

Vergaderjaar 2004–2005

29 767

Wijziging van enkele belastingwetten (Belastingplan 2005)

Nr. 42

GEWIJZIGD AMENDEMENT VAN HET LID VAN VROONHOVEN-KOK TER VERVANGING VAN HET AMENDEMENT GEDRUKT ONDER NR. 37

Ontvangen 18 november 2004

De ondergetekende stelt het volgende amendement voor:

I

In **artikel I**, onderdeel H, vervallen het tweede en derde lid.

II

In **artikel XIXb** worden voor onderdeel A twee onderdelen ingevoegd:

0A. In **artikel 24**, achtste lid, wordt «zestiende of zeventiende lid» vervangen door: zestiende tot en met negentiende lid.

0B. **Artikel 25** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het achttiende lid wordt vernummerd tot twintigste lid.

2. Na het zeventiende lid worden twee nieuwe leden ingevoegd, luidende:

18. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling, mits voldoende zekerheid is gesteld, voor belastingaanslagen waarin is begrepen inkomstenbelasting ter zake van winst behaald met of bij het staken van een onderneming of een gedeelte van een onderneming door de overdracht aan een natuurlijk persoon die de onderneming voortzet en de overdrachtprijs geheel of gedeeltelijk schuldig is gebleven. Het uitstel heeft betrekking op de in de eerste volzin bedoelde belasting voorzover die betrekking heeft op de overdracht van vermogensbestanddelen aan de daar bedoelde persoon. Het uitstel wordt verleend voor een gedeelte in evenredigheid met de verhouding tussen het, op het moment met ingang waarvan het uitstel wordt verleend, schuldig gebleven gedeelte van de overdrachtprijs en de totale overdrachtprijs voor de duur van de overeengekomen aflossingsperiode, doch tot uiterlijk het begin van het tiende jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft.

19. Het uitstel bedoeld in het vorige lid wordt aan het begin van elk kalenderjaar, te beginnen bij de aanvang van het eerste kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de voor de belastingaanslag geldende enige of laatste betalingstermijn vervalt, voor een evenredig gedeelte beëindigd waarbij de teller is één en de noemer gelijk aan het aantal nog resterende gehele jaren van de overeengekomen aflossingsperiode plus één, doch maximaal tien minus het aantal van de reeds verstreken jaren sedert het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Het uitstel wordt voorts beëindigd:

- a. in geval van faillissement van de belastingschuldige;
- b. ingeval de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen ten aanzien van de belastingschuldige van toepassing is;
- c. in geval van overlijden van de belastingschuldige;
- d. voorzover aan het begin van het kalenderjaar het bedrag van het resterende uitstel uitgaat boven het bedrag dat gelijk is aan het gedeelte van de in het vorige lid bedoelde belasting in evenredigheid met de verhouding tussen het nog niet ontvangen deel van de overdrachtprijs en de totale overdrachtprijs;
- e. voorzover op de dag volgend op de dag waarop de enige of laatste betalingstermijn is vervallen het resterende uitstel uitgaat boven het bedrag dat gelijk is aan het gedeelte van de in het vorige lid bedoelde belasting in evenredigheid met de verhouding tussen

1e het aantal nog resterende gehele jaren van de overeengekomen aflossingstermijn plus één doch maximaal negen verminderd met de reeds verstreken jaren sedert het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft, en

2e het aantal gehele jaren van de overeengekomen aflossingsperiode, doch maximaal tien.

Ingeval de in het vorige lid bedoelde natuurlijk persoon de daar bedoelde onderneming staakt, kan de ontvanger het uitstel beëindigen.

Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van dit lid.

III

In **artikel XIXb** wordt na onderdeel A het volgende onderdeel ingevoegd:

Aa. In **artikel 28**, tweede lid, wordt «of zeventiende lid» vervangen door: of zeventiende tot en met negentiende lid.

IV

Aan **artikel XXXa** wordt een lid toegevoegd, luidende:

3. Artikel XIXb, onderdelen 0A en 0B, vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot belastingaanslagen voor inkomstenbelasting ter zake van tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari 2005.

Toelichting

In het Belastingplan 2005 wordt voorgesteld om de driejaarstermijn die geldt voor de geruisloze doorschuiving van een IB-onderneming aan een medeondernemer of werknemer te verkorten tot twee jaar. In dit amendement wordt voorgesteld om deze verkorting geen doorgang te laten vinden. Dit levert € 30 mln per jaar op.

