet beperkt door artikel 3.30, tweede lid. Door de regeling van de willekeurige afschrijving wordt de maximale toerekening aan een bepaald jaar, zoals geregeld in artikel 3.30, tweede lid, namelijk opzij gezet.

Uit de uitgebrachte commentaren blijkt dat het voorbeeld dat in de memorie van toelichting is opgenomen bij het overgangsrecht van de afschrijvingsbeperking, niet aldus is verwoord in het overgangsrecht en derhalve tot onduidelijkheden leidt. Daarom wordt in de aangekondigde nota van wijziging de tekst van het overgangsrecht aangepast.

Voor het antwoord op de vraag hoe de regering denkt om te gaan met de administratieve lastenverzwaring ter zake van de voorgestelde minimum afschrijvingstermijnen kan ik verwijzen naar hetgeen hierover is opgemerkt in paragraaf 10 van deze nota over de budgettaire aspecten.

Voor het antwoord op de vraag hoe de regering denkt om te gaan met de administratieve lastenverzwaring ter zake van de voorgestelde minimum

afschrijvingstermijnen kan ik verwijzen naar hetgeen hierover is opgemerkt in paragraaf 10 van deze nota over de budgettaire aspecten.

Verder verwacht de Orde dat het gebrek aan eerbiedigende werking bij de beperking van de afschrijvingstermijn van goodwill, zal leiden tot financieringsproblemen, omdat de financiering van de goodwillinvesteringen veelal is afgestemd op de gebruikelijke afschrijvingsperiode ter zake van goodwill.

De voorgestelde maatregel heeft alleen betrekking op bestaande goodwill voor zover die op 1-1-2007 nog niet geheel is afgeschreven volgens het voorgestelde overgangsrecht van artikel 10a.3 Wet IB 2001 en de afschrijvingstermijn minder dan 10 jaar is. Zoals hiervoor is aangekondigd zal het overgangsrecht worden aangepast ter voorkoming van onduidelijkheden. Zo zal bijvoorbeeld voor goodwill waarop vier jaar is afgeschreven alleen ten aanzien van het nog niet afgeschreven (1/5) deel de langere afschrijvingstermijn toegepast moeten worden. Verder moet bedacht worden dat de financiering van goodwillinvesteringen niet zozeer op de fiscale afschrijvingstermijn afgestemd zal zijn maar veeleer op de commerciële afschrijvingsperiode, die over het algemeen langer zal zijn.

De leden van de VVD-fractie vragen of administratieve lasten van € 7,5 mln. ter zake van afschrijving goodwill en overige bedrijfsmiddelen wel proportioneel zijn, gezien de geschatte opbrengst van € 200 mln. Tevens vragen deze leden in hoeverre bij de berekening van deze opbrengst rekening gehouden met de mogelijkheid om goodwill af te waarderen naar lagere bedrijfswaarde en zal de discussie zich niet steeds meer gaan toespitsen op die lagere bedrijfswaarde. De administratieve lastentoe name ten aanzien van deze maatregel is inderdaad relatief ongunstiger dan de administratieve lastentoe name ter zake van afschrijving gebouwen. Dit houdt vooral verband met het relatief sterke effect van de minimale afschrijvingstermijn voor de post inventaris. Anderzijds kan ook naar het totale effect van de maatregelen inzake afschrijving voor de administratieve lasten worden gekeken. Dit is € 10,4 mln. in relatie tot een opbrengst van € 1385 mln. Hierbij kan verder de kanttekening worden geplaatst dat bij de berekening van de administratieve lasten is uitgegaan van een toename van de administratieve lasten die recht evenredig is aan de toename van de afschrijvingstermijnen. De toename die in werkelijkheid zal optreden, is mogelijk geringer of zal mogelijk als geringer worden ervaren bijvoorbeeld als gevolg van tussentijdse realisatie. De mogelijkheid tot afwaardering van goodwill naar lagere bedrijfswaarde bestaat ook onder de huidige regelgeving. Bij de berekening van de budgettaire gevolgen van de afschrijvingsbeperkende maatregel van goodwill is eveneens rekening gehouden met deze mogelijkheid. Door de verlenging van de wettelijke afschrijvingstermijn voor goodwill valt niet te verwachten dat het aantal geschillen hierover zal toenemen. Immers de feiten en omstandigheden die kunnen leiden tot discussie over lagere bedrijfswaarde worden door de voorgestelde maatregel niet anders.

De leden van de PvdA-fractie merken op dat het gelijkstellen van de commerciële en fiscale balans met name voor het MKB een behoorlijke administratieve lastenverlichting zou geven. Deze leden vragen dan ook of de invoering van een algemene afschrijvingsduur voor alle bedrijfsmiddelen van ten minste vijf jaren niet eerder een stap achteruit dan vooruit is.

De invoering van een algemene afschrijvingsduur voor alle bedrijfsmiddelen van ten minste vijf jaren wordt voorgesteld omdat veel bedrijfsmiddelen die nu fiscaal in minder dan vijf jaar worden afgeschreven, gedurende een langere periode in de onderneming worden gebruikt. Omdat de werkelijke gebruiksduur in beginsel het uitgangspunt is voor de verslaggeving in de commerciële jaarrekening valt te verwachten dat het verschil

tussen de vennootschappelijke jaarrekening en de jaarrekening op fiscale grondslag kleiner wordt. Anderzijds moet bedacht worden dat de regels voor de verslaggeving in de commerciële jaarrekening vaak keuzemogelijkheden bieden voor de wijze van waardering en afschrijving. Dat maakt het moeilijk om stellige uitspraken hierover te doen.

De leden van de fractie van de SGP-fractie vragen of niet verondersteld moet worden dat voor een deel van de bedrijven een afschrijvingstermijn van vijf jaar voor computers te lang is om aan te sluiten bij de gebruiksduur en wat daarvan de gevolgen zijn voor de bedrijfsvoering. Onder de categorie overige bedrijfsmiddelen waarbij de afschrijvingstermijn door de voorgestelde maatregel op minimaal vijf jaar wordt gesteld, vallen niet alleen computers, maar bijvoorbeeld ook inventaris. De gebruiksduur van deze bedrijfsmiddelen is veeleer vijf jaar of langer, terwijl fiscaal vaak kortere termijnen gehanteerd plegen te worden voor de afschrijving. Voor zover deze bedrijfsmiddelen, binnen deze periode daadwerkelijk worden vervangen of op andere wijze niet meer binnen de onderneming worden gebruikt, leidt dat tot een verdere afboeking van die bedrijfsmiddelen, waarmee eveneens wordt aangesloten bij de feitelijke gebruiksduur. Vanaf dat moment komt het bedrijfsmiddel niet meer op de balans voor.

8.5. Waardering onderhanden werk

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe de voorstellen ten aanzien van de waardering van onderhanden werk zich verhouden tot het beginsel van voorzichtigheid als onderdeel van goedkoopmansgebruik. De hoofdregel bij goed koopmansgebruik is dat de baten en lasten zo goed mogelijk worden toegerekend aan de jaren waarop zij betrekking hebben. Dit wordt ook wel het realiteitsbeginsel genoemd. Daarnaast spelen het voorzichtigheidsbeginsel en het eenvoudsbegin­sel een rol. Met de voorgestelde maatregel wordt meer nadruk gelegd op het realiteits­begin­sel.

Tevens zijn deze leden van mening dat de voorstellen niet in overeenstemming zijn met de geldende regels in het jaarrekeningenrecht, waardoor de verschillen tussen de fiscale en de commerciële jaarrekening nog meer zullen toenemen. Deze leden ontvangen daar graag een reactie op waarbij de specifieke vragen van de Orde worden betrokken. Fiscaal mag thans winstneming in beginsel worden uitgesteld tot de oplevering van het werk. Volgens de Nederlandse wet- en regelgeving op het vlak van de commerciële jaarrekening is dat slechts beperkt toegestaan. Onder IFRS is een dergelijke waardering zelfs verboden. De voorgestelde maatregel houdt in dat onderhanden werk moet worden gewaardeerd op het gedeelte van de overeengekomen vergoeding voor het aangenomen werk dat is toe te rekenen aan dat onderhanden werk. Een dergelijke fiscale waardering zal doorgaans meer aansluiten bij de commerciële waardering dan thans het geval is. Voor kleine ondernemingen geldt dat de commerciële jaarrekening veelal gelijk is aan de fiscale jaarrekening. Ook na invoering van de voorgestelde maatregel zal er bij kleine ondernemingen dus geen verschil zijn tussen de commerciële en de fiscale jaarrekening.

De leden van de VVD-fractie vragen of voldoende duidelijk is wat moet worden verstaan onder onderhanden werk en onderhanden opdrachten. In het algemeen wordt van onderhanden werk gesproken bij (bouw-)projecten door aannemers, terwijl van onderhanden opdrachten wordt gesproken in de dienstverlenende sector, zoals bij architecten of ingenieurs. Deze begrippen hebben hun invulling gekregen door de fiscale

jurisprudentie, zodat naar verwachting deze begrippen in de praktijk voldoende duidelijk zijn.

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen wat de budgettaire effecten zijn als het voorstel van de Raad van State, om de nieuwe regeling met betrekking tot de waardering van onderhanden werk te beperken tot langlopende projecten, zou worden overgenomen.

De aanbeveling van de Raad zou er toe leiden, dat binnen één onderneming het onderhanden werk fiscaal verschillend gewaardeerd moet worden ten aanzien van langlopende- en kortlopende projecten. Dit terwijl zij in de commerciële jaarrekening in het algemeen op dezelfde wijze worden gewaardeerd. Een beperking van de voorgestelde maatregel tot langlopende projecten, leidt tot een structurele derving van naar schatting ca. € 10 mln van de geraamde € 30 mln opbrengst van de maatregel. Netto, dus inclusief het effect van tariefverlaging, vervalt alsdan structureel een opbrengst van € 7 miljoen. Daarnaast leidt een dergelijke beperking tot een incidentele derving van netto € 400 mln.

8.6. Aanpassing aftrek enkele kosten

8.6.1. Kosten optierechten op eigen aandelen

De leden van de CDA-fractie plaatsen kanttekeningen bij het voorstel om de kosten van de toekenning van optierechten en van de uitreiking van eigen aandelen aan het personeel niet langer in aftrek toe te laten voor de vennootschapsbelasting. Volgens deze leden leidt de niet-aftrekbaarheid van deze kosten in samenhang met de heffing van de inkomstenbelasting bij de optiehouder tot een hogere gecumuleerde belastingdruk dan onder huidig recht. Dit zou als ongewenst gevolg hebben dat de toekenning van optierechten in de toekomst zwaarder zou worden belast dan de uitkering van – eveneens niet-aftrekbaar – dividend. Dividenden worden immers, zo stellen zij, bij de ontvanger tegen een relatief laag tarief in de inkomstenbelasting betrokken. Zij vragen op welke grond dit verschil in fiscale behandeling gerechtvaardigd zou zijn. Mocht die er niet zijn, dan vragen zij de mogelijkheid te bezien de voorgestelde maatregel te laten vervallen. De vergelijking die deze leden trekken, gaat voorbij aan het verschil in karakter van de twee genoemde vergoedingen en aan het verschil in behandeling op het niveau van de vennootschap. Op het niveau van de vennootschap vormt dividend een uitkering uit de winst na belasting. Dat betekent dat op de dividenduitkering de aan die winst toerekenbare vennootschapsbelasting drukt. De toekenning van optierechten gaat daarentegen buiten de winst om. De vennootschap verarmt niet, alleen de deelgerechtigdheid tot haar vermogen wordt (potentieel) over meer aandeelhouders verdeeld. Daardoor drukt op de toegekende rechten geen vennootschapsbelasting. Evenmin is er reden om terzake een aftrek toe te staan.

Voor de ontvanger van dividend heeft dit het karakter van een vergoeding voor het ter beschikking stellen van eigen vermogen (een vergoeding voor zijn aandeelhouderschap). Daarom wordt het bij hem in box 2 of box 3 van de inkomstenbelasting betrokken. Voor de werknemer die optierechten ontvangt, hebben deze het karakter van een vergoeding voor zijn arbeid (loon). Daarom worden deze bij hem in box 1 van de inkomstenbelasting betrokken.

Al met al kan worden geconcludeerd dat dividenduitkeringen op grond van hun karakter worden onderworpen aan een dubbele druk van de vennootschapsbelasting en van box 2 of box 3 van de inkomstenbelasting; aan werknemers toegekende optierechten worden onderworpen aan de enkelvoudige druk van box 1 van de inkomstenbelasting.

De leden van de CDA-fractie begrijpen dat de leidende gedachte achter deze maatregel is, dat de vennootschap niet armer wordt door de toekenning van optierechten en de uitreiking van eigen aandelen aan haar personeel. Zij menen echter dat deze gedachte niet consequent wordt doorgetrokken naar de fiscale behandeling van de afwikkeling van de opties, omdat bijvoorbeeld bij inkoop van eigen aandelen op de beurs in het kader van een optieplan de vennootschap verarmt met het verschil tussen de inkoopprijs van de aandelen en de uitoefenprijs van de optie. Deze leden pleiten er daarom voor in het gegeven voorbeeld het verschil tussen de inkoopprijs en de uitoefenprijs voortaan wel in aftrek toe te laten. De opvatting van deze leden dat er sprake is van een inconsequentie, deel ik niet. Ik wijs in dit verband op het arrest van de Hoge Raad van 21 februari 2001, nr. 35 639, BNB 2001/161, waarin deze overwoog dat inkoop van eigen aandelen om aan een optieverplichting te voldoen de winstsfeer niet raakt, aangezien die aandelen als ingetrokken dienen te worden beschouwd. Alleen om mogelijke ongewenste effecten van dit arrest voor het bedrijfsleven te voorkomen is in 2002 artikel 10c van de Wet Vpb¹ ingevoegd waardoor een dergelijke inkoop wordt aangemerkt als inkoop ter tijdelijke belegging. Ook onder artikel 10c van de Wet Vpb, dat zijn belang onder de voorgestelde wetgeving blijft behouden, geldt echter dat het resultaat op als tijdelijke belegging ingekochte aandelen de winst niet raakt. De mogelijke verarming van de vennootschap, doordat de uitoefenprijs lager is dan de inkoopprijs, vindt haar oorzaak in de kennelijke wens van de vennootschap om aandelen in te kopen om zodoende verwatering van de aandelen tegen te gaan. Zij kan immers ook zonder inkoop aan haar verplichting voldoen, en wel door nieuwe aandelen uit te reiken tegen de uitoefenprijs. Deze «verrijking» raakt de winst evenmin.

Het voorstel om kosten voor optierechten niet in aftrek toe te staan is, eveneens van toepassing op rechten die gelijk te stellen zijn met opties op eigen aandelen. Bij de leden van de CDA-fractie en de VVD-fractie rijst de vraag hoe een recht op een betaling in cash dat afhangt van de koersontwikkeling van het eigen aandeel (Stock Appreciation Right) wordt behandeld. De leden van de CDA-fractie vragen te bevestigen dat dergelijke rechten conform het besluit van 30 mei 2001, nr. RTB2001/1738 (VN 2001/32.14) geen «daarmee gelijk te stellen rechten» zijn in de zin van het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel j, van de Wet Vpb. De leden van de VVD-fractie vragen wat moet worden verstaan onder «daarmee gelijk te stellen rechten».

In het besluit van 18 oktober 2005, nr. CPP2005/1689M, is onder andere het besluit van 30 mei 2001 (RTB2001/1738) ingetrokken. Wat in dat laatstgenoemde besluit over «Andere beloningsinstrumenten» is gezegd, geldt echter nog wel. Indien bij de beloning de waardeontwikkeling van de aandelen slechts als rekeneenheid dient voor een uit te betalen bonus in geld, is geen sprake van «daarmee gelijk te stellen rechten». Dergelijke beloningen worden dus niet getroffen door de voorgestelde aftrekbeperking. Onder «daarmee gelijk te stellen rechten» vallen bijvoorbeeld wel een warrant of een conversierecht. Ook in die gevallen wordt de vennootschap door de verstrekking van die rechten immers niet armer, doch slechts de deelgerechtigdheid tot het vermogen van de vennootschap wordt potentieel groter.

8.6.2. Verkoopkosten deelneming

De voorgestelde aftrekbeperking van de verkoopkosten van een deelneming vormt inderdaad een afwijking van het theoretische totaalwinstbegrip. Dit naar aanleiding van een vraag van de leden van de PvdA-fractie. Van de maatregel wordt een opbrengst verwacht van structureel

¹ Artikel 10c van de Wet Vpb 1969 is ingevoerd bij de wet van 13 juli 2002, Stb. 2002, 396 (wijziging van belastingwetten in verband met dividendstripping en het verlenen van optierechten aan werknemers).

€ 50 mln per jaar, terwijl het effect op de administratieve lasten verwaarloosbaar is.

9. EU-aspecten

De leden van de VVD-fractie vragen naar de verhouding tussen het voorliggende voorstel van wet en de plannen voor een toekomstige harmonisatie van de vennootschapsbelasting. Met name vragen deze leden of Nederland uit de pas gaat lopen ten opzichte van andere lidstaten en of Europese grondslagharmonisatie na invoering van dit wetsvoorstel moeilijker zal worden.

De technische mogelijkheden voor een eventuele Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) worden door de Commissie en de lidstaten in een werkgroep en verschillende subgroepen onderzocht. Nederland denkt in deze groepen actief mee. Daarbij is het niet zo dat per element van de grondslag gekozen wordt voor de aanpak die door de lidstaten thans het meeste wordt toegepast. Eerder is het zo dat de Commissie zich informeert over diverse door de lidstaten gehanteerde benaderingen en op basis van haar eigen afwegingen zal komen tot een voorstel gebaseerd op «best practices». Het schoeien van de grondslag op het Europese gemiddelde betekent dus geen garantie op minimale aanpassingen richting een CCCTB. Overigens zullen verschillen tussen de Nederlandse grondslag en een toekomstige CCCTB hoe dan ook slechts een ondergeschikte rol spelen bij de afweging om te zijner tijd al dan niet deel te nemen aan een CCCTB. Veel belangrijker daarvoor zijn andere aspecten, zoals de vraag of alle 25 lidstaten deelnemen of slechts een (beperkte) kopgroep, de (vormgeving van de) consolidatie, het al dan niet optionele karakter, internationale aspecten en de formeelrechtelijke en uitvoeringstechnische invulling van de CCCTB.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke bepalingen van de Wet Vpb zijn onderzocht op strijdigheid met EG-recht, wat de bevindingen waren van dit onderzoek en in hoeverre deze zijn verwerkt in het onderhavige wetsvoorstel.

De gehele Wet Vpb is in het licht van het EG-recht nader bekeken; daarbij is een inschatting gemaakt van de Europeesrechtelijke risico's, de budgettaire risico's, de vraag of een theoretisch probleem zich ook in de praktijk doet gevoelen, de vraag of het wegnemen van Europeesrechtelijke onzekerheden pijnlijke inkaderingsmaatregelen noodzakelijk zou maken en de vraag of één lidstaat zelfstandig een adequate oplossing voor het probleem kan vinden. Een afweging van al deze factoren kan tot de conclusie leiden dat het de voorkeur heeft om zaken uit te procederen om eerst volstrekte duidelijkheid te krijgen alvorens tot maatregelen – zoals bijvoorbeeld de thincapwetgeving na het arrest Bosal – over te gaan. Daar waar de afweging van deze factoren in het voordeel van aanpassen van de wetgeving uitviel, is dit meegenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Zoals ook al eerder opgemerkt is het Europese recht op dit terrein sterk in ontwikkeling. Deze ontwikkelingen zullen actief in de gaten worden gehouden. Verdere aanpassingen in de toekomst zijn dan ook niet uit te sluiten.

De leden van de CDA-fractie vragen hoe de aangepaste liquidatieverliesregeling zich verhoudt tot het arrest Marks & Spencer. Zij hebben daarbij in het bijzonder op het oog het feit dat het in aanmerking nemen van het opgeofferde bedrag bij het bepalen van de aftrekbare liquidatieverliezen er toe kan leiden dat geen volledige compensatie mogelijk is van verliezen die bij de geliquideerde EU-dochter onverrekenbaar zijn gebleven. Hierover kan worden opgemerkt dat het Hof in Marks & Spencer de combinatie van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid, de mogelijkheid van dubbele verrekening van het verlies en het gevaar

van belastingontwijking als rechtvaardigingsgrond heeft aanvaard. In het geval van liquidatie neemt de liquidatieverliesregeling bij de moeder inderdaad enkel het opgeofferde bedrag in aanmerking. Dit correspondeert met haar positie als verstrekker van eigen vermogen. Dat betekent echter niet dat de verliezen van de dochter niet in hun geheel in aanmerking zouden worden genomen: de overige verliezen zullen – doordat bij liquidatie crediteuren niet gehonoreerd worden – bij de verstrekkers van het vreemd vermogen in aanmerking worden genomen.

In het verlengde daarvan vragen de leden van de CDA-fractie of verliescompensatie zou moeten worden toegestaan op het niveau van de Nederlandse moeder voor de verliezen van een EU-dochter welke verliezen in de desbetreffende lidstaat zijn verdampt, bijvoorbeeld door het aflopen van de aldaar geldende carryforwardtermijn.

In punt 55, tweede gedachtestreepje, van het arrest Marks & Spencer oordeelt het Hof – cumulatief met de in het eerste gedachtestreepje genoemde omstandigheden – dat het weigeren van verliesimport disproportioneel is indien «er geen mogelijkheid bestaat dat het verlies van de buitenlandse dochtervennootschap in toekomstige belastingjaren in de vestigingsstaat wordt verrekend, hetzij door de dochtervennootschap zelf, hetzij door een derde, met name ingeval de dochtervennootschap aan een derde is verkocht». Het Hof noemt hier enkel het bestaan van de mogelijkheid van voorwaartse verliesverrekening. Het lijkt dus voldoende dat de juridische mogelijkheid tot voorwaartse verliesverrekening bestaat in het jaar dat het verlies wordt gemaakt en niet relevant of de dochteronderneming in de daaropvolgende jaren voldoende winst maakt om deze verrekening ook daadwerkelijk te doen plaatsvinden. Voor zover bekend kennen alle lidstaten enigerlei vorm van voorwaartse verliesverrekening, zodat verliescompensatie op het niveau van de Nederlandse moeder voor verdampte verliezen van dochtermaatschappijen in andere lidstaten niet hoeft te worden toegestaan.

De leden van de fracties van het CDA, de VVD en de LPF vragen naar de verenigbaarheid met het Europese recht van de in de artikelen 10a (renteaftrek) en 13, tiende lid (laagbelaste beleggingsdeelnemingen) gehanteerde grens van 10%. De fractie van de VVD wijst daarbij op de rechtspraak van het Hof van Justitie zoals in Eurowings, en de mening van advocaat-generaal Wattel dat daaruit voortvloeit dat lidstaten elkaars belastingdruk moeten erkennen. De leden van de fractie van de LPF vragen of het juist is dat laagbelaste beleggingsdeelnemingen – vanwege het tarief van 10% – slechts buiten de EU gevestigd zijn en of er dan geen sprake is van een belemmering van het vrij verkeer van kapitaal met derde landen. Daarnaast vragen de leden van de LPF, als laagbelaste beleggingsdeelnemingen ook binnen de EU gevestigd kunnen zijn, hoe dit zich verhoudt tot de moeder-dochterrichtlijn.

Hoewel het normale tarief overal in de EU boven de 10% ligt, kunnen laagbelaste beleggingsdeelnemingen ook binnen de EU gevestigd zijn, en wel indien er sprake is van een van de Nederlandse grondslag afwijkende belastinggrondslag, bijvoorbeeld als gevolg van bijzondere regimes. Er bestaat tot op heden geen uitgekristalliseerde rechtspraak van het Hof van Justitie op het punt van het al dan niet erkennen van elkaars belastingdruk in de EU. Op dit moment is het enige arrest dat hier expliciet op ingaat inderdaad het arrest van 26 oktober 1999 in de zaak C-294/97, Eurowings Luftverkehrs AG en Finanzamt Dortmund-Unna, Jur. 1999, p. I-7447. In de casus van Eurowings werd voor de Duitse «Gewerbsteuer» aangenomen dat Eurowings een winst behaalde met het gehuurde vliegtuig die overeenkwam met de helft van de huurprijs. Deze bijtelling vond echter niet plaats als het vliegtuig werd gehuurd van een andere partij die in Duitsland aan winstbelasting over de verhuur van het vliegtuig was onderworpen. Eén van de door Duitsland gevoerde verweren was dat de in

lerland gevestigde verhuurder slechts winstbelasting tegen een tarief van 10% betaalde. Dit verweer werd door het Hof verworpen. Opgemerkt moet echter worden dat er geen band bestond tussen Eurowings en de verhuurder van het vliegtuig, dat als de verhuurder in Duitsland gevestigd was het mogelijk was dat deze geen «Gewerbsteuer» over het verhuurde vliegtuig betaalde en de huurder desondanks geen winstbijtelling kreeg, en dat bovendien, als de verhuurder in een andere lidstaat met een hoge belastingdruk gevestigd was geweest, de winstbijtelling bij Eurowings desondanks ook had plaatsgevonden (zie punt 60 van de conclusie van de advocaat-generaal in Eurowings). In dat licht was het verweer van de Duitse regering weinig overtuigend. Nu het EG verdrag zelf geen expliciet algemeen principe van erkenning van elkaars belastingdruk bevat en de tarieven in de andere lidstaten op verschillende manieren een rol spelen in de fiscale regelgeving, is toetsing van iedere afzonderlijke regeling aan de verdragsvrijheden en het secundaire EG-recht vooralsnog de meest bruikbare test.

De renteaftrekbeperking die is neergelegd in artikel 10a is een anti-misbruikmaatregel die ziet op volstrekt kunstmatige constructies. Voor zover het weigeren van de aftrek een beperking van het vrij verkeer zou opleveren, is het standaardjurisprudentie van het Hof van Justitie van de EG dat in een dergelijke situatie een belemmering van het vrij verkeer gerechtvaardigd is.

Bij de 10%-grens die in artikel 13, tiende lid, is opgenomen als voorwaarde voor de toepassing van de verrekeningsmethode bij laagbelaste beleggingsdeelnemingen is een inbreuk op het vrij verkeer van kapitaal of de vrijheid van vestiging niet aan de orde, omdat er geen sprake is van een discriminatie noch van een belemmering. Er is geen sprake van discriminatie, omdat de verrekeningsmethode ook bij laagbelaste binnenlandse beleggingsdeelnemingen wordt toegepast (dit kan zich voordoen met betrekking tot een passief renteboxlichaam); er is geen sprake van een belemmering, nu de verrekeningsmethode als methode van voorkoming van dubbele belasting de buitenlandse deelneming niet zwaarder belast dan een binnenlandse investering (zie, voor de verrekeningsmethode, ook punt 45 en 46 van het arrest van het Hof van Justitie van de EG van 23 februari 2006 in de zaak C-513/03, erven van M.E.A. van Hilten-van der Heijden tegen inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, n.n.g.). Voor zover in de literatuur verwezen wordt naar de conclusie van de AG van 2 mei 2006 in de zaak C-196/04, Cadbury Schweppes, om het onderscheid tussen buitenlandse belastingjurisdicties met verschillende tarieven af te wijzen, dient er allereerst op gewezen te worden dat op deze conclusie van de advocaat-generaal slechts een tussenstap in de procedure vormt en dat het Europese Hof nog een uitspraak moet doen. Het Hof hoeft daarbij de advocaat-generaal niet te volgen. Alleen al om die reden is het prematuur hier al te stellige conclusies aan te willen verbinden. Verder kan erop gewezen worden dat Cadbury Schweppes de Britse CFC-wetgeving betreft. De Britse CFC wetgeving resulteert in het belasten van door een buitenlandse dochter behaalde winst, zonder dat deze is uitgedeeld aan de moeder. Het regime van de laagbelaste beleggingsdeelneming gaat daar niet over, maar betreft de vraag hoe er rekening gehouden wordt met de eerdere belasting op de winst in het land van vestiging van de deelneming, bij de belasting in Nederland van de in Nederland gevestigde moedermaatschappij over het *uitgedeelde* dividend. Cadbury Schweppes kan daarom moeilijk één op één worden vertaald naar de daarvoor toegepaste methoden ter voorkoming van dubbele belasting (vrijstellen of zoals in casu verrekenen). Wat de moeder-dochterrichtlijn betreft, kan worden opgemerkt dat deze richtlijn zowel de verrekeningsmethode als de vrijstellingsmethode toestaat als methode van voorkoming van dubbele belasting in moeder-dochter verhoudingen. Uit de tekst van de richtlijn valt niet af te leiden dat het naast elkaar gebruiken van deze methodes

niet toegestaan is. Het valt niet te ontkennen dat het toepassen van de verrekeningsmethode minder gunstig kan uitpakken dan het toepassen van de vrijstellingsmethode, maar het ligt niet voor de hand dat het wél toegestaan zou zijn om de verrekeningsmethode in alle gevallen toe te passen, terwijl het niet toegestaan zou zijn om deze slechts in een klein aantal situaties toe te passen.

De leden van de CDA-fractie vragen waarom in het wetsvoorstel de huidige regeling in de vennootschapsbelasting inzake de buitenlands belastingplichtige aanmerkelijkbelanghouders ongemoeid is gelaten (artikel 17, lid 3, onderdeel b, van de Wet Vpb). Deze leden wijzen op twee elementen in deze regeling die in hun ogen het meest kwetsbaar lijken vanuit het perspectief van Europees recht. In de eerste plaats doelen zij op het onderscheid dat door deze regeling wordt gemaakt tussen enerzijds Nederlandse stichtingen en verenigingen, en anderzijds buitenlandse stichtingen en verenigingen. In het verlengde daarvan vragen zij naar de toegezegde codificatie van het besluit van 5 januari 2006, nr. IFZ 2005/784M (geen buitenlandse belastingplicht voor in het buitenland gevestigde stichtingen en verenigingen onder voorwaarden ter zake van inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken). Ten tweede wijzen deze leden op het verschil in behandeling van enerzijds Nederlandse vennootschappen en anderzijds buitenlandse vennootschappen, met een belang van ten minste 5% van het nominaal gestorte kapitaal in een in Nederland gevestigde vennootschap voor de daaruit genoten dividenden en vervreemdingswinsten.

Met betrekking tot de door deze leden genoemde bepaling is nog geen wijziging voorgesteld, omdat aanpassing van de wettekst, zonder dat daardoor onwenselijke situaties kunnen ontstaan, gecompliceerder blijkt dan was voorzien. Het toepassingsbereik van het buitenlandse aanmerkelijk belang is thans overigens beperkt, omdat Nederland in EU-situaties op grond van de met de andere EU-lidstaten gesloten verdragen dan wel de Moeder/dochterraichtlijn vrijwel altijd van dit heffingsrecht af dient te zien. Het voornemen blijft echter bestaan om op zo kort mogelijke termijn met een wetswijziging terzake te komen. Tot die tijd blijft het besluit van 5 januari 2006, nr. IFZ2005/784M, zijn belang behouden.

10. Budgettaire aspecten

De leden van de ChristenUnie-fractie vragen wat naast de te verwachten structurele budgettaire effecten, de effecten voor jaar 1 en jaar 5 zijn. De leden van de PvdA vragen een overzicht van de jaarlijkse budgettaire kosten en opbrengsten van het wetsvoorstel over de komende 10 jaar en vragen of het juist is dat de opbrengst van de grondslagverbreding de eerste jaren de kosten van tariefverlaging zullen overtreffen. Tevens vragen deze leden een overzicht van de bruto en netto lastenverlichting in de periode van 2003 tot en met 2007, inclusief de motie Verhagen, het Vpb-pakket 2006 en het wetsvoorstel Werken aan winst.

Bij de doorrekening van de budgettaire effecten van het wetsvoorstel zijn de effecten in het jaar 2014 als structureel aangemerkt. Tabel 13 laat daarom de totale budgettaire effecten zien in de jaren 2007–2014.

Tabel 13: Budgettaire effecten wetsvoorstel werken aan winst in eerste jaren vanaf invoering, in € mln (- = lastenverlichting)

Jaar	Financiering	Besteding	Saldo
2007	3 325	- 3 660	- 335
2008	3 780	- 3 590	190
2009	3 055	- 3 305	- 250

Jaar	Financiering	Besteding	Saldo
2010	2 730	- 3 235	- 505
2011	2 485	- 3 180	- 695
2012	2 510	- 3 175	- 665
2013	2 490	- 3 170	- 680
2014	2 420	- 3 150	- 730

Naast de lastenverlichting die voortvloeit uit dit wetsvoorstel hebben ondernemingen eerder lastenverlichting ondervonden van de motie Verhagen en het Vpb-pakket 2006. Daar stonden echter in dezelfde periode (niet-fiscale) lastenverzwaringen tegenover. Tabel 14 laat zien dat per saldo de lasten voor ondernemingen met € 0,3 mld zijn verzaamd in de periode 2004–2007.

Tabel 14: Lastenontwikkeling ondernemingen in periode 2004–2007 (in € mld, – = lastenverlichting)

	2004	2005	2006	2007	Totaal
Lastenontwikkeling ondernemingen	1,0	- 0,2	0,0	- 0,5	0,3

De leden van de SP-fractie vragen wat er gebeurt als de budgettaire gevolgen van het wetsvoorstel anders uitpakken, doordat een bepaalde lastenverlichting of verzwaring geen doorgang kan vinden dan wel de kosten achteraf onverwacht lager of hoger uitvallen.

Als een bepaalde lastenverlichtende maatregel voor het bedrijfsleven niet door kan gaan, zal de ruimte die daardoor ontstaat worden benut voor andere lastenverlichtende maatregelen ten behoeve van het bedrijfsleven. Als een financieringsmaatregel niet kan doorgaan, zullen andere financieringsmaatregelen ten laste van het bedrijfsleven moeten worden getroffen of zullen lastenverlichtende maatregelen moeten worden beperkt. Onverwachte mee- en tegenvallers komen ten gunste dan wel ten laste van het EMU-saldo.

De leden van de SGP-fractie vragen op welke wijze het tekort van € 730 mln. wordt gedekt, in het bijzonder of hier belastingverhogingen voor de burgers tegenover staan of dat de lasten op een andere manier bij het bedrijfsleven worden gelegd.

Het negatieve saldo van € 730 mln zal niet leiden tot belastingverhoging voor de burgers en zal ook niet elders tot een lastenverzwaring voor het bedrijfsleven leiden. Deze € 730 mln wordt gefinancierd uit ruimte voor lastenverlichting die nog beschikbaar is.

De vraag van de leden van de PvdA-fractie of ten aanzien van de administratieve lasten advies is ingewonnen bij Actal, kan ik bevestigend beantwoorden.

De leden van de VVD-fractie merken op dat dit wetsvoorstel leidt tot een toename van de administratieve lasten met ruim € 9 mln. Zij vragen in hoeverre het Ministerie van Financiën daarna zal hebben voldaan aan de doelstelling om de administratieve lasten met minimaal 25 % terug te brengen?

De toename van de administratieve lasten als gevolg van dit voorstel is al verwerkt in het reductiebeeld van de voortgangsrapportage van april 2006 (Kamerstukken II, 2005/06, 29 515, nr. 135). Dit beeld komt in totaal uit op een cumulatieve reductie van 25% waaraan Financiën € 882 mln. aan reductie bijdraagt.

Ook merken deze leden op dat in het algemeen deel van de memorie van toelichting (punt 1 inleiding) melding wordt gemaakt van beleid ter vermindering van administratieve lasten van ondernemingen, onder meer ten aanzien van fiscale aangiften. Zij vragen welke formeelrechtelijke of praktische maatregelen de regering daarbij op het oog heeft en wat ten aanzien daarvan de planning is?

In de brief van de minister van Justitie van 1 maart 2006 (Kamerstukken II, 2005–2006, 29 515, nr. 130, onderdelen 1 tot en met 4 zijn de voorgenomen maatregelen aangegeven. Daarbij is niet voorzien in het treffen van formeelrechtelijke maatregelen op fiscaal terrein. De in genoemde brief aangegeven planning wordt aangehouden.

11. Ten slotte

De leden van de VVD-fractie vragen wanneer de regering verwacht een algemene visie te ontwikkelen op de belastingplicht van overheidslichamen voor de Vpb.

Uitgangspunt van het beleid met betrekking tot overheidsorganisaties die in concurrentie treden met derden is, dat zoveel mogelijk gelijke concurrentiecondities dienen te gelden. Dit beleid steunt op het eindrapport van de werkgroep «Markt en Overheid»¹. Daarin bepleit de werkgroep onder meer deze overheidslichamen in beginsel onder de heffing van de vennootschapbelasting te brengen. In het kader van de heroverweging van het wetsvoorstel «Markt en Overheid» is de afgelopen jaren een aantal overheidsbedrijven belastingplichtig gemaakt, zoals Schiphol, de energiebedrijven, de Bank Nederlandse Gemeenten en de Nederlandse Waterschapsbank. Een mogelijke voorbereiding van een wetsvoorstel inzake een meer algemene verruiming van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven zal, conform het kabinetsstandpunt van februari 2004, in samenhang worden gezien met de voortgang van een wetsvoorstel dat beoogt gedragsregels voor markt en overheid op te nemen in de Mededingingswet. Bij de afwegingen voor een mogelijke verruiming van de vennootschapsbelastingplicht spelen naast het aspect van mogelijke ongelijke concurrentieverhoudingen, ook de complexiteit van de uitvoering, de handhaving van gedragsregels en de administratieve lasten een belangrijke rol.

De leden van de VVD-fractie vragen of de regering een korte uiteenzetting kan geven van de problemen die in Nederland gevestigde dochters van Japanse ondernemingen zouden kunnen treffen als het Vpb-tarief 25% zou zijn. Japanse ondernemingen worden in Japan voor hun wereldwinst in de Japanse vennootschapsbelasting betrokken tegen een tarief van ongeveer 40%. Behalen Japanse ondernemingen met hun buitenlandse activiteiten winst, dan voorkomt Japan dubbele belasting door toepassing van de verrekeningsmethode. Wordt de in het buitenland behaalde winst aldaar belast met een druk lager dan de Japanse, dan heft Japan door toepassing van deze methode bij tot het Japanse niveau. Wordt de winst behaald door middel van een buitenlandse dochtervennootschap, dan heft Japan pas bij zodra de winst als dividend aan de Japanse moeder wordt uitgekeerd. Is deze buitenlandse dochter echter gevestigd in een land met een effectief tarief van 25% of lager – berekend volgens de winstbepalingregels aldaar met een aantal toe te passen Japanse correcties – dan heft Japan bij tot het eigen niveau op het moment dat de winst door deze buitenlandse dochter wordt behaald en niet pas op het moment dat de winst als dividend wordt uitgekeerd. Deze Japanse CFC-wetgeving leidt ertoe dat niet alleen buitenlandse passieve financieringsmaatschappijen worden getroffen, maar ook bepaalde buitenlandse (regionale) hoofdkantoren, leasemaatschappijen en distributiekantoren van Japanse ondernemingen. De directe bijheffing leidt er toe dat een Japanse onderneming bij een tarief van 25% zeer sterk in de verleiding komen om dergelijke activi-

¹ Kamerstukken II 1996/97, 24 036, nr. 45.

teiten voortaan vanuit een ander land te gaan uitoefenen. Met het tarief van 25,5% worden deze problemen voorkomen.

De leden van de VVD-fractie vragen vervolgens of het mogelijk is om deze problemen middels een verdrag op te lossen. En zo ja, op welke termijn een oplossing voor dit probleem dan te verwachten is.

In 2001 voerde Singapore een tariefsverlaging door van 25,5% naar 24,5%. Voor het Japanse bedrijfsleven was deze tariefsverlaging aanleiding om – naar verluidt met steun van de Singaporese regering – te trachten de Japanse regering te bewegen tot een aanpassing van diens CFC-wetgeving. Deze poging leidde niet tot het gewenste resultaat met als gevolg dat het Japanse bedrijfsleven zijn in Singapore gevestigde regionale hoofdkantoren diende te reorganiseren.

De leden van de VVD-fractie vragen verder welke andere Europese landen een Vpb-tarief hebben dat lager of gelijk is aan 25% en of ook zij dezelfde problemen hebben gehad met dochterondernemingen van Japanse ondernemingen.

Behalve Singapore hebben ook Cyprus, Ierland, Oostenrijk en een aantal Oost-Europese landen recentelijk hun Vpb-tarief verminderd naar 25% of lager. Nadat Ierland zijn vennootschapsbelastingtarief naar 12,5% verlaagde, hebben Japanse ondernemingen Ierland verlaten. Ook Oostenrijk heeft recent zijn tarief verlaagd. Ook dit schijnt geleid te hebben tot een uittocht van Japanse ondernemingen.

De leden van de VVD-fractie vragen of de formule die is opgenomen bij het overgangsrecht voor tariefsverlaging bij gebroken boekjaren door de automatiseringssystemen van de Belastingdienst verwerkt kunnen worden. Het antwoord daarop is bevestigend. Ook bij de tariefswijzigingen in het Belastingplan 2006 heeft overgangsrecht gegolden zoals dat nu wordt voorgesteld.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikelen 3.2 en 3.79a Wet inkomstenbelasting 2001

De leden van de LPF-fractie vragen naar het verband tussen de MKB-winstvrijstelling en de bestaande vrijstellingen in de Wet IB 2001.

Hoewel de naamgeving wellicht enige verwantschap doet vermoeden, is er geen direct verband tussen de MKB-winstvrijstelling en de bestaande objectieve vrijstellingen (zoals bedoeld in de artikelen 3.11 tot en met 3.13 Wet IB 2001). De bestaande objectieve vrijstellingen houden in dat bepaalde voordelen uit onderneming niet tot de winst behoren; deze behoren niet tot het heffingsobject. Dit betekent ook dat daaraan toe te rekenen kosten niet aftrekbaar zijn. De objectieve vrijstellingen maken onderdeel uit van paragraaf 3.2.2. Zij raken daarmee alle winstgenieters (ondernemers, medegerechtigden). Dit alles geldt niet voor de MKB-winstvrijstelling. Deze, meer subjectief getinte, vrijstelling maakt onderdeel uit van een afzonderlijke paragraaf (3.2.5) en heeft alleen betrekking op ondernemers die aan het urencriterium voldoen. Bovendien worden bij het bepalen van de winst (de grondslag van de MKB-winstvrijstelling) alle kosten gewoon in aanmerking genomen.

Artikel 3.30 Wet inkomstenbelasting 2001

Wat betreft de afschrijving van roerende bedrijfsmiddelen, constateren de leden van de CDA-fractie dat op basis van het nieuwe artikel 3.30, tweede lid, Wet IB 2001, software in ten minste vijf jaar zou moeten worden afgeschreven. In gevolge het derde lid van deze bepaling kunnen de voortbrengingskosten van immateriële activa echter ineens worden afgeschre-

ven. De vraag van deze leden of zij het goed zien dat in voorkomende gevallen de voortbrengingskosten van software ineens kunnen worden afgeschreven, kan ik bevestigend beantwoorden.

De leden van de LPF-fractie vragen wat – uit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving – de reden is dat voor goodwill een minimale afschrijvingstermijn wordt gehanteerd die twee keer zo lang is als voor de overige bedrijfsmiddelen.