Het in dit amendement voorgestelde artikel 25, achttiende lid, van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) bewerkstelligt dat bij de overdracht van een onderneming waarbij de koper een natuurlijk persoon is die de onderneming voortzet en de koopsom geheel of gedeeltelijk schuldig blijft, uitstel van betaling kan worden verleend voor de inkomstenbelasting die door de overdrager is verschuldigd als gevolg van deze

overdracht. De overdracht betreft een staking van de onderneming, hetgeen tot gevolg heeft dat de overdrager dient af te rekenen over de in de onderneming aanwezige stille reserves, waaronder goodwill, en de fiscale reserves. De in dit amendement voorgestelde uitstelfaciliteit heeft tot gevolg dat de overdrager uitstel van betaling verkrijgt voor de verschuldigde inkomstenbelasting over deze op het moment van overdracht genoten stakingswinst. De overdrager kan een ondernemer of medegerechtigde (bijvoorbeeld een commanditaire vennoot) zijn.

Het voorgestelde achttiende lid van artikel 25 IW 1990 bewerkstelligt dat een belastingschuldige die een gedeelte van zijn onderneming overdraagt eveneens uitstel van betaling verkrijgt indien de koopsom wordt schuldig gebleven. Of er sprake is van een gedeelte van een onderneming moet worden opgevat overeenkomstig de jurisprudentie met betrekking tot het winstregime van de inkomstenbelasting.

Evenals bij de doorschuifregeling van artikel 3.63 Wet inkomstenbelasting 2001 wordt alleen uitstel van betaling verleend indien de koper een natuurlijk persoon is. Er wordt derhalve geen uitstel van betaling verleend ingeval de koper bijvoorbeeld een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap is. Het uitstel wordt alleen gegeven ingeval de koopsom geheel of gedeeltelijk schuldig is gebleven en de koper de onderneming voortzet. Er wordt geen uitstel gegeven voor de inkomstenbelastingsschuld ter zake van vermogensbestanddelen die niet in de overdracht zijn begrepen, maar bij de verkoper naar privé overgaan. Ook ter zake van de opheffing van de terugkeerreserve, de oudedagsreserve of andere fiscale reserves wordt geen uitstel verleend. Dit volgt uit de tweede volzin van het voorgestelde achttiende lid van artikel 25 IW 1990.

Voorwaarde voor het verlenen van uitstel van betaling is dat de belastingschuldige die om een dergelijk uitstel verzoekt jegens de ontvanger (voldoende) zekerheid stelt. In voorkomende gevallen kan ook zekerheid worden gesteld door het aan de ontvanger verpanden van (een deel van) de vordering op de koper.

Het eerste gedeelte van de derde volzin van het achttiende lid bewerkstelligt dat slechts uitstel van betaling wordt verleend in dezelfde verhouding als de koopprijs schuldig is gebleven. Deze zinsnede is in het bijzonder van belang indien een gedeelte van de overdrachtprijs op het moment van overdracht wordt voldaan of geschonken. Voorbeeld 1 moge dit illustreren:

Voorbeeld 1

A verkoopt op 1 februari 2005 zijn gehele onderneming voor € 1 000 000 aan B. B blijft de helft van de koopsom verschuldigd en betaalt de andere helft direct. Aan A wordt een aanslag inkomstenbelasting opgelegd waarvan € 200 000 is verschuldigd in verband met de verkoop van de onderneming aan B. Aangezien B slechts de helft van de overdrachtprijs schuldig is gebleven, verkrijgt A ook slechts voor de helft van € 200 000, dus voor € 100 000 uitstel van betaling.

Het uitstel van betaling wordt op grond van het laatste gedeelte van de derde volzin van het nieuwe achttiende lid verleend voor de aflossingsperiode die is overeengekomen door de overdrager en de overnemer. Indien de overdrager en overnemer niets overeen zijn gekomen (of de aflossing een langere tijdspanne omvat dan 10 jaar gerekend vanaf het begin van het jaar van staking), eindigt het uitstel aan het begin van het tiende kalenderjaar na het jaar waarin de staking heeft plaatsgevonden.