Het antwoord hierop is dat de afschrijving beoogt aan te sluiten bij de gebruiksduur die het bedrijfsmiddel in de onderneming heeft en dat de gebruiksduur van goodwill en overige bedrijfsmiddelen verschillend is. In de praktijk wordt voor goodwill vaak gemakshalve – om lastige discussies over de afschrijvingsduur te vermijden – een afschrijvingsduur van vijf jaar toegestaan, ook indien de goodwill commercieel gezien in een langere periode wordt afgeschreven. De meeste andere EU-lidstaten kennen voor goodwill langere afschrijvingstermijnen dan Nederland of staan zelfs geen afschrijving op goodwill toe. Daarom wordt voorgesteld om de afschrijvingstermijn voor goodwill te stellen op ten minste tien jaar. De categorie overige bedrijfsmiddelen – te denken valt aan inventaris en computers – blijkt fiscaal frequent in drie jaar te worden afgeschreven terwijl de gebruiksduur veeleer vijf jaar of langer is. Daarom wordt voorgesteld om overige bedrijfsmiddelen overeenkomstig hun gebruiksduur in de onderneming in ten minste vijf jaar af te schrijven.

Voorts vragen de leden van de LPF-fractie of de minimale afschrijvingstermijn betekent dat goed koopmansgebruik bij het bepalen van het bedrag van de afschrijvingen niet meer geldt en zo nee, welke aspecten van goed koopmansgebruik nog wel gelden.

Hierop kan ik antwoorden dat goed koopmansgebruik nog steeds het uitgangspunt vormt bij het bepalen van het bedrag van de afschrijving maar wordt beperkt door artikel 3.30 Wet IB 2001. Op basis van artikel 3.30, eerste lid, wordt de afschrijvingsgrondslag in principe bepaald op de aanschaffings- of voortbrengingskosten verminderd met de te verwachten restwaarde. Vervolgens moet deze worden toegerekend aan de jaren waarin het bedrijfsmiddel wordt gebruikt. Met betrekking tot goodwill en overige bedrijfsmiddelen geeft artikel 3.30, tweede lid, hiervoor het voorschrift dat jaarlijks maximaal 10% respectievelijk 20% van deze grondslag als afschrijving kan worden genomen.

Artikel 3.30a Wet inkomstenbelasting 2001

De leden van de CDA fractie wijzen op situaties waarin een woonwinkelpand splitsbaar is en gedeeltelijk tot het ondernemingsvermogen behoort en gedeeltelijk in privé wordt gehouden. Voor het gehele pand is één WOZ-waarde vastgesteld. Gevraagd wordt hoe de splitsing daarvan moet plaatsvinden.

In deze situaties zal ook onder huidig recht, voor het aangeven van het belastbaar inkomen uit eigen woning op grond van artikel 3 112, tweede lid, van de Wet IB 2001, een gedeelte van de WOZ-waarde aan de woning moeten worden toegekend. Veelal kan aan de hand van het taxatieverslag van de gemeenten een splitsing worden gemaakt. De problematiek is dus niet nieuw.

De leden van de CDA-fractie vragen in hoeverre een bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting mede betrekking kan hebben op de hoogte van de WOZ-waarde die bepalend is voor de afschrijving.

Het bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting kan geen betrekking hebben op de waarde die ingevolge de Wet WOZ voor die onroerende zaak is vastgesteld. Artikel 18a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen voorziet erin dat in alle gevallen waarin,

al dan niet opnieuw, met betrekking tot een onroerende zaak een waardevaststelling ingevolge de Wet WOZ plaatsvindt en die WOZ-waarde ten grondslag ligt aan de heffing van belasting, die waardevaststelling haar doorwerking vindt in de belastingheffing. Als dat nodig mocht blijken, zullen daarvoor, met het oog op de uitvoerbaarheid, nadere maatregelen worden getroffen. Het doel van de Wet WOZ is immers te komen tot een uniforme waarde die bindend is zowel voor de heffingsinstanties die afnemer zijn van het WOZ-waardegegeven als voor de belastingplichtigen. Een bezwaar tegen de aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting kan wat betreft de WOZ-waarde derhalve slechts betrekking hebben op de toerekening van de WOZ-waarde aan een gebouw (in de zin van de Wet IB 2001) of op de situatie waarop de waarde van een gebouw voor het kalenderjaar van de afschrijving wordt bepaald met overeenkomstige toepassing van de Wet WOZ (bijvoorbeeld bij gebouwen buiten Nederland).

De leden van de CDA-fractie merken voorts op dat bij in het buitenland gelegen onroerende zaken een WOZ-waardebeschikking zal ontbreken. Het voorgestelde artikel 3.30a, vierde lid, letter c, Wet IB 2001 in samenhang met de relevante bepalingen in de Wet WOZ schrijft, aldus deze leden, voor dat in dat geval de waarde dan bepaald wordt door de ambtenaar van de gemeente waarin de onroerende zaak is gelegen. Deze bepaling lijkt hen in zoverre niet te zijn toegesneden op in het buitenland gelegen onroerende zaken.

Ook voor buitenlandse gebouwen geldt een bodemwaarde. Voor buitenlandse onroerende zaken zijn geen WOZ-beschikkingen voorhanden. Om onder meer in deze situatie toch in een waarde te voorzien is artikel 3.30a, vierde lid, onderdeel c, in het wetsvoorstel opgenomen. De waarde van het gebouw moet dan worden bepaald met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 18 en 20, tweede lid, van de Wet WOZ. Hierbij is artikel 20, eerste lid, van de Wet WOZ niet van toepassing (daarin wordt bepaald dat de ambtenaar van de gemeente waarin een onroerende zaak is gelegen de waarde bepaalt). De bodemwaarde van een gebouw in het buitenland moet derhalve met inachtneming van genoemde artikelen van de Wet WOZ worden bepaald.

Ook vragen de leden van de CDA-fractie en van de VVD-fractie hoe de voorgestelde maatregelen zich verhouden tot bestaande regelingen als de vervroegde afschrijvingen voor startende ondernemers en de VAMIL. De voorgestelde maatregel inzake afschrijving op een gebouw leidt ertoe dat de afschrijving kan worden toegepast tot de bodemwaarde (voor beleggingsvastgoed 100% WOZ-waarde en voor vastgoed in eigen gebruik 50% WOZ-waarde). Dit geldt in principe ook voor regelingen voor vervroegde en willekeurige afschrijving. Zo zal willekeurige afschrijving mogelijk blijven, doch niet verder dan tot de bodemwaarde. In het kader van de compensatie van de landbouwsector zal in de binnenkort in te dienen nota van wijziging worden voorgesteld om voor de willekeurige afschrijving op milieu-investeringen (VAMIL) een uitzondering te creëren waardoor deze regeling tot de oorspronkelijke restwaarde, dus ook tot onder de bodemwaarde, kan worden toegepast. Onder de VAMIL vallen bijvoorbeeld groenlabelkassen. Deze aanpassing van de VAMIL zal aan de Europese Commissie moeten worden voorgelegd en pas na goedkeuring door de Europese Commissie in werking kunnen treden.

Bij de leden van de CDA-fractie bestaat de vrees dat de mogelijkheid om af te waarden tot lagere bedrijfswaarde in de praktijk tot discussie zal leiden. Met deze fractie kan ik meegaan in het vermoeden dat, nu de mogelijkheid van afschrijving beperkt wordt, er vaker een beroep gedaan zal worden op de mogelijkheid van afwaardering. De mogelijkheid af te waarden is echter niet nieuw, evenmin als het begrip lagere bedrijfs-

waarde. Belastingadviseurs en inspecteurs zijn gewend met deze begrippen te werken. Ik verwacht daarom niet dat dit tot praktische problemen zal leiden.

De leden van de CDA-fractie vragen de aandacht voor de positie onder het voorgestelde afschrijvingsregime voor gebouwen van de directeur-groootaandeelhouder die een pand ter beschikking stelt aan zijn BV. Deze leden zien het goed dat deze directeur-groootaandeelhouder wel wordt geconfronteerd met de beperking in de fiscale afschrijving, maar niet in aanmerking komt voor de MKB-winstvrijstelling. Er is bewust voor gekozen om de MKB-winstvrijstelling te beperken tot een persoon die wordt aangemerkt als een *ondernemer* die aan het *uren criterium* voldoet. Elders in deze nota is op deze keuze uitgebreid ingegaan. In de reguliere situatie zou het pand tot het vermogen van de BV behoren en zou de BV worden geconfronteerd met de beperking in de fiscale afschrijving op het gebouw. Maar zowel in de reguliere situatie als in de geschetste situatie van terbeschikkingstelling profiteert de BV, en daarmee indirect ook de directeur-groootaandeelhouder, wel van de tariefverlaging in de vennootschapsbelasting. Ik zie daarom geen aanleiding voor een wijziging op dit punt.

Er kan inderdaad – dit in reactie op de desbetreffende vraag van de leden van de CDA-fractie – op een investering in een huurrecht in niet-verbonden relaties nog steeds worden afgeschreven. Indien een huurder investeert in onderdelen van de opstal, zoals een winkelpui en winkelbetimmering, kan dit ertoe leiden dat het huurrecht van de huurder een bijzondere waarde krijgt die het stempelt tot een economisch goed waarop de huurder kan afschrijven. Deze afschrijving wordt in niet-verbonden relaties niet geraakt door artikel 3.30a. Anderzijds kunnen de investeringen die de huurder verricht in onderdelen van de opstal, tot een hogere WOZ-waarde van de onroerende zaak leiden. De invloed op de waarde in het economisch verkeer van bijvoorbeeld een nieuwe pui of een nieuwe inrichting kan beperkt zijn als deze voorzieningen nog in goede staat waren en de veranderingen bijvoorbeeld het gevolg zijn van aanpassing aan de huisstijl van de gebruiker. Een hogere WOZ-waarde heeft consequenties voor de toepassing van de afschrijving door de verhuurder. Bij het voorgaande is uitgegaan van thans gangbare investeringen in een huurrecht, waarbij een huurder investeert in een winkelpui e.d. Indien – dit in antwoord op de desbetreffende vraag van deze leden – de neiging zou bestaan om de voorgestelde maatregelen te ontlopen door de huurder fors te laten investeren in het gebouw, is allereerst de vraag of de investering plaatsvindt in het kader van het huurrecht of dat de huurder economisch eigenaar van een deel van het gebouw is geworden. Mochten er signalen zijn dat er in het kader van het huurrecht substantieel wordt geïnvesteerd in gebouwen, dan kan dat aanleiding zijn om de mogelijkheden voor de fiscale afschrijving op het huurrecht nader te bezien.

De leden van de VVD-fractie vragen of het taalkundig wel juist is om in artikel 3.30a, zevende lid, te spreken van investeringen die zouden kwalificeren als investeringen in één gebouw en of dit niet moet zijn: investeringen die gekwalificeerd kunnen/moeten worden als investeringen in één gebouw?

Indien zou worden gekozen voor de term «kunnen», zou het niet geheel duidelijk zijn of deze investeringen ook moeten kwalificeren als investeringen in één gebouw. Indien zou worden gekozen voor de term «moeten», zou de betekenis duidelijker zijn dan bij «kunnen». Er is echter gekozen voor «zouden kwalificeren» omdat het een hypothetische situatie betreft, de personen of lichamen die investeren, zijn immers niet een en dezelfde persoon.

Eenzelfde opmerking maken deze leden naar aanleiding van de terminologie in het voorgestelde artikel 10a, vijfde lid, van de Wet Vpb. De volzin «Met een echtgenoot wordt gelijkgesteld de ongehuwde meerderjarige die ingevolge artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 kan kwalificeren als partner» in het voorgestelde artikel 10a, vijfde lid, van de Wet Vpb, waarop deze leden doelen, verwijst naar de partnerregeling in de Wet IB 2001 die voor bepaalde situaties de mogelijkheid biedt om al dan niet te kiezen voor kwalificatie als partner. Bedoeld is om ook dergelijke situaties ongeacht de voor de IB gemaakte keuze onder het bereik van artikel 10a, vijfde lid, Wet Vpb te brengen.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat in artikel 3.30a, achtste lid, onder b, wordt verstaan onder samenlevingscontract, en of dit nog aan bepaalde eisen moet voldoen.

Het antwoord hierop is dat het gaat om een samenlevingscontract dat ten overstaan van een notaris is gesloten. In de praktijk wordt dit ook wel een notarieel samenlevingscontract genoemd.

In artikel 3.30a, tiende lid, wordt onder vennootschap verstaan een entiteit waarin een natuurlijk persoon een aanmerkelijk belang in de zin van hoofdstuk 4 van de Wet IB 2001 kan hebben. Dit in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de fractie van de VVD.

De definitie van het begrip resultaatvermogen in artikel 10a.3, derde lid, Wet IB 2001 – de leden van de VVD-fractie vragen hiernaar – is vermogen dat dienstbaar is aan het behalen van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden.

Artikel 10 Wet Vpb

Het wetsvoorstel voorziet niet in overgangsrecht voor de niet-aftrekbaarheid van de kosten van optierechten op eigen aandelen. De leden van de CDA-fractie wijzen er op dat de huidige regeling aftrek toestaat op het moment dat de opties onvoorwaardelijk worden en dat het in de praktijk niet ongebruikelijk is dat dit drie jaar na de toekenning het geval is. Als een dergelijke optie is toegekend in 2004 en onvoorwaardelijk wordt in 2007, dan ontstaat in dat laatste jaar het recht op de aftrek voor de vennootschapsbelasting. In zo'n situatie zal volgens deze leden doorgaans al rekening zijn gehouden met de aftrek in de commerciële jaarrekeningen over 2004 tot en met 2006. Daarom vragen deze leden om overgangsrecht.

Ten tijde van het belonen van werknemers zullen bedrijven doorgaans al rekening houden met de daaraan verbonden fiscale consequenties. De voorzienbaarheid van die fiscale consequenties wordt in dit geval bemoeilijkt doordat het tijdstip van toekenning van optierechten aan de werknemer en het tijdstip van aftrek voor de vennootschapsbelasting bij de werkgever van elkaar verschillen. Daarin zie ik aanleiding om aan de wens van de leden van deze fractie tegemoet te komen. In de binnenkort in te dienen nota van wijziging zal daarom overgangsrecht worden voorgesteld voor situaties waarin de toekenning van optierechten is geschied vóór de indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer, doch het tijdstip van aftrek is gelegen ná de inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Voor de gevallen waarin het tijdstip van aftrek volgens de «oude» regeling vóór 1 januari 2010 zou zijn gelegen, blijft volgens het voorstel het «oude» regime dan doorlopen.

De leden van de CDA-fractie vragen in te gaan op de verhouding tussen IFRS en het voorstel om kosten voor optierechten niet in aftrek toe te staan.

Volgens IFRS moet de waarde van uitgekeerde personeelsopties als kosten worden opgevoerd. Gelet op één van de doelen van IFRS, namelijk ervoor zorgen dat de cijfers van ondernemingen meer in overeenstemming zijn met de behoeften van aandeelhouders, is een dergelijke verwerking begrijpelijk. Door de verstrekking van optierechten wordt de deelgerechtigdheid tot het vermogen van de vennootschap namelijk potentieel over meer aandelen verdeeld, zodat bij de bestaande aandeelhouders een last tot uitdrukking komt doordat hun aandelen door verwatering minder waard worden. Die last wordt op basis van de IFRS-regels voor de aandeelhouders dus zichtbaar gemaakt. De opvatting die aan de voorgestelde niet-aftrekbaarheid van optierechten ten grondslag ligt, te weten dat sprake is van aandeelhouderslasten in plaats van ondernemingskosten, is dus niet in strijd met de gedachten die aan de IFRS-regels ten grondslag liggen.

De leden van de fractie van de VVD wijzen er op dat tijdens de behandeling van het pakket maatregelen waarmee artikel 10, eerste lid, onderdeel d, werd geïntroduceerd van de zijde van de regering te kennen werd gegeven dat sprake kan zijn van winstafhankelijke rente als de winst is gekoppeld aan de waardeontwikkeling van één of meer activa van de debiteur. Als voorbeeld werd daarbij gegeven een onroerendgoedmaatschappij die is gefinancierd met een lening waarop de rente afhankelijk is van de waardeontwikkeling van een bepaald gebouw. Dit werd als volgt toegelicht: «De winst van deze maatschappij wordt dan (mede) bepaald door de waardeontwikkeling van dat gebouw. Bij een negatieve waardeontwikkeling is vervolgens geen rente verschuldigd, in welk geval ook geen sprake is van positieve winst bij de vennootschap en in het geval van een positieve waardeontwikkeling is de rente wel verschuldigd, in welk geval de vennootschap een winst verantwoordt. Derhalve kan geconcludeerd worden dat de afhankelijkheid van de vergoeding van de waardeontwikkeling van een gebouw, afhankelijkheid van de winst betekent». De leden van de fractie van de VVD vragen of dat het geval blijft na een terugkeer naar de criteria die in de jurisprudentie zijn ontwikkeld voor de herkwalificatie van leningen in fiscaal eigen vermogen. Dat is inderdaad het geval. In het weergegeven citaat liet de toenmalige staatssecretaris zich uit over de vraag wanneer sprake is van winstafhankelijkheid. Dat antwoord verliest zijn geldigheid niet als gevolg van het terugvallen op criteria uit de jurisprudentie waarbij winstafhankelijkheid eveneens van belang is.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de Belastingdienst bereid is zekerheid vooraf te geven over de kwalificatie van hybride leningen en welke gevallen daarbij als fiscale grensverkenning worden gezien. In het verlengde hiervan ligt de vraag in het commentaar van VNO-NCW, of onder het nieuwe artikel 10, eerste lid, letter d, niet fiscaal geïndiceerde bankproducten ongemoeid gelaten zullen worden.

De Belastingdienst is bereid om vooraf met de belastingplichtige in gesprek te gaan over de vraag of het feitencomplex inzake een lening tot de conclusie leidt dat die lening feitelijk functioneert als eigen vermogen. Dit geldt ook voor banken die vooraf zekerheid willen hebben over niet fiscaal geïndiceerde producten. Aan die bereidheid komt een eind als sprake is van fiscale grensverkenning. Dat is het geval als de inspecteur in het vooroverleg een standpunt inneemt, de vragensteller zich hier niet in kan vinden en vervolgens probeert de casus, door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar te presenteren (Besluit van 25 februari 2004, nr. DGB2003/6662M, BNB 2004/194).

De leden van de fractie van de VVD vragen te bevestigen dat een hybride lening als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, ook na het vervallen van het tweede lid van dat artikel als gevolg van het onderha-

vige wetsvoorstel, voor de beoordeling van de 95%-bezitser van de fiscale eenheid niet wordt aangemerkt als een deelname in het nominaal gestorte kapitaal.

Het antwoord op de vraag van deze leden luidt bevestigend.

De leden van de fractie van de VVD constateren dat geen overgangsmaatregelen zijn getroffen ten aanzien van leningen die thans worden geacht te functioneren als eigen vermogen, maar dat niet meer doen als het wetsvoorstel in werking is getreden. Dit kan betekenen dat een belastingplichtige die een dergelijke lening heeft verstrekt aan een vennootschap waarin hij een deelneming heeft, niet langer een beroep kan doen op de deelnemingsvrijstelling. Deze leden menen dat, gezien het recente karakter van artikel 10, eerste lid, onderdeel d, en de mate waarin daarmee werd afgeweken van de jurisprudentie, gezegd kan worden dat belastingplichtigen in zekere mate moeten kunnen vertrouwen op het ongewijzigd voortzetten van de huidige bepalingen inzake hybride leningen. Daarom vragen zij om een overgangsmaatregel welke belastingplichtigen die voor 1 januari 2007 hybride leningen hebben verstrekt aan een deelneming, tot 1 januari 2017 toegang tot de deelnemingsvrijstelling verschaft.

Rente op leningen die nu kwalificeren als hybride lening maar volgend jaar niet meer, wordt voor de debiteur aftrekbaar en valt bij de crediteur niet meer onder de deelnemingsvrijstelling. Aangezien dit een niet onbillijk gevolg is van de gewijzigde kwalificatie, verdient invoering met onmiddellijke werking, zoals gebruikelijk, de voorkeur boven het langdurig in stand houden van de oude kwalificatie.

Artikel 10a Wet Vpb

De leden van de fractie van het CDA vragen of het aangepaste artikel 10a ook van toepassing kan zijn op de rente die belastingplichtige betaalt aan een verbonden Antilliaanse vennootschap C NV voor een opgenomen lening ter financiering van een lening aan een verbonden Nederlands lichaam A BV, dat met die lening een dividend aan een andere groepsmaatschappij financiert.

Het door A BV uitgekeerde dividend is indirect gefinancierd met een schuld aan C NV. Ervan uitgaande dat A BV ook met C NV is verbonden, is behoudens het tegenbewijs van het derde lid artikel 10a van toepassing op de rente die A BV aan belastingplichtige betaalt. Belastingplichtige fungeert ten aanzien van de financiering als doorgeefluik. De rente die hij betaalt, valt niet onder de reikwijdte van 10a.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de term «per saldo» zo moeten worden opgevat dat, naar analogie van de bruto grondslageis in de tegenbewijsregeling van het huidige artikel 15ad Wet Vpb, voor het tegenbewijs van artikel 10a niet vereist is dat de ontvangst van de rentebetaling daadwerkelijk tot belastingheffing leidt, indien tegenover de rentebaten bijvoorbeeld rentelasten staan.

Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord met de kanttekening dat de aanwezigheid van corresponderende rentelasten kan betekenen dat de crediteur fungeert als doorgeefluik binnen concern, zodat de compenserende heffing in een volgende schakel (crediteur van crediteur) moet worden beoordeeld.

De leden van de fractie van het CDA vragen of voor de bepaling van de redelijke heffing verliesverrekening in beginsel geldt als heffing.

Om te kunnen slagen in het tegenbewijs van het derde lid, onderdeel b, van artikel 10a moet een belastingplichtige om te beginnen aannemelijk maken dat bij de crediteur over de rente winstbelasting wordt geheven die resulteert in een effectieve druk van 10% of meer. De geheven belasting,

vóór verliesverrekening moet daarbij worden gerelateerd aan een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst.

Vervolgens moet worden voldaan aan de in onderdeel b gestelde (ongewijzigde) voorwaarden inzake verrekening van verliezen of andersoortige aanspraken. De aanwezigheid van te verrekenen verliezen en dergelijke rechten leidt er in beginsel toe dat geen redelijke heffing verschuldigd is. De voor die situatie gegeven tegemoetkoming, welke is neergelegd in het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2662M, VN 2006/5.15, punt 1.6, blijft echter onverkort van toepassing.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het juist is dat de rente-afgreepbeperking van artikel 10a niet aan de orde komt als een belastingplichtige een winstuitdeling doet aan een niet-verbonden vennootschap en deze financiert door een met hem en die andere vennootschap verbonden lichaam. Artikel 10a is bedoeld voor onzakelijke constructies in concernverband. Daarom komt dit artikel niet aan de orde bij een winstuitdeling aan een niet-verbonden vennootschap.

De leden van de fractie van het CDA vragen of bij de tegenbewijsregeling in artikel 10a, derde lid, onderdeel b, de bewijslast voor heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst op de belastingplichtige rust. De vraag van deze leden inzake de bewijslast voor compenserende heffing kan bevestigend worden beantwoord.

De leden van de fractie van het CDA vragen of voor de toepassing van artikel 10a, derde lid, onderdeel b, een heffing van vennootschapsbelasting over de rente conform de rentebox als een compenserende heffing wordt aangemerkt.

Een heffing van winstbelasting is naar Nederlandse maatstaven redelijk indien deze resulteert in een heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst. De eis van een belastingdruk van ten minste 10% geldt ook in situaties waarvoor de rentebox van toepassing is of zou kunnen zijn.

De leden van de fractie van het CDA wijzen in het kader van de tegenbewijsregeling van artikel 10a op de voor de toepassing van de huidige bepaling in het besluit van 23 december 2005, nr. CPP2005/2662M, VN 2006/5.15 neergelegde mogelijkheid dat de geldlening («schuld» in de nieuwe bepaling) en de rechtshandeling zakelijk zijn, indien de geldlening uiteindelijk extern gefinancierd is en sprake is van zogenoemde paralleliteit tussen de geldlening en deze externe financiering. Deze leden vragen te bevestigen dat deze beleidsregel ook voor de onder het nieuwe artikel 10a begrepen situaties van toepassing blijft. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen naar het buiten toepassing laten van artikel 10a bij uiteindelijke externe financiering. Tevens vragen de leden van de fractie van het CDA naar de mogelijkheid om de eis van paralleliteit te laten vallen.

De eis van paralleliteit tussen de schuld en de uiteindelijke externe financiering is nodig omdat het moet gaan om situaties waarin tussen beide een direct verband bestaat. Is dat het geval, dan blijft ook het gewijzigde artikel 10a buiten toepassing.

De leden van de fractie van het CDA vragen aandacht voor de wijziging in artikel 10a, tweede lid, waardoor eerder een verband wordt aangenomen tussen een schuld en een «besmette» rechtshandeling. Die wijziging houdt in dat artikel 10a ook van toepassing kan zijn als tussen beide een indirect verband bestaat. Ter voorkoming van onzekerheid vragen de genoemde leden of kan worden verduidelijkt aan de hand van welke criteria een (indirect) verband kan worden aangenomen tussen de schuld

en de rechtshandeling. Ook de leden van de fractie van de VVD vragen hiernaar.

Op de vraag van deze leden kan worden geantwoord dat de Belastingdienst eerst aannemelijk zal moeten maken dat tussen de schuld en de rechtshandeling een verband bestaat. Bovendien moet het gaan om rechtshandelingen of schulden die niet zakelijk geïndiceerd zijn, terwijl over de verschuldigde rente minder dan 10% belasting wordt geheven (of sprake is van verliezen of andere aanspraken). Van een indirect verband tussen de schuld en de rechtshandeling is in de memorie van toelichting het volgende voorbeeld gegeven: «een situatie waarin een kapitaalstorting in een groepsvennootschap in een laag belastend land een jaar later wordt teruggeleend, terwijl het voornemen tot teruglening nog niet in concrete vorm bestond ten tijde van de kapitaalstorting». Hierbij wordt bedoeld op situaties waarin kapitaal wordt gestort in een laagbelaste financieringsmaatschappij, aanvankelijk zonder concrete bestemming maar met als uiteindelijk resultaat dat de gestorte gelden worden teruggeleend. Of van een besmet verband sprake is, hangt zozeer af van het feitencomplex in het concrete geval dat het geven van meer voorbeelden weinig extra zekerheid biedt. Overigens is deze onzekerheid relatief omdat het alleen onzakelijke constructies betreft waarmee een laagbelaste schuld wordt gecreëerd.

De leden van de fractie van de VVD hebben met betrekking tot artikel 10a, een vraag over de volgende passage in de memorie van toelichting: «Ten slotte is het begrip verbonden lichaam verduidelijkt in die zin dat daaronder ook relaties via de echtgenote, partner of minderjarige kinderen zijn begrepen. Deze verduidelijking ziet met name op constructies waarmee op kunstmatige wijze een rentestroom op gang wordt gebracht, bijvoorbeeld van een Nederlandse BV naar een in een taxhaven gevestigde vennootschap met als aandeelhouders de minderjarige kinderen van de enig aandeelhouder van de BV». Zij vragen zich af of hier geen sprake is van een uitbreiding van het begrip verbonden lichaam zodat het kwalificeren als een verduidelijking niet juist is. In verband daarmee vragen zij meer in het algemeen wanneer een wetwijziging als verduidelijking kan worden gekwalificeerd en welke gevolgen dat heeft voor het overgangsrecht.

Het is ook onder de huidige wetgeving de bedoeling dat de bovengenoemde kunstmatige constructies worden bestreden. Omdat verschil van opvatting mogelijk is over de vraag of die bedoeling voldoende in de huidige wettekst tot uitdrukking komt, is die tekst verduidelijkt. Dergelijke mogelijke verschillen van opvatting liggen in het algemeen ten grondslag aan verduidelijkingen van de wet. Net als bij andere wetwijzigingen ligt het voor de hand om hierbij als uitgangspunt onmiddellijke werking te hanteren. In dit geval zie ik geen aanleiding om van dit uitgangspunt af te wijken.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het vijfde lid van artikel 10a een logische plaats is voor een definitie van begrippen die worden gehanteerd in de artikelen 13b en 13ba.

Artikel 10a is de eerste plaats in de Wet Vpb waar de begrippen met de belastingplichtige verbonden lichamen en natuurlijke personen worden gebruikt. Daarom worden zij daar op die plaats gedefinieerd. Zowel voor dat artikel als voor de volgende artikelen waar zij worden gebruikt in die volgorde, waardoor in die andere artikelen met de omschrijving als verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon kan worden volstaan.

De leden van de fractie van de VVD vragen een overzicht van de begrippen verbonden persoon en verbonden lichaam in de fiscale wetgeving en vragen of daarbij niet meer uniformiteit mogelijk is. Zou het niet mogelijk zijn een algemene definitie op te nemen in de Algemene wet

inzake rijksbelastingen en daarvan alleen af te wijken als de toepassing van de betrokken regeling dat bepaaldelijk eist?

In de fiscale wetgeving worden voor verbonden persoon en verbonden lichaam al naar gelang de situatie de begrippen gehanteerd die zijn gedefinieerd in de artikelen 10a en 12c van de Wet Vpb, de artikelen 3.6 en 3.91 van de Wet IB, artikel 7 van de Wet LB, artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en artikel 24b van boek 2 BW. In artikel 10a Vpb 1969 worden de begrippen verbonden lichaam en verbonden natuurlijk persoon voor de toepassing van een aantal artikelen in die wet gedefinieerd, wat de uniformiteit ten goede komt. In het voorgestelde artikel 12c is een afwijkende definitie opgenomen, waarbij de grens is gelegd bij een meerderheidsbelang. In de Wet IB vervult artikel 3.91 een centrale functie voor toepassing van die wet. Laatstgenoemd artikel bevat een zeer ruime omschrijving van het begrip verbonden persoon. De definitie in artikel 3.6 IB geldt alleen voor het urencriterium en is aanzienlijk beperkter. Specifiek voor de Wet LB is er de definitie van een met de inhoudingsplichtige verbonden vennootschap in artikel 7. In artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer vinden we definities voor de toepassing van die wet. Ten slotte wordt op enkele plaatsen in de Wet Vpb, bijvoorbeeld bij de thincapregeling, verwezen naar het begrip verbondenheid in artikel 24b van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Alles overziende is het aantal gehanteerde begrippen beperkt.

De leden van de fractie van de VVD vragen in hoeverre het huidige begunstigende beleid onder artikel 10a zal worden voortgezet. Beleidsbesluiten, voor zover deze betrekking hebben op ongewijzigd gebleven onderdelen van het voorgestelde artikel 10a, blijven hun gelding behouden, zo kan ik deze leden antwoorden.

Artikel 10b Wet Vpb

De leden van de fractie van het CDA hebben enkele opmerkingen bij het nieuwe artikel 10b. Deze bepaling beperkt de aftrek van rente en waarde-mutaties bij langlopende renteloze leningen of langlopende leningen met een zeer lage rente in gelieerde verhoudingen, tegen de achtergrond van het risico van internationale «mismatches». Die bepaling vormt volgens hen een inbreuk op de totaalwinstgedachte. Een dergelijke inbreuk moet evenwichtig uitwerken, zo stellen deze leden, zeker waar genoemde «mismatches» zich niet voordoen. Zo moet naar het oordeel van deze leden in binnenlandse verhoudingen voorkomen worden dat op grond van deze bepaling een renteaftrekbeperking wordt toegepast bij de inlener, terwijl de corresponderende renteontvangst bij de uitlener wel wordt belast. Indien de uitlener een deelneming heeft in de inlener, zou deze onevenwichtigheid weggenomen worden door toepassing bij de uitlener van de deelnemingsvrijstelling op bedoelde renteontvangst. Zij vragen of in dergelijke gevallen inderdaad de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

Voor niet-deelnemingssituaties menen de leden van de fractie van het CDA dat bij een rentebetaling als bedoeld in het nieuwe artikel 10b een tegenbewijsregeling uitkomst zou kunnen bieden, welke zou inhouden dat de mogelijkheid bestaat om aan te tonen dat over de rente bij de schuldeiser een naar Nederlandse maatstaven redelijke belasting geheven wordt.

Indien een langlopende renteloze of zeer laagrentende lening voldoet aan de in de jurisprudentie ontwikkelde criteria voor een hybride lening, komt krachtens artikel 10, eerste lid, onderdeel d, geen rente in aftrek en geldt krachtens het nieuwe artikel 13 de deelnemingsvrijstelling. Toepassing van artikel 10b komt dan niet meer aan de orde. Indien dergelijke leningen echter niet voldoen aan deze criteria voor een hybride lening, sluit artikel 10b de aftrek van rente uit en is de deelnemingsvrijstelling niet van

toepassing. Onder de huidige regeling is dat niet anders. De door de leden van de fractie van het CDA bedoelde mismatches kunnen overigens in de praktijk voorkomen worden door over de lening een normale, zakelijke rente in rekening te brengen. Het ligt dus niet voor hand om daarvoor een complicerende tegenbewijsregeling in het leven te roepen.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom het voorgestelde artikel 10b bij een onzakelijk lage vergoeding iedere aftrek uitsluit, dus ook de daadwerkelijk overeengekomen vergoeding.

In dat verband moet allereerst worden opgemerkt dat het voorgestelde artikel 10b een exacte voortzetting betreft van de bestaande situatie. Met genoemde bepaling wordt dan ook slechts beoogd het geldende regime te handhaven. Een tussen gelieerde partijen overeengekomen lening waarbij geen of een onzakelijke rentevergoeding (hierna een onzakelijke vergoeding) is overeengekomen, wordt thans op basis van artikel 10, vierde lid, Wet Vpb geacht winstafhankelijk te zijn voor de toepassing van artikel 10, tweede lid. Is de lening tevens aangegaan voor een periode van 10 jaar of meer, dan wordt deze op grond van artikel 10, tweede lid, geacht te functioneren als eigen vermogen en komen vergoedingen op en waardeveranderingen van die lening niet in aftrek.

De rechtvaardiging voor de dubbele heffing die hieruit kan voortvloeien, deze leden vragen daarnaar, moet worden gezocht in de wenselijkheid van een disincatieve voor praktijken waarbij in gelieerde verhoudingen bewust een lening wordt verstrekt onder onzakelijke voorwaarden. Zakelijk handelende belastingplichtigen ondervinden van de bepaling geen hinder.

De vraag van deze leden of ook in binnenlandse verhoudingen economische dubbele heffing kan optreden, kan bevestigend worden beantwoord, al zal de aanwezigheid van een fiscale eenheid dit doorgaans voorkomen. Tijdens de parlementaire behandeling bij de introductie van artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb, is echter aangegeven dat de bereidheid bestaat om in deelnemingsverhoudingen met behulp van de hardheidsclausule een oplossing te zoeken, mocht die heffing zich in de praktijk inderdaad voordoen¹.

Mij is niet bekend dat andere landen een vergelijkbare regeling kennen, zo kan ik deze leden voorts antwoorden. Daarbij dient wel in ogenschouw te worden genomen dat er ook maar weinig landen zijn waar het mogelijk is om via imputatie rentelasten in aftrek te brengen die feitelijk niet worden gemaakt.

Artikel 10d Wet Vpb

De leden van de fractie van de VVD vragen of bij de thincapregeling van artikel 10d het eigen en vreemde vermogen van het voorafgaande jaar als maatstaf zouden kunnen dienen. Dit omdat velerlei (externe) factoren ertoe kunnen leiden dat de rente ten dele niet in aftrek komt. Bijvoorbeeld een groot verlies waardoor het eigen vermogen sterk daalt. De thincapregeling kan ertoe leiden dat een deel van de in een jaar betaalde rente niet in aftrek komt, omdat in dat jaar sprake is van teveel vreemd vermogen. Het past niet bij dat uitgangspunt om de onderkapitalisatie in het voorafgaande jaar als maatstaf te gebruiken. Dat zou er immers toe kunnen leiden dat de renteaftrek wordt beperkt in een jaar waarin sprake is van een normale vermogensverhouding. Of dat de onderkapitalisatie in een jaar geen gevolg heeft voor de aftrek van groepsrente omdat in het daaropvolgende jaar geen groepsrente meer wordt betaald.

De leden van de fractie van de VVD vragen of een lening die feitelijk functioneert als eigen vermogen onder de voorgestelde regeling ook voor de toepassing van artikel 10d Wet Vpb (de thincapregeling) als eigen vermogen wordt aangemerkt.

¹ Kamerstukken II 2002/03, 28 487, nr. 7, blz. 25.

Het antwoord op deze vraag luidt bevestigend.

De leden van de fractie van het CDA wijzen op de uitbreiding in artikel 10d, van het begrip geldleningen met vorderingen en schulden die berusten op een overeenkomst welke in economische zin vergelijkbaar is met een overeenkomst van geldlening. Genoemde leden vragen aan de hand van welk criterium wordt bepaald of sprake is van een dergelijke vergelijkbaarheid. Ook vragen zij te bevestigen dat een pensioenvoorziening niet wordt beschouwd als een overeenkomst die vergelijkbaar is met een geldlening in de zin van artikel 10d.

De uitbreiding heeft betrekking op vorderingen en schulden die niet berusten op een overeenkomst van geldlening in civielrechtelijke zin maar op een andere overeenkomst die daar voor wat betreft de economische gevolgen mee vergelijkbaar is. In plaats van de civielrechtelijke vormgeving zijn de economische gevolgen dus maatgevend. Met deze uitbreiding wordt in elk geval niet beoogd alle in geld uitgedrukte schulden en voorzieningen onder het bereik van de thincapregeling te brengen. Een pensioenvoorziening wordt niet beschouwd als een met een geldlening vergelijkbare overeenkomst.

De leden van de fractie van de LPF vragen of de verruiming van het begrip «geldlening» in de thincapregeling ongunstig kan uitpakken voor de lessee van een financial leasecontract. Zo dat het geval is, menen zij dat overgangsrecht, waarbij voor de datum van indiening van de Wet Werken en Winst bestaande leasecontracten niet onder het verruimde begrip «geldlening vallen, zou passen bij een zorgvuldig handelende wetgever. Er is aanleiding tot het treffen van een overgangsmaatregel waarbij bestaande leasecontracten voor de lessee niet onder het verruimde begrip geldlening vallen. Hetzelfde geldt voor andere met een geldlening vergelijkbare overeenkomsten.

Artikel 12b Wet Vpb

De leden van de VVD-fractie vragen waarom in artikel 12b, alleen wordt verwezen naar artikel 16, derde lid, AWR terwijl in artikel 23c, achtste lid, Wet Vpb wordt verwezen naar artikel 16, derde en vierde lid, AWR. Voor een dergelijk verschil is inderdaad geen reden. Daarom wordt in de binnenkort in te dienen nota van wijziging alsnog de verwijzing naar het vierde lid van artikel 16 AWR ook in artikel 12b, zevende lid, Wet Vpb opgenomen.

De leden van de LPF-fractie willen weten hoe de verrekening van buitenlandse bronbelasting op inkomende royalty's verloopt als de octrooi-box van toepassing is. De leden van de CDA-fractie vragen op welke wijze verrekening zou moeten plaatsvinden van buitenlandse belasting over voordelen die in de rentebox vallen.

Algemeen uitgangspunt is dat Nederland niet meer verrekening geeft voor buitenlandse bronbelasting dan, kortgezegd, de Nederlandse belasting over de buitenlandse inkomsten (waarop die bronbelasting drukt). Aldus wordt voorkomen dat de verrekening ten koste gaat van de Nederlandse belasting over reguliere Nederlandse activiteiten waarover Nederland het volledige heffingsrecht heeft. Dit uitgangspunt betekent dat op enigerlei wijze rekening moet worden gehouden met het feit dat door de voorgestelde octrooi- en de groepsrentebox effectief minder Nederlandse belasting verschuldigd is over de daarin vallende buitenlandse royalty en rente-ontvangsten.

Buitenlandse (bron)belasting op rente en royalty's komt volgens de belastingverdragen en het Besluit voorkoming dubbele belasting alleen voor verrekening in aanmerking indien de inkomsten tot de Nederlandse belastinggrondslag behoren (grondslag-eis). Behoren voornoemde inkom-

sten tot de Nederlandse grondslag dan wordt het met de Nederlandse belasting te verrekenen bedrag bepaald door de laagste van twee limieten. De eerste limiet betreft de door het andere land, met inachtneming van de verdragen, geheven belasting. De tweede limiet wordt gevormd door de Nederlandse belasting die over de (netto) buitenlandse inkomsten wordt geheven.

Volgens de wettelijke regeling van de octrooi-box en de groepsrente-box behoort een deel van (het saldo van) de relevante opbrengsten niet tot de (belastbare) winst. Bij een strikte doortrekking van deze wettelijke vormgeving naar de voorwaarden voor verrekening van buitenlandse bronbelasting, zou kunnen worden verdedigd dat een (evenredig) deel van de buitenlandse bronbelasting op basis van de grondslageis in het geheel niet voor verrekening in aanmerking komt.

Gezien achtergrond en strekking van de voorgestelde boxen ligt een dergelijke benadering evenwel niet voor de hand. Met de boxen wordt beoogd de winst uit zelf ontwikkelde activa (octrooi-box) en de opbrengsten van met eigen vermogen binnen het concern verrichte groepsfinancieringsactiviteiten (groepsrente-box) tegen een tarief van 10% respectievelijk 5% te belasten. Alleen om praktische redenen worden deze lagere tarieven wettelijk geëffectueerd door de in de box vallende voordelen slechts voor een evenredig deel in aanmerking te nemen bij de bepaling van de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting. Vanuit deze optiek ligt het meer voor de hand om met de effectief lagere Nederlandse belasting eerst rekening te houden bij de toepassing van de zogenoemde tweede limiet. Concreet betekent dit dat de gehele buitenlandse bronbelasting – waarvoor op basis van een belastingverdrag of het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 recht op verrekening bestaat – in beginsel voor verrekening met de Nederlandse vennootschapsbelasting in aanmerking komt. De daadwerkelijke verrekening wordt op basis van de zogenoemde tweede limiet evenwel beperkt tot de Nederlandse belasting over de relevante buitenlandse (netto-)inkomsten volgens de breuk: relevante buitenlandse (netto-)inkomsten / wereldwinst X belastingbedrag.

Vervolgens zal bij de berekening van de te verrekenen buitenlandse belasting ingevolge de tweede limiet rekening dienen te worden gehouden met de omstandigheid dat het Nederlandse tarief voor voordelen die in de octrooi-box vallen niet 25%, maar 10% bedraagt. Gemakshalve gebeurt dat ook hier door de in de boxen vallende opbrengsten slechts voor een evenredig deel in de heffingsgrondslag te betrekken. Alleen het deel van de relevante buitenlandse inkomsten dat wel tot de heffingsgrondslag behoort, zal voor de berekening mee worden genomen. Voor de (evenredige) toerekening van de niet tot de grondslag behorende opbrengsten in een box aan de verschillende buitenlandse royalty en rente-ontvangsten, zullen bij algemene maatregel van bestuur nadere regels worden gesteld (artikelen 12b, achtste lid en 12c, zevende lid).

Met de hiervoor beschreven systematiek wordt bereikt dat de effectief in Nederland verschuldigde belasting over de in aanmerking komende buitenlandse royalty- en rente-inkomsten voor verrekening met buitenlandse bronbelasting in aanmerking komt. Een eventueel niet te verrekenen bedrag aan buitenlandse bronbelasting mag worden doorgeschoven naar volgende jaren.

Artikel 12c Wet Vpb

De leden van de VVD-fractie vragen waarom wel in de toelichting maar niet in de wet zelf is opgenomen dat alleen de Nederlandse groepsmaatschappijen moeten verzoeken om toepassing van de rentebox. In het voorgestelde artikel 12c, eerste lid, van de Wet Vpb is opgenomen dat de belastingplichtige en alle met hem verbonden lichamen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, een gezamenlijk verzoek

voor de rentebox indienen. Deze passage heeft dezelfde strekking als de aangehaalde passage in de toelichting.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de kwalificerende winst voor de rentebox ook wordt verminderd met rente betaald ter zake van geldlening waarvoor zekerheid is verstrekt door een groepsmaatschappij. Deze leden vragen als dat het geval is te bevestigen dat in dat geval de bewijslast bij de Belastingdienst ligt.

De kwalificerende winst voor de rentebox wordt in principe verminderd met betaalde rente ter zake van geldlening waarvoor zekerheid is verstrekt door een groepsmaatschappij. De bewijslast voor die zekerheidstelling berust bij de Belastingdienst. Een uitzondering op dit principe doet zich voor als de lening ook zonder zekerheidstelling – dus op eigen kracht – verkregen had kunnen worden. Of als de zekerheid alleen diende tot het verkrijgen van een lager rentepercentage. Voor die uitzonderingen ligt de bewijslast bij de belastingplichtige.

De leden van de fractie van de CDA constateren dat het in een fiscale eenheid opnemen van aangekochte dochtermaatschappijen leidt tot een daling van het fiscale vermogen gelijk aan de waarde van het voor de onderneming betaalde goodwill. Zij vragen of dit effect is beoogd en zij vragen voorts naar de bereidheid om een regeling te treffen om de geconstateerde afname van het in aanmerking te nemen fiscale vermogen gedurende een reeks van jaren in afnemende mate bij te tellen.

Voor de toets wordt aangesloten bij het fiscale vermogen van de belastingplichtige. In dit fiscale vermogen wordt geen rekening gehouden met de aanwezige stille reserves. In die lijn past het ook ingeval een dochtermaatschappij wordt aangekocht, geen rekening te houden met de stille reserves. De koppeling van de toets aan het fiscale vermogen heeft als doel de regeling zo eenvoudig mogelijk te houden. Wanneer voor de toets zou worden aangesloten bij het fiscale vermogen inclusief de stille reserves dan zou jaarlijks een herwaardering nodig zijn. Dat zou de uitvoeringslasten en administratieve lasten van de rentebox aanzienlijk verhogen. Het ligt niet voor de hand om wel een speciale regeling te treffen voor de stille reserves van aangekochte en gevoegde dochtermaatschappijen.

De leden van de CDA-fractie geven er de voorkeur aan dat wordt aangesloten bij een bestaande definitie van groepsmaatschappij en vragen te bepalen dat de rentebox kan worden toegepast vanaf het moment dat alle Nederlandse groepsmaatschappijen daarom hebben verzocht.

Voor het begrip verbondenheid is aangesloten bij de criteria van artikel 10a, vierde lid, onderdelen a, b en c, van de Wet Vpb met dien verstande dat de grens wordt gelegd bij een meerderheidsbelang in plaats van een belang van een derde. Hiermee wordt voorkomen dat de toepassing van de box zich ook uitstrekt tot minderheidsbelangen met de bijbehorende complicaties, met name bij joint ventures. Hierbij kan immers gemakkelijk sprake zijn van tegengestelde belangen waarbij de renteontvanger wel en de rentebetaler niet van de box gebruik wil maken. Een aansluiting bij het minder scherp afgebakende begrip groep van artikel 24b van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ligt minder voor de hand.

In het voorgestelde artikel 12c, tweede lid, is bepaald dat het regime van toepassing is met ingang van het boekjaar waarvoor het verzoek is gedaan. Deze bepaling biedt de belastingplichtige veel flexibiliteit om het moment te kiezen waarop de rentebox van toepassing is op alle Nederlandse groepsmaatschappijen.

De leden van de CDA-fractie vragen te bevestigen dat het voorschrift in het voorgestelde artikel 12c, zesde lid, letter c, uitsluitend betrekking heeft

op de vervreemding van activa aan een verbonden lichaam door een verbonden lichaam.

Dit kan worden bevestigd. De verbondenheid is wederkerig, dat wil zeggen als A verbonden is met B, dan is B verbonden met A.

De leden van de fractie van het CDA vragen te bevestigen dat de rente op de opgenomen gelden van een derde niet te beschouwen is als kosten in de zin van artikel 12c, zesde lid, letter d. Voorts vragen deze leden in te gaan op de wisselwerking van deze bepaling met artikel 13b en 13ba Wet Vpb in geval een valutaverlies op een lening aan een verbonden lichaam waarop het regime van de rentebox is toegepast.

Ten aanzien van de eerste vraag kan worden bevestigd dat de rente op de opgenomen gelden van een derde niet te beschouwen is als kosten in de zin van artikel 12c, zesde lid, letter d. Voor wat betreft de wisselwerking met artikel 13b en 13ba Wet Vpb kan het volgende worden opgemerkt. Indien de groepsvordering wordt afgewaardeerd in verband met valuta effecten, dan vermindert het valutaverlies het groepsrentesaldo in de box. Dat is een logisch gevolg van de link die is gelegd tussen rente en valutarisico (een valutawinst wordt immers ook tegen boxtarief belast). Mocht de belastingplichtige echter besluiten om vervolgens deze vordering te vervreemden aan een buitenlandse groepsmaatschappij of om deze vordering om te zetten in aandelenkapitaal, dan valt de toevoeging aan de winst of de belaste waarde aangroei door de toepassing van artikel 13b respectievelijk 13ba Wet Vpb niet in de box. De belastingplichtige heeft de toepassing van deze artikelen die zijn opgenomen om misbruik van de deelnemingsvrijstelling tegen te gaan echter zelf in de hand. Een speciale regeling voor deze specifieke situatie waarvan het niet waarschijnlijk is dat zij zich in de praktijk vaak zal voordoen, zou de wetgeving onnodig compliceren.

De leden van de fractie van de CDA vragen of concreet kan worden aangegeven welke nadere voorwaarden zullen worden gesteld bij lagere regelgeving en op welke termijn deze voorwaarden zullen worden gepubliceerd. Deze leden vragen in het bijzonder aan te geven of een voorwaarde wordt overwogen die inhoudt dat er een causaal verband moet zijn tussen een lening aan een verbonden lichaam en het fiscale eigen vermogen van de belastingplichtige.

Er wordt geen voorwaarde overwogen die dergelijk causaal verband vereist. Er worden wel voorwaarden overwogen die zien op administratieve afhandeling en vastlegging van het verzoek voor de rentebox. Zo zal bijvoorbeeld nog bepaald moeten worden vanaf welk moment de keuze van belastingplichtige om gebruik te maken van de rentebox, onherroepelijk wordt.

De leden van de VVD-fractie vragen met betrekking tot artikel 12c, lid 6 onder b, wat de definitie is van het aldaar gebruikte begrip deelnemingen. De definitie van het begrip deelnemingen voor dit artikel komt overeen met de gebruikelijke definitie voor het begrip deelneming in de vennootschapsbelasting. Een definitie van het begrip deelneming is opgenomen in het voorgestelde artikel 13 van de Wet Vpb inzake de deelnemingsvrijstelling.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom in artikel 12c, zesde lid, onderdeel c, geen mogelijkheid van tegenbewijs opgenomen is voor transacties die worden verricht in de normale uitoefening van het bedrijf van het verbonden lichaam.

Naar aanleiding van deze vraag heb ik mij gerealiseerd dat de anti-misbruikregeling die in het genoemde onderdeel is opgenomen een te grote reikwijdte heeft. In de binnenkort in te dienen nota van wijziging is daarom een tegenbewijsregeling opgenomen.

De leden van de fractie van het CDA constateren dat het nieuwe artikel 13, vierde lid, letter b, bepaalt dat onder een deelneming mede wordt begrepen een hybride schuldvordering op dat lichaam. Zij merken op dat in vergelijking met het huidige artikel 13, derde lid, letter b, in de nieuwe bepaling ten aanzien van een hybride schuldvordering op een buitenlandse debiteur de voorwaarde ontbreekt dat de rente niet in aftrek is gekomen. Zij vragen of hieruit volgt dat de deelnemingsvrijstelling ook van toepassing is als de rente op een hybride schuldvordering bij de buitenlandse debiteur wel in aftrek is gekomen. De vraag van deze leden kan bevestigend worden beantwoord.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de meetrekregeling van artikel 13, vijfde lid, onderdeel a, gelet op de Falcon-jurisprudentie ook van toepassing kan zijn bij opties op aandelen en of deze meetrekregeling ook geldt als de verbonden vennootschap, welke een deelneming heeft, in het buitenland is gevestigd. Beide vragen van genoemde leden kunnen bevestigend worden beantwoord.

De leden van de CDA-fractie vragen aandacht voor de toepassing van het voorgestelde deelnemingsregime op buitenlandse vastgoedbeleggingsdochters. Het vastgoedbezit van deze dochters is namelijk te beschouwen als een belegging. Daarnaast is het denkbaar dat niet wordt voldaan aan de onderworpenheidseis. Dit zou vooral komen omdat in het buitenland wel kan worden afgeschreven op beleggingsvastgoed en in Nederland niet. Dit betekent dat een dergelijke vastgoedbeleggingsdochter relatief snel zou worden aangemerkt als laagbelaste beleggingsdeelneming ter zake waarvan niet de deelnemingsvrijstelling, maar de deelnemingsverrekening geldt. Dit effect zou volgens deze leden bijvoorbeeld kunnen worden weggenomen door aandelen in een buitenlandse vastgoedbeleggingsdochter op dezelfde wijze te behandelen als direct gehouden buitenlands vastgoed. Deze oplossing zou concreet vorm kunnen krijgen door te bepalen dat voor toepassing van artikel 13, tiende lid, vastgoed geen belegging is.

In reactie hierop mag worden gewezen op de beantwoording van de vragen over de toepassing van de onderworpenheidseis. Daar is aangegeven dat nog wordt bezien of de onderworpenheidseis moet worden bijgesteld vanwege het effect dat buitenlandse vastgoeddochters relatief snel als laagbelaste beleggingsdeelneming zouden kunnen worden aangemerkt, terwijl onder het huidige regime voor belangen van 20% of meer in dergelijke vennootschappen in EU-situaties wel de deelnemingsvrijstelling geldt. De suggestie van de leden van de CDA-fractie zal hierbij worden betrokken. Overigens moet hierover wel worden opgemerkt, dat indien vastgoedbeleggingen voor toepassing van artikel 13 niet als belegging zouden worden aangemerkt, zonder nadere regelgeving de onwenselijke situatie zou ontstaan dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing zou zijn voor belangen in een (aan het nultarief onderworpen) fiscale beleggingsinstelling in de zin van artikel 28 die voor 50% of meer in vastgoed belegt. Hetzelfde geldt voor belangen in vergelijkbare buitenlandse vrijgestelde vastgoedlichamen.

De leden van de LPF-fractie vragen of een zakat een belasting naar de winst is.

Indien een Saudische vennootschap buitenlandse aandeelhouders heeft, wordt het aan die buitenlandse aandeelhouders toe te rekenen deel van de winst in de winstbelasting betrokken en wordt het aan de Saudische aandeelhouders toe te rekenen deel van de winst in de zakat betrokken.

In onderdeel 1.2.4.3.b. van het besluit van 1 februari 2006, nr. CPP2005/2702M, is onder het huidige regime goedgekeurd dat een Saudische vennootschap voor het aan de buitenlandse aandeelhouders toe te rekenen deel van de winst zelf wordt geacht onderworpen te zijn aan een belasting naar de winst geheven door Saudi-Arabië, onder het stellen van voorwaarden aan de desbetreffende buitenlandse aandeelhouders. Nu de huidige onderworpenheidseis komt te vervallen, moet worden bezien of dit goedkeurende beleid onder het voorgestelde regime wordt voortgezet ten aanzien van de nieuwe meer effectieve onderworpenheidseis voor beleggingsdeelnemingen.

De leden van de LPF-fractie vragen voorts wat wordt verstaan onder een «passieve financieringsvennootschap». Waar in de toelichting wordt gerept van een passieve financieringsvennootschap wordt bedoeld op een beleggingsdochter waarvan de bezittingen voor meer dan 50% bestaan uit groepsvorderingen en die volgens de regels van artikel 2a van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 niet als actief wordt aangemerkt.

Artikel 23c Wet Vpb

De leden van de VVD-fractie vragen of de beschikking uit artikel 23c, zevende lid, gelijktijdig met de aanslag moet worden vastgesteld. Deze beschikking zal inderdaad gelijktijdig met de aanslag worden vastgesteld, aangezien deze beschikking ziet op het voort te wentelen bedrag aan nog niet in aanmerking genomen deelnemingsverrekening en dit bedrag bekend is als de aanslag wordt opgelegd.

De leden van de fractie van de SGP vragen naar de overwegingen om alleen de octroobox te evalueren. Voorts vragen deze leden naar de aspecten die in de evaluatie zullen worden betrokken. Er is voor gekozen om de octroobox te evalueren omdat deze box veel nieuwe elementen bevat waar nog weinig ervaring mee is opgedaan. Bij de octroobox is getracht een balans te vinden tussen de volgende randvoorwaarden: een stimulans voor innovatie, aantrekkelijk voor het bedrijfsleven, uitvoerbaarheid en budgettaire beheersbaarheid. Verder is uiteraard rekening gehouden met de Europese kaders. Deze randvoorwaarden hebben hun weerslag gekregen in de gekozen vormgeving. Om het regime zo aantrekkelijk mogelijk te laten zijn voor het bedrijfsleven is het aanvankelijk overwogen tarief van 15% verlaagd naar 10%. Verder is gekozen voor een economische benadering, waarbij alle opbrengsten die aan dat zelfontwikkelde immateriële activum zijn toe te rekenen in de box komen, en niet alleen opbrengsten die de vorm van royalty's hebben. Met het oog op de randvoorwaarden het stimuleren van innovatie, de uitvoerbaarheid en budgettaire beheersbaarheid is er voor gekozen het regime af te bakenen tot zelfontwikkelde immateriële activa waarvoor een octrooi is verleend. Verder is er met het oog op deze randvoorwaarden voor gekozen om de factor die de boxruimte bepaalt te koppelen aan de voortbrengingskosten en deze factor te stellen op vier. Het lijkt verstandig om na enige jaren ervaring met de octroobox te evalueren of de gezochte balans tussen de randvoorwaarden in de praktijk ook is bereikt. In het wetsvoorstel is daarom opgenomen dat in het jaar 2011 aan de Staten-Generaal een verslag wordt gedaan over de doeltreffendheid en de effecten in de praktijk van de octroobox.

III. COMMENTAREN EN PUBLICATIES

Door de leden van de verschillende fracties is een reactie gevraagd op de commentaren die de Kamer zijn toegezonden en op (onderdelen van) bepaalde publicaties. Dit betreft de commentaren van:

- VNO-NCW;
- American Chamber of Commerce;
- Ondernemersorganisatie Glaskracht Nederland;
- Perpetuum Progress International BV;
- Plantum NL;
- Vereniging van Recreatieondernemers Nederland (RECRON);
- De Club van Elf;
- De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
- De Nederlandse Federatie van belastingadviseurs;
- Peek accountants & belastingadviseurs.

Daarnaast betreft het de volgende publicaties:

- Brandsma en Pancham, Krijgt u de rentebox nog voor elkaar geboxed, Weekblad Fiscaal Recht, nr. 2006/774;
- Vakstudienieuws, nr. 2006/30, met betrekking tot de onderwerpen octrooibox, rentebox deelnemingsvrijstelling en afschrijvingsmaatregelen.

De meeste punten die in die commentaren en publicaties worden aangevoerd, zijn eerder in deze nota al aan de orde geweest in de antwoorden op de vragen van de leden van de verschillende fracties. Dat geldt niet voor een aantal punten die zijn aangedragen door VNO-NCW, de Orde, de Federatie en de redactie van Vakstudienieuws. Op die resterende punten wordt hieronder ingegaan.

Nadere vragen en suggesties voor verbetering van VNO-NCW

Rentebox

VNO-NCW vraagt hoe de rentebox wordt toegepast op een buitenlandse vaste inrichting.

Indien is geopteerd voor de rentebox wordt de buitenlandse winst die van belang is voor de berekening van de aftrek elders belast, bepaald met inachtneming van de bij de rentebox toegepaste grondslagvermindering.

VNO-NCW constateert dat het fiscale groepsbegrip, dat wordt gehanteerd voor de groepsrentebox, niet alle situaties dekt waarin sprake is van een economische eenheid van organisatorisch verbonden lichamen. Daarom suggereren zij enerzijds een opt-outregeling waarbij bepaalde verbonden lichamen op verzoek buiten de groepsrentebox kunnen blijven, bijvoorbeeld bij een meerderheidsbelang in een beursgenoteerde onderneming met een onafhankelijk bestuur. Anderzijds bepleiten zij dat lichamen kunnen opteren voor de groepsrentebox (opt-in) bij zogenoemde dual structures, waarbij geen sprake is van een meerderheidsbelang maar wel van verbondenheid door eenheid van management.

De groepsrentebox is optioneel, men hoeft er niet voor te kiezen als deze voor de groep onvoordelig zou zijn. Die keuze moet wel per groep worden gemaakt. Voor het begrip groepsverbondenheid is aangesloten bij de voor de toepassing van de Wet Vpb gebruikelijke criteria van artikel 10a, vierde lid, onderdelen a, b en c, met dien verstande dat de grens wordt gelegd bij een meerderheidsbelang in plaats van een belang van een derde. Aansluiting bij het groepsbegrip uit het jaarrekeningrecht zou als bezwaar hebben dat dit een feitelijke toetsing vergt welke in de praktijk aanleiding kan geven tot verschillen van inzicht.

Ook vraagt VNO-NCW te bevestigen dat het is toegestaan deelnemingen naar keuze te waarderen op de kostprijs of de marktwaarde.

In principe is elke waarderingmethode voor deelnemingen toegestaan mits deze in overeenstemming is met goed koopmansgebruik en volgens een bestendige gedragslijn wordt toegepast.

VNO-NCW bepleit dat het reserveren voor voorgenomen grotere acquisities op korte of middellange termijn in een overnamekas mogelijk blijft. Volgens de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel moet het gaan om kortlopende beleggingen waarvan de belastingplichtige aannemelijk maakt dat deze worden aangehouden met het oog op de verwerving van deelnemingen, bijvoorbeeld aan de hand van de omvang van de acquisities in de voorgaande jaren of op grond van een concreet voornemen ten aanzien van een acquisitie in het volgende jaar. Deze toelichting moet echter niet zo beperkt worden uitgelegd dat een serieus voornemen voor een grotere acquisitie binnen een termijn van enkele jaren niet meer zou kwalificeren.

Deelnemingen

VNO-NCW vraagt of kan worden bevestigd dat de bezittingen van intercompany (her)verzekeringsmaatschappijen die onder verzekeringstoezicht van een verzekeringsautoriteit van een andere mogendheid staan en die worden gebruikt in het kader van het (her)verzekeringsbedrijf, geen beleggingen zijn in de zin van de voorgestelde artikelen 13, tiende lid, en 13a. Voor intragroeps(her)verzekeringsmaatschappijen geldt hetzelfde als voor de bezittingen van banken en verzekeraars. Als een dochtermaatschappij feitelijk een verzekeringsonderneming drijft, hetgeen bijvoorbeeld tot uitdrukking kan komen door werknemers die verzekeringswerk verrichten, verzekeringsverplichtingen op de passiefzijde van de balans en het feit dat toezichtswetgeving van toepassing is, tellen de beleggingen op de actiefzijde van de balans alleen mee voor de bezittingentoets voor zover deze niet dienen ter dekking van de verzekeringsverplichtingen.

VNO-NCW vraagt of artikel 2a van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 op geconsolideerd niveau kan worden toegepast.

In de voorgestelde opzet van het deelnemingsregime is het de bedoeling dat groepsvorderingen als belegging worden aangemerkt, tenzij deze groepsvorderingen in het bezit zijn van een actief concernfinancieringslichaam. Deze toets vindt bij indirect gehouden lichamen plaats bij het lichaam dat de vordering bezit. Er wordt bezien of, en zo ja in hoeverre, artikel 2a van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 moet worden aangepast om dit laatste te bewerkstelligen.

VNO-NCW vraagt tevens aandacht voor de 20%-eis in artikel 2a van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 en stelt dat de eis niet relevant is voor de activiteiten waarop dat artikel ziet.

De 20%-eis ziet op het minimum vreemd vermogen dat een concernfinancieringslichaam moet aanhouden om als actief te worden aangemerkt. Deze eis hangt samen met het feit dat een concernfinancieringslichaam de functie van een interne bank heeft en daarmee ook (deels) in de vreemd vermogenbehoefte van het concern zou moeten voorzien. In dat opzicht vormt hij een indicatie bij het beoordelen of al dan niet sprake is van actieve concernfinanciering.

Wellicht ten overvloede kan nog worden opgemerkt dat onder omstandigheden geacht wordt aan de 20%-eis te zijn voldaan, bijvoorbeeld indien het concern in zijn geheel met minder dan 20% vreemd vermogen is gefinancierd.

VNO-NCW vraagt naar de gevolgen voor toepassing van de onderworpenheidseis als de winst uit zeescheepvaart van belastingplichtige wordt vastgesteld aan de hand van de tonnage. Voor toepassing van de onderworpenheidseis is het niet van belang of de winst van belastingplichtige wordt vastgesteld aan de hand van de

tonnage. Bezien moet worden hoe de (beleggings)winsten behaald door de beleggingsdochter volgens Nederlandse grondslagen zouden zijn belast.

Overigens kan nog worden opgemerkt dat als de winst van een buitenlandse beleggingsdochter wordt vastgesteld aan de hand van de tonnage en deze dochter gebruik zou kunnen maken van de tonnageregeling als deze winsten in Nederland zouden zijn behaald, dit de grondslag is waartegen de belastingdruk van de beleggingsdochter moet worden afgezet.

VNO-NCW suggereert om de deelnemingsvrijstelling nog gedurende 5 jaar te laten gelden als sprake is van de afbouw van een deelneming. Voordeel van een dergelijke regeling is dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op alle vervreemdingsvoordelen uit hoofde van een deelneming. Ook als het belang op een gegeven moment onder de 5% zakt. Dit kan zich voordoen ingeval een deelneming niet in één keer kan worden verkocht bijvoorbeeld als gevolg van een lock up op een deel van de aandelen, of omdat anders de koers van het desbetreffende aandeel (te veel) zou worden beïnvloed.

Nadeel van een dergelijke regeling is dat het niet goed mogelijk is om objectief vast te stellen of het subjectieve oogmerk van een belastingplichtige daadwerkelijk is om een deelneming geheel te verkopen of dat een belastingplichtige toch een deel van het belang (als belegging) wil aanhouden. In feite komt een dergelijke regeling er in dergelijke gevallen op neer dat niet op het tijdstip dat een aandelenbelang kleiner wordt dan 5% moet worden gecompartmenteerd maar 5 jaar later. Een dergelijke regeling betekent dan dus slechts uitstel van compartimentering.

Daar komt bij dat het door de invoering van een verrekeningsstelsel voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen niet langer de vraag zal zijn of al dan niet de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op voordelen uit hoofde van een aandelenbelang, maar dat ook sprake kan zijn van laagbelaste deelnemingsvoordelen waarvoor deelnemingsverrekening mogelijk is. Bij het ontwerpen van een regeling voor de afbouw van deelnemingen zal hiermee rekening moeten worden gehouden. Het gevolg daarvan is dat een dergelijke regeling complex zal worden.

Tegen deze achtergrond ligt het niet voor de hand een dergelijke regeling in te voeren

Stroomlijning antimisbruikbepalingen

VNO-NCW geeft in overweging voor het begrip verbonden lichamen in artikel 10a de grens te leggen bij belangen van meer dan 50%.

De huidige grens van een derde blijkt een in de praktijk goed bruikbaar criterium voor verbondenheid. Daarbij is sprake van een substantieel belang. Het ligt daarom niet voor de hand om dit percentage verder op te trekken.

Afschrijving gebouwen

VNO-NCW en de Orde vragen of ook voor buitenlandse onroerende zaken (50% van) de WOZ-waarde als bodemwaarde fungeert? Dient de belastingplichtige deze WOZ-waarde zelf vast te stellen? Zo ja, op welke wijze gaat de Belastingdienst dan toetsen of de door de belastingplichtige bepaalde WOZ-waarde juist is?

Ook voor buitenlandse gebouwen geldt (50% van) de WOZ-waarde als bodemwaarde. Voor buitenlandse onroerende zaken is geen WOZ-waarde-beschikking beschikbaar. Voor een dergelijke situatie is artikel 3.30a, vierde lid, onderdeel c, bedoeld. De waarde moet dan door de belastingplichtige worden bepaald met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 18 en 20, tweede lid, van de Wet waardering onroerende zaken.

VNO-NCW bepleit gebouwen die ter beschikking worden gesteld in het kader van de bedrijfsvoering (als bedrijfsmiddel waarmee omzet wordt behaald) aan te merken als gebouwen in eigen gebruik. In een aantal bedrijfstakken is het namelijk uit een oogpunt van afzetstrategie en merkprofilering, standaardpraktijk dat afnemers van producten onroerend goed kunnen huren van de verkoper. Hierbij wordt veelal een beding gemaakt dat de afnemer producten van de verhuurder meer aandacht geeft dan wel exclusief verkoopt. Een bekend voorbeeld in dit verband is horeca-ondernemers die een pand huren van een brouwerij.

Een dergelijke uitbreiding van het begrip gebouw in eigen gebruik zou moeizaam zijn. De in dit wetsvoorstel voorgestelde onderscheid tussen beleggingsvastgoed en vastgoed in eigen gebruik is helder en duidelijk. De bepleite wijziging zou hierin verandering brengen omdat van belang zou worden wanneer sprake is van verhuur sec of van verhuur in het kader van de bedrijfsvoering. Zo zal het niet eenvoudig zijn om te toetsen of het beding dat de afnemer aan producten van de verhuurder meer aandacht besteedt, van reële betekenis is. Daar komt bij dat er ook andere situaties denkbaar zijn waarin de verhuur van een pand een zeker verband heeft met de bedrijfsvoering van de verhuurder. Gedacht kan worden aan franchise. Ook kan gedacht worden aan de situatie waarin een ondernemer een naast zijn eigen zaak gelegen pand verhuurt aan een onderneming van een andere persoon die veel klanten trekt, in de verwachting dat deze klanten eveneens het naastgelegen pand in eigen gebruik van de verhuurder zullen aandoen.

Termijnen verliesverrekening

In zijn commentaar licht VNO-NCW aan de hand van een voorbeeld toe waarom de carryforwardtermijn ook voor de inhaalregeling tot negen jaar beperkt zou moeten worden.

In het door het VNO-NCW gegeven voorbeeld ziet de vennootschap haar met de buitenlandse vaste inrichting behaalde verlies voor de berekening van de wereldwinst na negen jaar verdampen, terwijl voor de berekening van de te verlenen voorkoming van dubbele belasting dit verlies na negen jaar nog wel dient te worden ingehaald. In dit voorbeeld wordt de bewuste vennootschap met een situatie van dubbele belasting geconfronteerd. Voor deze specifieke situatie zal een oplossing overeenkomstig het besluit van 16 april 2002, IFZ2002/357 worden geboden.

Verrekenprijzen

VNO-NCW vraagt aandacht voor het besluit over verrekenprijzen van 21 augustus 2004, nr. IFZ2004/680M, en de daarin opgenomen overgangsregeling ten aanzien van bepaalde op 30 maart 2001 bestaande Cost Contribution Arrangements (afgekort: CCA's). Deze overgangsregeling keurt goed dat de in het voornoemde besluit aangeduide CCA's tot 1 januari 2007 mogen worden gecontinueerd in afwachting van de discussie over de modernisering van de vennootschapsbelasting. Deze overgangsregeling beoogt concerns die dergelijke CCA's hanteren ter wille te zijn, door te voorkomen dat zij (opnieuw) hun interne verrekenprijsstelsel zouden moeten aanpassen als de behandeling van R&D-activiteiten in de vennootschapsbelasting zou worden aangepast. Het onderhavige wetsvoorstel bevat twee maatregelen om R&D verder te stimuleren, te weten het vervallen van de verplichting om de voortbrengingskosten van zelfontwikkelde immateriële activa te activeren en de mogelijkheid om de daar uit opkomende voordelen onder te brengen in een box.

Belastingplichtigen die immateriële activa volledig zelf ontwikkelen, zullen vanaf de inwerkingtreding ten volle van de nieuwe maatregelen profiteren. Worden immateriële activa samen met één of meer (buitenlandse) concernonderdelen door middel van een CCA ontwikkeld, dan kan de belastingplichtige alleen van de voorgestelde maatregelen profiteren voor

zijn bijdrage aan de CCA en zijn aandeel in de voordelen en zal hij daarbij verder het besluit over verrekenprijzen van 21 augustus 2004, nr. IFZ2004/680M, in acht moeten nemen. Indien een belastingplichtige ten aanzien van immateriële activa die ontwikkeld worden door middel van een voor of op 30 maart 2001 overeengekomen CCA, gebruik wil maken van de octrooi-box, dan zal hem een redelijke termijn worden gegund om dat mogelijk te maken. Voor de overige voor of op 30 maart 2001 overeengekomen CCA's zal na overleg met betrokken partijen worden bezien op welke wijze die situaties, met inachtneming van de uitgangspunten van genoemd besluit, adequaat kunnen worden ingebed in de thans voor CCA's geldende regelgeving.

Vragen en aanbevelingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Octrooi-box

Vraag 2.1

De Orde vraagt wat wordt verstaan onder het begrip «immaterieel activum».

Dit begrip heeft dezelfde betekenis als voor de toepassing van artikel 33 Wet Vpb. Voor de toepassing van de octrooi-box gaat het met name gaan om geactiveerde kosten van ontwikkeling.

Vraag 2.2

De Orde vraagt of het begrip voortbrengingskosten mag worden opgevat in de zin van de voor artikel 3.30 Wet IB 2001 jo. artikel 8 Wet Vpb gewezen rechtspraak.

Dit kan worden bevestigd.

Vraag 2.3

De Orde ziet graag bevestigd dat bij voortbrenging binnen de eigen onderneming gemaakte kosten voor de aanschaf van bijvoorbeeld proefmateriaal en grondstoffen als voortbrengingskosten kunnen worden aangemerkt.

Dit kan worden bevestigd.

Vraag 2.4

De Orde ziet graag bevestigd dat ook de aan het octrooi toe te rekenen kosten van fundamenteel onderzoek behoren tot de op grond van artikel 12b Wet Vpb te activeren voortbrengingskosten.

Neen, kosten van fundamenteel onderzoek behoren niet tot de te activeren voortbrengingskosten.

Vraag 2.5

De Orde vraagt of bij activering van een zelfontwikkeld intangible in de commerciële jaarrekening op basis van IAS 38 is voldaan aan de voortbrengingseis van artikel 12b, eerste lid.

In principe is dat het geval. Er moet dan wel een octrooi voor zijn verleend.

Vragen 2.6, 2.7 en 2.8

De Orde vraagt of bij overdracht van R&D tijdens de ontwikkelingsfase de overdrachtskosten bij geen van beide betrokken partijen in de box worden betrokken en of dit anders is als de belastingplichtige de betreffende rechten fiscaal gefacilieerd heeft verworven, bijvoorbeeld via bedrijfsfusie, splitsing, geruisloze inbreng of overdracht binnen fiscale eenheid. Ook vraagt de Orde of het daarbij uitmaakt of civielrechtelijk sprake is van een overgang onder algemene titel.

Bij overdracht van R&D tijdens de ontwikkelingsfase kunnen de voordien

daaraan bestede kosten niet in de octrooi-box worden betrokken. Dit is anders als die overdracht plaatsvindt in het kader van een gefacilieerde bedrijfsfusie, splitsing of geruisloze inbreng of bij een overdracht binnen fiscale eenheid.

Vraag 2.9

De Orde vraagt bevestiging dat ook de via «Contract R&D» voor rekening en risico van de belastingplichtige ontwikkelde immateriële activa kwalificeren voor de octrooi-box.

Dat kan als er voortbrengingskosten zijn gemaakt en een octrooi is verleend.

Vraag 2.10

De Orde verzoekt te bevestigen dat vóór 1 januari 2007 gemaakte kosten die op basis van de huidige regeling niet tot activering hebben geleid, voor de octrooi-box in aanmerking komen als na die datum activering plaatsvindt.

Dit kan worden bevestigd.

Vraag 2.11

De Orde vraagt op welke wijze de afboeking van een herinvesteringsreserve verloopt als deze zowel betrekking heeft op vervreemdingswinsten van binnen de octrooi-box gebrachte bedrijfsmiddelen als op andere bedrijfsmiddelen.

Voor de toerekening van de herinvesteringsreserve aan bedrijfsmiddelen binnen respectievelijk buiten de octrooi-box geldt geen bijzondere rangorderegeling.

Vraag 2.14

De Orde noemt een rationalisatie van interne (productie)processen die leidt tot de voortbrenging van een immaterieel activum waarop een octrooi wordt verkregen, waarbij een deel van de opbrengsten uit het immateriële activum kan worden toegerekend aan die verlaagde (productie)kosten. Hij vraagt te bevestigen dat dergelijke kostenvoordelen in de octrooi-box kunnen vallen.

Dat is het geval als die kostenvoordelen deel uitmaken van de voordelen uit hoofde van dat activum.

Vragen 2.18 en 2.19

De Orde verzoekt in het kader van de regeling zoals die in de algemene maatregel van bestuur wordt opgenomen aandacht te besteden aan de vraag op welke wijze wordt getoetst of sprake is van immateriële activa waarvan de te verwachten voordelen in belangrijke mate (30%) hun oorzaak vinden in aan de belastingplichtige verleende octrooien en wanneer een voordeel wordt geacht zijn oorzaak te vinden in een octrooi. Het door de Orde bedoelde criterium is opgenomen in artikel 12b, derde lid, om te voorkomen dat een relatief onbelangrijk octrooi als dekmantel dient om een immaterieel actief in de box te brengen. Het is niet de bedoeling dat op wiskundige wijze wordt vastgesteld of juist wel of juist niet aan dit criterium is voldaan. De toets van artikel 12b, derde lid, is vooral in kwalitatieve zin bedoeld.

Vraag 2.21

De Orde vraagt hoe dient te worden bepaald welk deel van de opbrengsten aan een specifiek octrooi kan worden toegerekend indien sprake is van meerdere met elkaar samenhangende octrooien.

De octrooi-box wordt niet toegepast op octrooien maar op immateriële activa. Ook daarbij doet zich de vraag voor welke voordelen aan welk immaterieel activum kunnen worden toegerekend. Dat kan van belang zijn als sommige immateriële activa wel en andere niet in de box zijn

gebracht. Een dergelijke toerekening is sterk afhankelijk van een beoordeling van de feiten en leent zich goed voor overleg met de Belastingdienst en het zonedig maken van praktische afspraken.

Vraag 2.22

De Orde vraagt hoe de gepleegde marketinginspanningen worden meegewogen in de oorzaaktoets van artikel 12b, derde lid. De voordelen die worden behaald dank zij gepleegde marketinginspanningen behoren niet tot de voordelen uit hoofde van immateriële activa die in de box kunnen worden gebracht en worden dus ook niet meegewogen in de oorzaaktoets van artikel 12b, derde lid.

Vraag 2.23

De Orde vraagt hoe de winsttoerekening tussen octrooi en merk moet plaatsvinden als een nieuw product uiteindelijk leidt tot een nieuw merk. De extra voordelen die dankzij het merk worden behaald, blijven buiten de box. Deze extra voordelen kunnen bijvoorbeeld worden vastgesteld op basis van de daarvoor gepleegde reclame-inspanningen.

Vraag 2.24

De Orde vraagt of de oorzaaktoets van artikel 12b, derde lid, een eenmalige toets is waarop verdere ontwikkelingen geen invloed meer uitoefenen. De beoordeling vindt eenmalig plaats naar de situatie aan het einde van het jaar waarin de box voor het eerst van toepassing is. Latere ontwikkelingen zijn van belang voor zover zij op die situatie een nieuw licht kunnen werpen.

Vraag 2.25

De Orde vraagt hoe wordt omgegaan met verliezen uit hoofde van immateriële activa als het plafond van artikel 12b, zesde lid, is bereikt. Nadat het plafond is bereikt vallen verliezen uit hoofde van immateriële in de box. Dit heeft tot gevolg dat het plafond krachtens onderdeel c weer wordt verhoogd.

Rentebox

Aanbeveling 4

De Orde pleit ervoor om bij de begrenzing van het positieve groepsrentesaldo van artikel 12c, vierde lid, een positief valutaresultaat uit dit saldo te ecarteren.

Als bij de berekening van de begrenzing van artikel 12c, vierde lid, valutaresultaten buiten aanmerking worden gelaten, zou dat ook moeten gelden voor valutaverliezen. Voor belastingplichtigen die opteren voor de groepsrentebox zou dat laatste juist onvoordelig zijn. Daar komt bij dat rentevergoedingen en valutaresultaten communicerende vaten zijn in die zin dat een hoge rentevergoeding vaak samengaat met een groot negatief valutarisico en andersom. Alles bijeen is er weinig reden voor deze verijning.

Vragen 3.1 en 3.2

De Orde verzoekt toe te zeggen dat indien achteraf komt vast te staan dat een groepsmaatschappij in Nederland belastingplichtig is, deze alsnog de mogelijkheid zal worden geboden zich bij een verzoek om toepassing van de groepsrentebox over eerdere jaren aan te sluiten. Het ligt voor de hand dat in bonafide gevallen een dergelijke mogelijkheid zal worden geboden.

Vraag 3.7

De Orde wijst er op dat de limiet van artikel 12c, vierde lid, er in binnen-

landse situaties toe kan leiden dat bij een groepsmaatschappij rente aftrekbaar is tegen het effectieve tarief van 5%, terwijl deze bij de ontvanger belast is tegen effectief 25,5%. De rentebox is alleen op verzoek van toepassing. Men zal er dus niet voor kiezen als een dergelijke mismatch zich voordoet.

Deelnemingen

Vraag 4.5

De Orde vraagt of niet verrekenbare bronheffing meetelt bij het berekenen van de effectieve belastingdruk van de beleggingsdochter, zodat eerder aan de voorgestelde onderworpenheidseis zal zijn voldaan. De onderworpenheidseis toetst de onderworpenheid aan een winstbelasting. Aangezien bronheffingen geen winstbelasting zijn, tellen ze niet mee bij het berekenen van de effectieve winstbelastingdruk.

Vraag 4.6

De Orde vraagt of bij toepassing van de onderworpenheidseis eventuele verschillen tussen het desbetreffende buitenlandse belastingverdrag en het Nederlandse belastingverdrag met het bronland bij de beoordeling moet worden betrokken. De toewijzing van heffingsrechten zoals overeengekomen door het vestigingsland van de beleggingsdochter en het bronland wordt in beginsel gerespecteerd.

Vraag 4.8

De Orde vraagt of het juist is dat de activa van een werkmaatschappijkleindochter die bestaan uit:

bedrijfsmiddelen	40
intercompany leningen	60
goodwill en overige immateriële activa	200

en die als 100%-dochter wordt gehouden door een tussenhoudster ook als zodanig op de geconsolideerde balans van de tussenhoudster verschijnen.

Dit is juist. Voor toepassing van de bezittingentoets worden bezittingen van deelnemingen toegerekend aan de houdster van die deelneming.

Vraag 4.9

De Orde vraagt of bij de toepassing van de bezittingentoets, waarbij bezittingen van deelnemingen worden toegerekend aan de houdster van die deelneming, vorderingen en schulden van vennootschappen die voor de toepassing van deze toets worden geconsolideerd, tegen elkaar kunnen worden weggestreepd. Dit met het oog op eventuele dubbeltellingen. Het is niet de bedoeling dat groepsvorderingen en groepsschulden tegen elkaar wegvallen. Bij de bezittingentoets worden de bezittingen van een deelneming toegerekend aan de houdster van die deelneming. Dit betekent dat als een concern bestaande uit een Nederlandse moedermaatschappij en een buitenlandse houdstermaatschappij die zowel een concernfinancieringsmaatschappij als een door die concernfinancieringsmaatschappij gefinancierde werkmaatschappij houdt, de bezittingentoets inhoudt dat op de actiefzijde van de buitenlandse houdstermaatschappij zowel de groepsvorderingen van de concernfinancieringsmaatschappij als de activa van de werkmaatschappij verschijnen.

Aanbeveling 19

De Orde stelt dat er situaties denkbaar zijn dat er een groot aantal participanten een belang heeft in een vennootschap die een gezamenlijke onderneming drijft. Als gevolg van het invoeren van een hard 5%-criterium zouden de verschillende participanten in het samenwerkingsverband niet langer de deelnemingsvrijstelling kunnen krijgen voor hun belang in de

vennootschap die de gezamenlijke onderneming drijft. De orde pleit er daarom voor om het vervallen van de gelijkgestelde deelneming te heroverwegen.

In het wetsvoorstel wordt voorgesteld de deelnemingsvrijstelling voortaan in beginsel van toepassing te laten zijn voor alle belangen van 5% of meer in een in Nederland of in het buitenland gevestigde dochtermaatschappij; belangen van die omvang worden geacht vanuit de optiek van de moedermaatschappij niet als belegging te worden gehouden. De huidige «niet als beleggingseis» vervalt dus. Daarnaast vervalt de huidige onderworpenheidseis. Dit betekent een aanzienlijke versoepeling van de deelnemingsvrijstelling ter zake van belangen in buitenlandse dochtermaatschappijen.

Verder heeft een objectief 5%-criterium een forse vereenvoudiging van de uitvoering van de deelnemingsvrijstelling tot gevolg, omdat discussies over het subjectieve belang van een deelneming voor de aandeelhouder tot het verleden behoren. Of sprake is van een belegging wordt immers niet meer beoordeeld aan de hand van het zeer lastig vast te stellen oogmerk van de houder van het belang, maar aan de hand van een objectief 5%-criterium. Overigens kan worden opgemerkt dat het handhaven van de gelijkgestelde deelneming tot een budgettaire derving van € 70 mln zou leiden.

Vraag 4.14

De Orde schetst de volgende casus. Een natuurlijk persoon houdt alle aandelen in BV X en 97% van de aandelen in BV Y. BV X houdt de overige 3% van de aandelen in BV Y. De Orde vraagt waarom het 3%-pakket niet als deelneming kwalificeert.

Volgens de criteria van het voorgestelde artikel 13, vijfde lid, wordt een 3%-pakket alleen als deelneming aangemerkt indien het een 3%-pakket betreft in een verbonden lichaam of als een verbonden lichaam een deelneming heeft in het lichaam waarin het 3%-pakket wordt gehouden. De gedachte hierachter is, dat dit gerechtvaardigd is omdat vanuit het concern bezien – zij het op een ander niveau – reeds sprake is van een deelnemingsverhouding. Aangezien natuurlijke personen geen deel uitmaken van een concern in het kader van de deelnemingsvrijstelling, ligt het niet voor de hand om voor de meetregeling van artikel 13, vijfde lid, het verbondenheids criterium uit te breiden naar natuurlijke personen.

Aanbeveling 18

De Orde adviseert om belangen die volgens de meetregeling van artikel 13, vijfde lid, als deelneming worden aangemerkt voor de toepassing van artikel 13, twaalfde lid, niet zonder meer als belegging aan te merken.

Zoals hiervoor is aangegeven is de achtergrond van de meetregeling van artikel 13, vijfde lid, dat een klein pakket ook als deelneming kan worden aangemerkt omdat vanuit het concern bezien – zij het op een ander niveau – reeds sprake is van een deelnemingsverhouding. Bij de bezittingentoets wordt juist gekeken naar de rol die de bezittingen vervullen in de onderneming van de afzonderlijke lichamen die gezamenlijk het concern vormen. Een concernbenadering staat hiermee op gespannen voet. Overigens zou een dergelijke aanpassing de regeling ingewikkelder maken.

Vraag 4.15 en aanbeveling 21

In artikel 13, tweede lid, onderdeel d, wordt geregeld dat sprake is van een deelneming indien de belastingplichtige als commanditaire vennoot een aandeel heeft in de vennootschappelijke gemeenschap van een open commanditaire vennootschap en daardoor voor ten minste 5% deelt in het door die vennootschap behaalde voordeel. De Orde vraagt of de winst na aftrek van het deel dat toekomt aan de beherend vennoten wordt bedoeld.

Voorts suggereert de Orde de wettekst zo aan te passen dat het gaat om 5% van de winst van de open commanditaire vennootschap voor zover die toekomt aan de commanditaire vennoten.

Met deze bepaling is beoogd aan te sluiten bij het belang dat een belastingplichtige heeft bij de objectieve onderneming van een open commanditaire vennootschap. Dat betekent dat sprake is van een deelneming als een commanditaire vennoot voor ten minste 5% deelt in het door die vennootschap behaalde voordeel voor aftrek van het winstdeel dat toekomt aan de beherend vennoten. Het antwoord op de vraag van de Orde luidt derhalve ontkennend.

Als de suggestie van de Orde zou worden gevolgd, is het denkbaar dat de deelnemingsvrijstelling kan worden toegepast ter zake van een relatief klein belang in een open commanditaire vennootschap, bijvoorbeeld als de beherend vennoot recht heeft op 50% van het voordeel en twintig commandites elk slechts 2,5%. Er is dus geen aanleiding de wettekst op dit punt aan te passen.

Vraag 4.18

Wat betreft de regeling van het voorgestelde artikel 13, zevende lid, die ziet op toepassing van de deelnemingsvrijstelling op resultaten behaald met instrumenten ter afdekking van valutaresultaten van deelnemingen, vraagt de Orde om een bevestiging dat latere waardemutaties van de deelneming geen invloed hebben op de mate waarin valutaresultaten behaald met een afdekkingsinstrument onder de deelnemingsvrijstelling vallen.

Dit kan niet worden bevestigd. De strekking van de regeling van artikel 13, zevende lid, is dat voor zover valutarisico's die worden gelopen op een deelneming, zijn afgedekt, de valutaresultaten behaald met het afdekkingsinstrument op verzoek ook onder de deelnemingsvrijstelling vallen. Indien een deelneming – los van valutaresultaten – in waarde afneemt, zal het bedrag waarover een valutarisico wordt gelopen navent afnemen. Dit betekent dat de deelnemingsvrijstelling slechts kan gelden voor valutaresultaten behaald met het afdekkingsinstrument voor zover dit correspondeert met de werkelijke waarde van de deelneming.

Vraag 4.19

In reactie op de vraag van de Orde of het voorbeeld op blz. 57 van de memorie van toelichting louter illustratief is voor toepassing van de regeling van artikel 13, zevende lid, of dat hiermee wordt getornd aan het voorzichtigheidsbeginsel, kan worden opgemerkt dat het voorbeeld – zoals op blz. 56 van de memorie van toelichting is aangegeven – slechts het doel heeft de werking van de regeling inzake het afdekken van valutarisico's ter zake van deelnemingen te verduidelijken.

Vragen 4.20 t/m 4.23

De Orde vraagt naar de toepassing van het voorgestelde deelnemingsregime op van de vennootschapsbelasting vrijgestelde Natuurschoonwet-lichamen.

Het voorgestelde deelnemingsregime geldt onverkort voor belangen in Natuurschoonwet-lichamen. Dit betekent dat moet worden beoordeeld in hoeverre een dergelijk lichaam belegt.

Vraag 4.24 en 4.25

De Orde vraagt of het is beoogd dat de regeling van het huidige artikel 13, derde lid, onderdeel b, inzake de gelijkstelling met een deelneming van een belang van minder dan 5% dat is verworven in het kader van het algemene belang, komt te vervallen.

Zoals hiervoor is aangegeven is ervoor gekozen de regelingen inzake gelijkgestelde deelnemingen te laten vervallen. Dat betekent dat ook de regeling inzake de gelijkstelling met een deelneming van een belang van

minder dan 5% dat is verworven in het kader van het algemene belang, komt te vervallen.

Vraag 4.26

De Orde vraagt of het klopt dat artikel 13b geen toepassing vindt ingeval sprake is van de vervreemding van een afgewaardeerde vordering door de moeder van een fiscale eenheid aan een in dezelfde fiscale eenheid gevoegde dochter.

Nu fiscaal gezien geen sprake is van een overdracht vindt artikel 13b inderdaad geen toepassing.

Aanbevelingen 23, 24 en 25

In het voorgestelde artikel 13ba, vierde en dertiende lid, is een regeling opgenomen die er globaal gesteld op neerkomt dat geen opwaarderingsreserve hoeft te worden gevormd en er in de toekomst dus geen belasting hoeft te worden betaald, als er ten tijde van het prijsgeven van een afgewaardeerde vordering op een deelneming of een daarmee gelijk te stellen situatie, door de schuldenaar belasting is betaald over het door het prijsgegeven genoten voordeel. Het voorgestelde artikel 13d, zevende lid, tweede volzin, regelt als uitzondering op de hoofdregel van de eerste volzin dat het opgeofferde bedrag wordt verhoogd, ingeval een deelneming wordt verkregen en de vervreemder belasting heeft betaald over de gerealiseerde meerwaarde. Hierdoor kan er in de toekomst een groter aftrekbaar liquidatieverlies in aanmerking worden genomen. De Orde suggereert in deze regelingen een tegenbewijsregeling op te nemen voor zakelijke transacties.

Deze regelingen hebben tot doel mogelijke dubbele belastingheffing over dezelfde winst te voorkomen en hebben dus het karakter van een tegemoetkoming. Het ligt daarom niet voor de hand om aan te knopen bij een zakelijkheids criterium.

Stroomlijning antimisbruikbepalingen

Vraag 6.8

Naar de mening van de Orde kan er bij het nieuwe artikel 10a, eerste lid, letter c, sprake zijn van overkill. Onder deze bepaling valt ook de rente op een verbonden geldlening ter financiering van de verwerving van een deelneming door een verbonden buitenlands lichaam dat hier belastingplichtig is, terwijl onder het bestaande artikel 10a, tweede lid, onderdeel c, dat verbonden lichaam in Nederland moet zijn gevestigd. Naar de mening van de orde brengen doel en strekking van artikel 10a Vpb 1969 mee dat dit artikel slechts van toepassing behoort te zijn voor zover bij het verbonden buitenlandse lichaam vermogen wordt onttrokken aan de vaste inrichting in Nederland.

Artikel 10a is bedoeld voor onzakelijke verschuivingen van belastingdruk naar een laagbelastend land. In het door de Orde gegeven voorbeeld kan daarvan alleen sprake zijn als vermogen wordt onttrokken aan de Nederlandse vaste inrichting. De zakelijkheidstoets, die is opgenomen in het derde lid, brengt de door de Orde bepleite beperking met zich.

Vraag 6.10

De Orde vraagt wat wordt bedoeld met de wijziging in artikel 10a Vpb 1969 van «geldlening» in «schuld».

Met het gebruik van de term «schuld» in plaats van «geldlening» wordt verduidelijkt dat het niet de bedoeling is de werking van dit artikel te beperken tot geldleningen in civielrechtelijke zin.

Vraag 6.20

De Orde vraagt of sprake is van een redelijke heffing als de corresponde-

rende rentebaten later in de heffing worden betrokken, hetgeen zich met name kan voordoen bij een in de Verenigde Staten gevestigde crediteur. Van een redelijke heffing over de rentebate is in elk geval geen sprake als de heffing over die rente naar de (verre) toekomst wordt verschoven, zoals met name in relatie tot de VS het geval kan zijn. Wat dat betreft verandert er niets.

Vragen 6.22 en 6.23

De Orde vraagt waarom in het voorgestelde artikel 10a, eerste lid, onderdeel c, geen uitzondering is gemaakt voor aandelen die niet kwalificeren voor de deelnemingsvrijstelling.

In het door de Orde gegeven voorbeeld is het wellicht minder waarschijnlijk, maar daarom nog niet uitgesloten, dat sprake kan zijn van een onzake-lijke opzet gericht op belastingbesparing. Als dat niet het geval is, zullen belastingplichtigen geen probleem hebben met het tegenbewijs van het derde lid. Ook in de bestaande wettekst was een dergelijke uitzondering overigens niet opgenomen.

Vraag 6.24

De Orde vraagt te bevestigen dat een door een dochtermaatschappij afgegeven garantie voor een banklening aan haar moedermaatschappij de leencapaciteit van de moeder niet vergroot zodat die garantie er niet toe leidt dat de banklening als een verbonden lening moet worden aangemerkt.

Wat betreft de gevolgen van het afgeven van garanties verandert er niets. Het antwoord op de vraag is afhankelijk van feitelijke omstandigheden, zodat niet in algemene zin kan worden geantwoord.

Vraag 6.25

De Orde vraagt of een lening van een groepsmaatschappij in een taxhaven onder het voorgestelde artikel 10a valt, indien de taxhavenvennootschap deze heeft gefinancierd met een kapitaalstorting van een Belgische tussenhoudster, die is tussengeschoven door een Nederlandse holding.

Als die tussenhoudster de kapitaalstorting in de taxhaven heeft gefinancierd met een kapitaalstorting van de Nederlandse holding, valt deze situatie onder artikel 10a, eerste lid, onderdeel b. Heeft de holding de tussenhoudster gekocht (externe acquisitie) dan valt deze situatie onder artikel 10a, eerste lid, onderdeel c, behoudens de mogelijkheid van tegenbewijs van het derde lid.

Vraag 6.26

De Orde vraagt of de aankoop van aandelen in een financieringsmaatschappij in een taxhaven, welke gaat lenen aan een Nederlandse groepsmaatschappij, onder artikel 10a valt.

Deze situatie valt onder artikel 10a, eerste lid, onderdeel c, behoudens de mogelijkheid van tegenbewijs van het derde lid.

Verliesverrekening

Aanbeveling 27

De Orde meent dat boxoverschrijdende verliesverrekening binnen de negenjaartermijn voor verliezen uit een aanmerkelijk belang mogelijk zou moeten zijn.

Eén van de basisgedachten achter de Wet IB 2001 was het stelsel van gesloten boxen. Het gevolg is dat een verlies in de ene box niet verrekend kan worden met inkomen in de andere box. In de situatie waarin de aanmerkelijkbelangpositie is geëindigd, zou het gesloten systeem tot gevolg hebben dat aanmerkelijkbelangverliezen nimmer kunnen worden verrekend. Dat is niet het geval wanneer de aanmerkelijkbelangpositie

nog bestaat. In die gevallen kunnen eventuele verliezen immers onder meer verrekend worden met inkomen uit aanmerkelijk belang in latere jaren. De omzetting van een na de beëindiging van een aanmerkelijk belang onverrekend gebleven verlies uit aanmerkelijk belang in een belastingkorting voor verlies uit aanmerkelijk belang, is bedoeld als een beperkte inbreuk op het uitgangspunt van een gesloten boxenstructuur in de Wet IB 2001. Een variant waarin een in enig jaar ontstaan verlies uit aanmerkelijk belang onmiddellijk zou worden omgezet in een belastingkorting die kan worden verrekend met de belasting over het inkomen uit werk en woning is dan ook bewust niet gekozen.

Vraag 7.1

De Orde vraagt waarom ter verbetering van het vestigingsklimaat niet is gekozen voor het openstellen van de mogelijkheid van grensoverschrijdende verliesverrekening.

Het openstellen van de mogelijkheid van grensoverschrijdende verliesverrekening zou zowel op budgettaire als op uitvoeringstechnische gronden inkaderingsmaatregelen nodig maken. Een nadere afweging van deze inkaderingsmaatregelen ten opzichte van de voordelen van het openstellen heeft tot de conclusie gevoerd dat het vestigingsklimaat minder gediend zou zijn met de invoering van een grensoverschrijdende verliesverrekening dan met het nu gekozen pakket aan maatregelen.

Vraag 7.4

De Orde vraagt of er in verband met de beperking van de termijnen van de achterwaartse verliesverrekening, voor de belastingkortingsregeling voor aanmerkelijkbelanghouders geen achterwaartse verliesverrekening kan worden geïntroduceerd. Dit staat haaks op het uitgangspunt dat een beperking van de termijnen van de verliesverrekening verantwoord is en een substantiële bijdrage kan leveren aan de voorgestelde lastenverlichtende maatregelen.

Aanbeveling 29

De Orde vraagt zich af of er geen bijzondere maatregel op z'n plaats is indien sprake is van een latere ontbinding of wijziging van de verkoopovereenkomst van aanmerkelijkbelangaandelen of een wijziging van de overdrachtprijs. Zoals door de Orde geconstateerd kan een ontbinding van de verkoopovereenkomst of wijziging van de overdrachtprijs ertoe leiden dat in enig jaar volgend op het vervreemdingstijdstip, een verlies of winst uit aanmerkelijk belang ontstaat. Er is echter geen principieel verschil tussen deze verliezen en bijvoorbeeld een ondernemingsverlies dat geleden wordt als gevolg van de ontbinding van een overeenkomst. Ook dan kan de situatie ontstaan dat een verlies niet achterwaarts verrekenbaar (meer) is, maar alleen voorwaarts. Bovendien moet worden bedacht dat, bij het einde van het aanmerkelijk belang, gebruik worden gemaakt van de belastingkortingsregeling. De fiscale aspecten kunnen overigens worden meegewogen bij het opstellen van verkoopovereenkomsten en verdisconteerd worden in de verkoopprijs en de garantie-termijnen.

Vraag 7.5

De Orde meent dat er voor de handhaving van artikel 4.24 van de Wet IB 2001 geen goede argumenten (meer) zijn omdat verliesneming op een schuldvordering wel tot de mogelijkheden behoort. De constatering dat een (voorlopig) verlies op een schuldvordering wel ten laste van het inkomen kan worden gebracht terwijl dit niet mogelijk is voor een verlies op aandelen indien 90% van het aanmerkelijk belang behouden blijft, is juist. De constatering dat dit verschil verrassend is, deel ik echter niet. Voor zover de schuldvordering vervolgens weer in waarde stijgt, ontstaat er immers een resultaat uit een werkzaamheid. Voor aanmerkelijkbelang-

aandelen is dit anders. Pas op het moment dat daadwerkelijk – bijvoorbeeld bij vervreemding – een meerwaarde wordt gerealiseerd, vindt aanmerkelijkbelangheffing plaats.

Vraag 7.6

De Orde vraagt in zijn commentaar of de termijn voor de voortwenteling van nog niet verrekende buitenlandse bronbelastingen in de tijd zal worden begrensd.

In het Besluit voorkoming dubbele 2001 zal de termijn voor de voortwenteling van nog niet verrekende buitenlandse belasting, evenals de termijn van de inhaal- en stallingsregeling voor buitenlandse resultaten, ongemoeid worden gelaten.

Afschrijving gebouwen

Aanbeveling 32

De Orde beveelt aan de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden tegenbewijs te leveren indien de waarde in het economische verkeer bij voorbeeld 10% lager is dan de WOZ-waarde.

Het aansluiten bij de WOZ-waarde voorkomt grote administratieve lasten. Anders zou jaarlijks de waarde in het economische verkeer moeten worden vastgesteld. Dit terwijl met ingang van 2008 jaarlijks de WOZ-waarde van gebouwen wordt bepaald. Doorgaans zal de WOZ-waarde overeenkomen met de waarde in het economische verkeer. Wel vindt een correctie op de WOZ-waarde plaats indien de WOZ-waarde te hoog is doordat de belastingplichtige alleen de opstal bezit en de onderliggende grond in eigendom van derden is. Daarnaast is bij een aanzienlijk verschil met de waarde in het economische verkeer onder bepaalde voorwaarden afwaardering naar de lagere bedrijfswaarde mogelijk. Verder zij bedacht dat voor gebouwen in eigen gebruik de bodemwaarde is gesteld op 50% van de WOZ-waarde.

Vraag 8.3

De Orde constateert dat in het voorgestelde artikel 3.30a Wet IB 2001, de WOZ-waardebeschikking die de gemeente verleent, van betekenis kan zijn voor de jaarlijkse winstbepaling. Een belastingplichtige die het niet eens is met een opgelegde WOZ-waardebeschikking kan hiertegen bezwaar indienen bij de gemeente en daarna tegen een eventuele afwijzende uitspraak, beroep aantekenen bij de rechtbank. Parallel daaraan loopt het aanslagtraject voor de inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting over het desbetreffende belastingjaar. De Orde verzoekt te bevestigen dat een over dat jaar vaststaande aanslag dienovereenkomstig wordt verminderd indien de belastingplichtige in rechte in verweer is gekomen tegen een WOZ-beschikking en bij onherroepelijke uitspraak de WOZ-waarde op een lager bedrag is vastgesteld.

Artikel 18a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) regelt de koppeling tussen een herziene WOZ-waarde en de verschillende heffingswetten die gebruik maken van de WOZ-waarde. In overeenstemming met artikel 18a van de AWR zal de inspecteur de aanslag inkomsten- respectievelijk vennootschapsbelasting verminderen als de WOZ-waarde aanvankelijk te hoog is vastgesteld en hierdoor een te laag bedrag aan afschrijving op gebouwen in aanmerking is genomen.

Vraag 8.4

De Orde vraagt de reikwijdte van de voorgestelde «samentelregel» van artikel 3.30a, tweede lid, Wet IB 2001 te verduidelijken. De Orde meent dat de samentelregel wetstechnisch beter in artikel 3.30 zou kunnen worden ondergebracht.

De afschrijving op bedrijfsmiddelen wordt in beginsel bepaald volgens de systematiek van artikel 3.30 van de Wet inkomstenbelasting 2001, met

dien verstande dat op grond van artikel 3.30a, tweede lid, de afschrijving op het gebouw als geheel dient plaats te vinden. Artikel 3.30a, tweede lid, is algemeen geformuleerd en bepaalt dat «voor de afschrijving» de onderdelen van een gebouw, de daarbij behorende ondergrond en aanhorigheden als één bedrijfsmiddel worden beschouwd. Het tweede lid voorkomt eventuele discussies hierover. Het is wetstechnisch inderdaad mogelijk om het tweede lid van artikel 3.30a reeds in artikel 3.30 op te nemen of in een apart artikel tussen artikel 3.30 en artikel 3.30a, maar gelet op de samenhang met de andere leden van artikel 3.30a is daarvan afgezien.

Vraag 8.5

Naar de mening van de Orde heeft invoering van de regel van artikel 3.30a, tweede lid, als logisch en onvermijdelijk gevolg dat de kosten van vervanging van onderdelen van een gebouw die voorheen afzonderlijk konden worden afgeschreven voortaan – voor zover zij niet als kosten van verbetering moeten worden aangemerkt – dienen te worden behandeld als onderhoudskosten die ineens ten laste van de winst worden gebracht. Met andere woorden, vóór de invoering van de regel van artikel 3.30a, tweede lid, dienden de kosten van vervanging van de pui van een gebouw die voor de afschrijving als afzonderlijk onderdeel van dat gebouw werd aangemerkt te worden geactiveerd en afgeschreven, maar na de invoering van deze regel kunnen deze kosten ineens als onderhoudskosten ten laste van de winst worden gebracht.

Uit de systematiek volgt dat kosten ter vervanging van onderdelen van een gebouw samenhangend met slijtage waarmee eerder via afschrijvingen rekening is gehouden, als verbeteringskosten tot een verhoging van de boekwaarde van het gebouw moeten leiden. Is met die slijtage geen rekening gehouden bij de bepaling van het jaarlijkse afschrijvingsbedrag op het gebouw op de voet van art. 3.30 jo artikel 3.30a, tweede lid, dan zijn de kosten van vervanging geen verbeteringskosten, doch onderhoudskosten die rechtstreeks ten laste van de winst komen. Is bij de bepaling van het afschrijvingsbedrag op de voet van artikel 3.30 jo artikel 3.30a, tweede lid, geen rekening gehouden met de tussentijdse slijtage van onderdelen, doch is met het oog op die tussentijdse slijtage een kostenegaliseringsreserve gevormd, dan moeten de onderhoudskosten op het moment dat zij worden gemaakt, ten laste van de kostenegaliseringsreserve worden gebracht.

Vraag 8.6

De Orde vraagt een nadere toelichting op het begrip gebouw en aanhorigheid. Indien een productielijn aard en nagelvast is verbonden met de ondergrond van een opstal, welke opstal op zichzelf is aan te merken als een gebouw, mag dan nog zonder beperkingen afzonderlijk worden afgeschreven op de productielijn? Geldt dit ook voor een gebouw met een bowlingbaan of een indoorskibaan? Valt een relatief klein gebouw dat gelegen is op een omvangrijk terrein met technische installaties onder de aftrekbeperking? Is een opstal met muren en een dak dat alleen dient voor de huisvesting van een machine of installatie en anders dan voor onderhoud niet toegankelijk is voor personen (bijvoorbeeld een transformatorhuis) een gebouw in de zin van artikel 3.30a Wet IB 2001? Kan een (technische) installatie een aanhorigheid bij een gebouw zijn? Voor de investeringsaftrek en de WIR is een groot aantal uitspraken en arresten geweest over de term gebouw. Volgens die jurisprudentie is het spraakgebruik beslissend. Een aantal terugkerende elementen uit de jurisprudentie over gebouwen zijn de volgende:

- duurzaam verbonden met de grond; duurzame constructie;
- niet eenvoudig verplaatsbaar/demonteerbaar;
- wanden en dak; bescherming tegen wind en neerslag.

In de artikelsgewijze toelichting zijn als voorbeelden van een gebouw

vermeld een kantoor, winkel, fabriek, woning, kas en stal. Een installatie in de open lucht, zoals een achtbaan of een gesloten opslagtank voor olie, is geen gebouw. Een bouwwerk op een industrieterrein met de hiervoor genoemde elementen, zal doorgaans als gebouw kwalificeren. Of zaken in een gebouw worden aangemerkt als een deel van het gebouw of niet, valt in zijn algemeenheid niet goed aan te geven. De jurisprudentie daarover is zeer verschillend (zie bijvoorbeeld de jurisprudentie in aantekening 300 op artikel 61a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in de Vakstudie inkomstenbelasting 1964). Punten die voor de beoordeling van belang zijn, zijn onder andere of het gebouw kan functioneren zonder de zaak, of de zaak onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar is aan het gebouw alsmede de technisch-functionele samenhang. Zaken die nagelvast zijn verbonden met het gebouw, zullen veelal een onderdeel vormen van het gebouw met dien verstande dat in de nog in te dienen nota van wijziging wordt voorgesteld om hetgeen onder de werktuigenuitzondering valt voor de toepassing van de fiscale afschrijving tot een gebouw te rekenen.

Het begrip «aanhorigheden» komt op diverse andere plaatsen voor in de fiscale wetgeving. In de Wet IB 2001 wordt de term gebruikt in de artikelen 3.16, 3.93 en 3.111; in de Wet Vpb in artikel 10, vijfde lid. Kenmerk van aanhorigheden is dat deze bij het gebouw behoren en daaraan dienstbaar zijn. Niet noodzakelijk is dat sprake is van een fysieke verbondenheid. Uit de uitvoerige jurisprudentie over aanhorigheden blijkt dat diverse omstandigheden van belang kunnen zijn. Zo kan bij garages onder meer een rol spelen of de garage bouwkundig bij de woning behoort, en wat de afstand is tussen garage en woning (onder meer Hof 's-Hertogenbosch 29 september 1978, nr. 141/1977, V-N 1979, blz. 1437). Of een technische installatie een aanhorigheid van een gebouw vormt, hangt af van de omstandigheden, bijvoorbeeld van de functie van die installatie en de bouwkundige situatie.

Vraag 8.8

De Orde vraagt zich af of de winstverdeling een passende maatstaf is voor de toedeling van de WOZ-waarde bij de afschrijving op gebouwen als de winstverdeling afwijkt van de mede-eigendom, hetgeen in de praktijk veelal het geval is. De Orde vraagt dit omdat het voorbeeld in de toelichting niet voldoende duidelijk maakt of de winstverdeling of het kapitaal-aandeel van de vennoten doorslaggevend is voor de toerekening van de WOZ-waarde.

Zoals in paragraaf 8.2 in antwoord op een vraag van de leden van de CDA-fractie is opgemerkt, dient de WOZ-waarde te worden verdeeld naar rato van de mate van mede-eigendom van het gebouw, waarbij mede rekening moet worden gehouden met de gerechtigdheid tot de stille reserves van het gebouw. In het voorbeeld in de artikelsgewijze toelichting is uitgegaan van een eenvoudige situatie waarbij het winstaandeel correspondeert met de mate van mede-eigendom in het gebouw.

Vraag 8.9

In zijn commentaar vraagt de Orde ook in te gaan op het door de redactie van Vakstudienieuws gesignaleerde effect dat de kwalificatie van een gebouw tot beleggingsvastgoed in de zin van artikel 3.30a, derde lid, onderdeel a, Wet IB 2001, afhankelijk kan zijn van het aantal vennoten dat in de personenvennootschap participeert.

Indien een gebouw tot het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen behoort van een firmant in een personenvennootschap, kan inderdaad onder omstandigheden sprake zijn van een gebouw ter belegging. Dit is het geval als er drie of meer andere firmanten zijn die niet als verbonden persoon of lichaam worden aangemerkt. Met andere woorden, in totaal zijn er minstens vier firmanten. Het gebouw wordt dan hoofdzakelijk (ten minste 70%) ter beschikking gesteld aan derden. Als de regeling op dit punt zou worden gewijzigd, zouden er mogelijkheden ontstaan om

verhuurde gebouwen te kwalificeren als gebouwen in eigen gebruik, bijvoorbeeld als de verhuurder en huurder van het gebouw samen een commanditaire vennootschap oprichten, waarbij de verhuurder commanditair vennoot wordt en recht krijgt op een gering winstaandeel. In reële situaties kan het gebouw alsnog kwalificeren als gebouw in eigen gebruik door het in te brengen in de firma.

Vraag 8.10 Verhuur vakantiehuisjes en hotels

De Orde merkt op dat er in de praktijk tal van situaties zijn waarin het verhuren van onroerende zaken aan derden in materiële zin geen belegging zal vormen en vraagt te bevestigen dat ondernemingen die in het kader van hun bedrijfsuitoefening huizen of kamers ter beschikking stellen, bijvoorbeeld organisaties die vakantiehuisjes verhuren en hotels, niet te maken krijgen met de hogere bodemwaarde voor beleggingsvastgoed.

Een gebouw dat is bestemd om direct of indirect hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld aan een ander dan een met de belastingplichtige verbonden persoon of lichaam wordt als een gebouw ter belegging aangemerkt. De zinsnede « direct of indirect hoofdzakelijk ter beschikking te worden gesteld» komt ook voor in artikel 3.45 van de Wet IB 2001 (uitgesloten bedrijfsmiddelen voor investeringsaftrek), en in de vroegere WIR-regeling. Over de laatstgenoemde regeling is tijdens de parlementaire behandeling (Kamerstukken II, 1977/78, 15 300, nr. 21) het volgende opgemerkt:

Zelfs bij afstand van het gebruik van (een deel van) een gebouw, zoals dat bij hotelexploitatie plaatsvindt, is in strikte zin sprake van «ter beschikking stellen» van (een gedeelte van) een gebouw. Omdat dit laatste – in het bijzonder in de dienstensector – niet strookt met de bedoeling van de wet, zijn de inspecteurs gemachtigd een minder strikt standpunt in te nemen indien voldaan is aan de volgende drie voorwaarden:

- *er is een normale zakelijke exploitatie, waarbij*
- *de afstand van het gebruik min of meer kortstondig is, terwijl*
- *een relatie tussen de eigenaar/exploitant en de gebruiker(s), afgezien van die ter zake van het gebruik, ontbreekt.*

Wordt aan deze drie criteria voldaan, dan zal de inspecteur met betrekking tot hotels, café's, restaurants, tennishallen, bowlingbanen, squashbanen en dergelijke, die bestemd zijn om ten gebruike te worden afgestaan aan particulieren, niet het standpunt innemen dat sprake is van «ter beschikking stellen»¹.

Voor de toepassing van artikel 3.30a geldt deze uitleg eveneens.

Vraag 8.11 Samentelbepaling bij verbondenheid

De Orde vraagt zich af of het juist is dat de samentelbepaling in artikel 3.30a, zevende lid, wel geldt voor de afschrijving van de investeringen van verbonden personen en/of lichamen in één gebouw, maar niet voor de afwaardering tot de lagere bedrijfswaarde van de investeringen van deze personen en/of lichamen in dat gebouw. De afwaardering van een (onderdeel van een) gebouw vloeit immers voort uit het goed koopmansgebruik van artikel 3.25.

De Orde heeft dit juist gezien. Aangezien de desbetreffende bepaling er juist toe strekt om de afschrijvingsbeperking in situaties van verbondenheid intact te laten, lijkt het me echter hiermee in overeenstemming om deze ook van toepassing te verklaren op de afwaardering tot lagere bedrijfswaarde.

Dit zal worden meegenomen bij de binnenkort in te dienen nota van wijziging.

¹ Kamerstukken II, 1977/78, 15 300, IX B en XIII, nr. 2, antwoord 52 op WIR-SIR-vragen.

Vraag 8.12 Samentelbepaling bij verbonden personen met andere status
De Orde vraagt of de samentelbepaling van artikel 3.30a, zevende lid, ook geldt voor bijvoorbeeld de directeur-groootaandeelhouder in relatie tot zijn BV.

De samentelbepaling in het zevende lid is van toepassing in verbonden relaties. Doel ervan is te voorkomen dat meer kan worden afgeschreven dan wanneer het gebouw in één hand zou zijn. Een voorbeeld is de situatie dat ondergrond en opstal worden gesplitst. Zonder nadere regeling zou de waardevermindering van de ondergrond geen invloed hebben op de afschrijving van de opstal. Dergelijke constructies kunnen zich ook voordoen in de relatie tussen de directeur-aandeelhouder en «zijn» BV. Tegen deze achtergrond zorgt de voorgestelde bepaling ervoor dat in een dergelijke situatie niet meer kan worden afgeschreven dan wanneer één belastingplichtige het gebouw in eigendom heeft. De definitie van verbonden persoon en lichaam – die van belang is voor de toepassing van genoemd zevende lid – is ontleend aan artikelen uit de regeling van resultaat uit overige werkzaamheden. In de Wet Vpb is het spiegelbeeld van deze bepalingen opgenomen (het voorgestelde lid 6a van artikel 8). Artikel 3.30a, zevende lid, geldt wat betreft de inkomstenbelasting zowel voor de IB-ondernemer als voor de ROW-regeling; dus ook voor de directeur-aandeelhouder die een opstal aan zijn BV verhuurt, terwijl de BV de eigenaar is van de ondergrond van de opstal.

Vraag 8.16

Indien de buitenlandse onroerende zaken tot het vermogen van een vaste inrichting behoren, kan het voorkomen dat de fiscale boekwaarde van die gebouwen ten behoeve van de generale winstberekening lager is (bijvoorbeeld door afboeking HIR) dan de fiscale boekwaarde voor de winstberekening van de vaste inrichting. Is het juist dat de afschrijvingsbeperking dan eerder aan de orde komt bij de berekening van de generale winst dan bij de berekening van de winst van de v.i.?

Het is inderdaad mogelijk dat bij de berekening van de generale winst eerder wordt toegekomen aan de afschrijvingsbeperking dan in de berekening van de vrij te stellen winst van de vaste inrichting. Bijvoorbeeld in het genoemde geval van een afboeking van de herinvesteringsreserve. In die situatie lopen overigens ook thans al de winstberekening bij de vaste inrichting respectievelijk de generale winst uit elkaar.

Vragen en opmerkingen van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs

Vraag 1a

Op basis van twee cijfervoorbeelden die zijn opgenomen op pag. 42 (bedoeld zal zijn pagina 33) van de artikelsgewijze toelichting, trekt de Federatie de conclusie dat de hoogte van de MKB-winstvrijstelling afhankelijk is van de volgorde waarin winst respectievelijk verlies wordt behaald.

Het verschil in uitkomsten waarop de Federatie wijst wordt volledig veroorzaakt door de reeds bestaande ondernemersaftrek. Deze pakt in een situatie waarin een winst van 100 in één jaar wordt bereikt (voorbeeld 1) namelijk anders uit dan in de situatie waarin eenzelfde winst in twee jaar wordt bereikt als som van bijvoorbeeld een verlies van 100 en een winst 200, of omgekeerd (voorbeeld 2). Dit verschil werkt dan door in de MKB-winstvrijstelling.

Vraag 3d

De Federatie vraagt waarom de economische dubbele heffing niet wordt weggenomen bij aandelenbelangen van minder dan 5% die als gelijkgestelde deelneming kunnen worden beschouwd, terwijl dit wel gebeurt bij aandelenbelangen van 5% of groter die als belegging worden gehouden.

In het wetsvoorstel is het oogmerk van de houder van het aandelenbelang niet langer relevant voor het antwoord op de vraag of een aandelenbelang een deelneming is. Belangen van 5% of meer in een in Nederland of in het buitenland gevestigde dochtermaatschappij worden geacht vanuit de optiek van de moedermaatschappij altijd een deelneming te zijn. Belangen van minder dan 5% worden geacht altijd als belegging te worden gehouden. De huidige «niet als beleggingseis» vervalt dus. Daarnaast vervalt de huidige onderworpenheidseis. Dit betekent een aanzienlijke versoepeling van de deelnemingsvrijstelling ter zake van belangen in buitenlandse dochtermaatschappijen. Verder heeft een objectief 5%-criterium een forse vereenvoudiging van de uitvoering van de deelnemingsvrijstelling tot gevolg, omdat discussies over het subjectieve belang van een deelneming voor de aandeelhouder tot het verleden behoren. Of sprake is van een belegging wordt immers niet meer beoordeeld aan de hand van het zeer lastig vast te stellen oogmerk van de houder van het belang, maar aan de hand van een objectief 5%-criterium.

Vraag 3e

De Federatie vraagt of de deelnemingsverrekening van toepassing is op een actieve tussenhoudster die een laagbelaste beleggingsdeelneming houdt. Daarbij wordt verondersteld dat het vermogen van de tussenhoudster (inclusief de toegerekende beleggingen van de laagbelaste beleggingsdochter) voor minder dan 50% uit beleggingen bestaat. Voorts vraagt de Federatie of het uitmaakt of deze tussenhoudster in Nederland of in het buitenland is gevestigd.

Nu de tussenhoudster volgens de bezittingentoets geen beleggingsdochter is, is niet de deelnemingsverrekening maar de deelnemingsvrijstelling van toepassing. Voor toepassing van het nieuwe deelnemingsregime maakt het niet uit in welk land de tussenhoudster is gevestigd.

Vraag 8b

De Federatie vraagt of het in een verliesbeschikking vastgelegde potentieel aan verliescompensatie heeft te gelden als «eigendom» in de zin van deze bepaling.

De term «eigendom», bedoeld in artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM, heeft een autonome betekenis. Om een vordering op de overheid als eigendom te kunnen aanmerken moet deze voldoen aan het criterium «sufficiently established to be enforceable»¹. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de rechten die uit een verliesbeschikking voortvloeien, niet kunnen worden beschouwd als een eigendom in de zin van artikel 1 Eerste Protocol. Een voorwaardelijke aanspraak op verliesverrekening is niet een afdwingbare vordering.

Aantekeningen van de redactie van Vakstudienieuws

De aantekeningen in Vakstudienieuws op het punt van de deelnemingsvrijstelling hebben – voor zover ze hiervoor nog niet zijn behandeld – veelal een technisch karakter. Naast een vraag over artikel 13 en een vraag over de liquidatieverliesregeling en aandelenfusies betreft het vooral de techniek van het voorgestelde verrekeningsstelsel voor laagbelaste deelnemingen.

In de aantekening bij het voorgestelde artikel 13 geeft de redactie van Vakstudienieuws aan dat zij graag zou zien dat veel voorkomende gelijkstellingen van de diverse heffingswetten worden overgeheveld naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Voor zover bepaalde begrippen in meerdere heffingswetten een rol spelen, is het praktisch en wenselijk om deze centraal te definiëren, bijvoorbeeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Wat betreft de deelnemingsvrijstelling is de centrale bepaling echter artikel 13 van de

¹ EHRM 9 december 1994, nr. 13427/87 («Stran Greek Refineries vs. Griekenland», Publications Series A vol. 301-B, NJ 1996/592) en EHRM 9 december 2003, nr. 53002/89 («S.S. M.-M. e.a. vs. Nederland», NJ 2004/420).

Wet Vpb. Het ligt daarom niet voor de hand belangrijke delen van die regeling in de Algemene wet rijksbelastingen onder te brengen.

In de aantekening bij de wijzigingen van artikel 13d merkt de redactie van Vakstudienieuws op dat sprake is van een overlap tussen de artikelen 13d, leden 6 en 7 en 13i, eerste lid, omdat deze regelingen alle drie zien op aandelenfusies. Zij suggereren artikel 13, zesde lid, derde volzin, te schrappen en artikel 13d, zevende lid, over te hevelen naar artikel 13i. Artikel 13d, zesde lid, derde volzin, regelt wat het opgeofferde bedrag is van de aandelen in een (nieuwe) tussenhoudster waarop aandelen die reeds een deelneming vormen, worden gestort. Het voorgestelde artikel 13d, zevende lid, regelt wat het opgeofferde bedrag is ingeval verschillende kleine aandelenpakketten in hetzelfde lichaam die door verschillende groepsmaatschappijen worden gehouden en die afzonderlijk gezien geen deelneming vormen, bij elkaar worden gebracht waardoor een deelneming wordt gevormd, ook na een vervreemding, niet zijnde een aandelenruil. Artikel 13i, eerste lid, regelt daarentegen dat het opgeofferde bedrag van de aandelen die de vervreemder van een deelneming verkrijgt in het kader van een gekwalificeerde aandelenfusie in de zin van art. 3.55 Wet IB 2001 niet hoger wordt gesteld dan het voor de vervreemde deelneming opgeofferde bedrag.

Nu alle drie de regelingen in beginsel op een andere situatie zien en er slechts in een zeer beperkt aantal situaties mogelijk sprake is van overlap, waarbij het voor het uiteindelijke resultaat niet uitmaakt welke regeling wordt toegepast, wordt de suggestie van de redactie van Vakstudienieuws niet overgenomen.

In de aantekening bij paragraaf 4.2 van het algemene deel van de toelichting over het verrekeningsstelsel voor laagbelaste beleggingsdeelnemingen wordt aangegeven dat niet is geregeld hoe de winst en de betaalde belasting moeten worden toegerekend aan de ontvangen dividenden, hoe in dit verband de winst moet worden berekend, hoe moet worden omgegaan met winsten en belastingen in vreemde valuta en hoe (verminderingen van) belastingen moeten worden toegerekend in verliessituaties. Bij de opzet van het verrekeningsstelsel is ervoor gekozen niet alles tot in detail te regelen, maar de kaders wettelijk vast te leggen. Dit betekent dat er in de praktijk – binnen de wettelijke kaders – ruimte is om rekening te houden met de individuele omstandigheden van de desbetreffende verrekeningssituatie. Reden voor het laten van deze ruimte is dat bij toepassing van een verrekeningsstelsel twee (verschillende) belastingstelsels op elkaar worden aangesloten. Zoals de redactie van Vakstudienieuws treffend verwoordt, kan zich hierbij een veelheid aan verschillende situaties voordoen. Nu het aantal situaties waarin het verrekeningsstelsel daadwerkelijk moet worden toegepast naar verwachting gering is, lijkt het niet zinvol te proberen elke denkbare situatie (wettelijk) te regelen en is het wenselijk de praktijk de ruimte te laten om tot een evenwichtige uitkomst te komen, waarbij elke verrekeningssituatie op zijn eigen merites kan worden beoordeeld.

In de aantekening bij de voorgestelde artikelen 13a en 13aa is naar de mening van de redactie van Vakstudienieuws een tegenbewijsregeling nodig waardoor de bijtelling bij verlies volgens het voorgestelde artikel 13aa, zesde lid, in EU-situaties niet wordt afgeleid van de forfaitaire verrekening van 5%, maar in overeenstemming is met de werkelijke waarde van het verlies.

Een dergelijke tegenbewijsregeling is niet opgenomen. De achtergrond van de bijtelling in verliessituaties is dat, doordat vermogensverliezen op deze praktische wijze (beperkt) in aanmerking worden genomen, bij eventuele latere positieve voordelen de verrekening kan worden toegepast zonder dat eerst eventuele in het verleden in aanmerking genomen

verliezen hoeven te worden teruggenomen. Dit heeft als voordeel dat negatieve voordelen uit hoofde van een laagbelaste beleggingsdeelname niet apart hoeven te worden bijgehouden.

Deze regeling werkt gelijk uit in alle EU-verrekeningsituaties. Voorts kan worden aangegeven dat de moeder-dochterrichtlijn niet ziet op vermogensverliezen, maar op verrekening van winstbelasting bij winstuitkeringen. Hierbij wordt opgemerkt dat deze verrekening – juist omdat sprake is geweest van een bijtelling in verliessituaties – bij een eventuele winstuitkering onverkort mogelijk is. Tot slot kan hierover worden opgemerkt dat deze regeling normaliter ook niet tot een benadeling van de belastingplichtige leidt, maar onder omstandigheden zelfs tot een voordeel. Als de werkelijke belastingdruk bij de laagbelaste beleggingsdochter namelijk lager is dan 5%, wordt zowel in winstals in verliessituaties aangeknoopt bij de forfaitaire verrekening van 5%. Als de werkelijke belastingdruk bij de laagbelaste beleggingsdochter evenwel hoger is dan 5%, zal in verliessituaties de bijtelling worden gebaseerd op 5% en zal in winst-situaties de verrekening worden gebaseerd op de hogere effectieve druk.

De redactie van Vakstudienieuws merkt in de aantekening bij het voorgestelde artikel 23c op dat de deelnemingsverrekening wordt toegepast na de voorkoming van dubbele belastingheffing, terwijl voor de voorkoming van dubbele belastingheffing het bedrag aan vennootschapsbelasting van belang is en dat bedrag pas bekend is als de deelnemingsverrekening is toegepast.

Als een dergelijke situatie zich voordoet is het zo dat het bedrag aan vennootschapsbelasting dat in aanmerking wordt genomen voor toepassing van de voorkoming, het bedrag voor toepassing van de deelnemingsverrekening is.

Voorts vraagt de redactie van Vakstudienieuws zich af of de mogelijkheid tot verrekening van de eventuele hogere werkelijke belasting, met het oog op de vrijheid van vestiging en kapitaalverkeer, niet ook zou moeten gelden voor de landen van de EER.

Er is voor gekozen om alleen van de hoofdregel van de forfaitaire 5%-verrekening af te wijken in die gevallen dat de moeder-dochterrichtlijn dat voorschrijft. De EER-landen hebben er onder andere voor gekozen om de moeder-dochterrichtlijn en de informatierichtlijn¹ niet over te nemen. Op dit punt zijn zij dan ook vergelijkbaar met derdelanden. Het ligt dan ook niet voor de hand om ze op dit punt gelijk te stellen met volwaardige EU-lidstaten.

Tot slot stelt de redactie van Vakstudienieuws dat de correctiefactor van 74,5/100 van de regeling van artikel 23c, vijfde lid, voor discussie vatbaar is. Dit omdat deze factor uitgaat van een tarief van 25,5%, terwijl er in de situatie waarop het vijfde lid ziet, afhankelijk van de omstandigheden eventueel de lagere opstaptarieven zouden kunnen gelden.

Tegen de achtergrond dat een toerekeningsregel de regeling in het toch al zeer complexe vijfde lid nog complexer zal maken, en gelet op het feit dat de progressie in de vennootschapsbelasting beperkt is, waardoor in incidentele gevallen een relatief gering nadeel optreedt, is gekozen voor de correctiefactor van 74,5/100 uitgaande van het reguliere Vpb-tarief.

De Minister van Financiën,
G. Zalm

¹ Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstaten op het gebied van de directe belastingen (Pb L 336).