Het negentiende lid formuleert als hoofdregel dat het uitstel jaarlijks voor een evenredig deel vervalft. De ontvanger beëindigt het verleende uitstel verder bij faillissement van de belastingschuldige (onderdeel a), als de schuldsaneringsregeling natuurlijk personen op de belastingschuldige van toepassing is (onderdeel b), in geval van overlijden van de belastingschuldige (onderdeel c) en (kort gezegd) in geval de overdrachtprijs

versneld wordt betaald door de overnemer (onderdeel d). De beëindigingsgrond van onderdeel d wordt in het hiernavolgende voorbeeld (Voorbeeld 5) nader toegelicht. Alvorens deze systematiek wordt toegelicht, wordt ingegaan op de werking van de eerste volzin van het negentiende lid (Voorbeeld 2 en 3). De zeer specifieke beëindigingsgrond die is opgenomen in onderdeel e wordt nader toegelicht in Voorbeeld 6.

Voorbeeld 2

A verkoopt op 1 februari 2005 zijn gehele onderneming voor € 1 000 000 aan B. B blijft de gehele koopsom schuldig. A en B komen overeen dat B de koopsom beginnend vanaf 1 januari 2006 in tien gelijke jaarlijkse termijnen aflost. De laatste termijn ontvangt A derhalve op 1 januari 2015. A krijgt een voorlopige aanslag inkomstenbelasting opgelegd met dagtekening 31 augustus 2005, waarvan € 200 000 is verschuldigd in verband met de verkoop van de onderneming aan B. De laatste betalings-termijn van de voorlopige aanslag vervalt op 31 december 2005. Op grond van de derde volzin van het achttiende lid verkrijgt A – na diens verzoek – uitstel van betaling van de belastingschuld ter grootte van € 200 000. Het negentiende lid heeft tot gevolg dat op 1 januari 2006 eentiende deel van het uitstel vervalt. A dient derhalve € 20 000 te betalen, hetgeen hij kan voldoen uit de ontvangen eerste jaarlijkse termijn van de overdrachtprijs van € 100 000. De noemer van de breuk is gelijk aan het aantal jaren tussen 1 januari 2006 en de laatste aflossingsdatum (1 januari 2015) plus één. Op 1 januari 2007 vervalt eennegende (de noemer is wederom gelijk aan de nog resterende jaren tussen 1 januari 2007 en 1 januari 2015 plus één) van het nog openstaande uitstelbedrag (€ 200 000 minus € 20 000 = € 180 000). A dient derhalve € 20 000 te betalen, hetgeen hij kan voldoen uit de ontvangen tweede jaarlijkse termijn van de overdrachtprijs van € 100 000. Op 1 januari 2008 vervalt vervolgens eenachtste van het nog openstaande uitstelbedrag, hetgeen (wederom) betekent dat A € 20 000 dient te betalen. Deze jaarlijkse betaling van € 20 000 blijft zich herhalen tot en met 1 januari 2015.

Schematisch:

Jaar	Aflossing van de schuldig gebleven koopsom (in euro's) per 1 januari	Uitstel bedrag (in euro's)
2005	nihil	200 000
2006	100 000	180 000
2007	100 000	160 000
2008	100 000	140 000
2009	100 000	120 000
2010	100 000	100 000
2011	100 000	80 000
2012	100 000	60 000
2013	100 000	40 000
2014	100 000	20 000
2015	100 000	nihil

Voorbeeld 3

In dit voorbeeld worden dezelfde uitgangspunten gehanteerd als in Voorbeeld 2, echter in dit geval komen A en B overeen dat laatstgenoemde de koopsom beginnend vanaf 1 januari 2006 niet in tien maar in vijf gelijke jaarlijkse termijnen aflost. De laatste termijn ontvangt A derhalve op 1 januari 2010. Aan A wordt een voorlopige aanslag inkomstenbelasting opgelegd, waarvan € 200 000 is verschuldigd in verband met de verkoop van de onderneming aan B. Voor dit laatste bedrag verleent de ontvanger uitstel van betaling. Het negentiende lid heeft tot gevolg dat op 1 januari 2006 eenvijfde deel van het uitstel vervalt. A dient derhalve € 40 000 te betalen, hetgeen hij kan voldoen uit de ontvangen

eerste jaarlijkse termijn van de overdrachtsprijs van € 200 000. Deze jaarlijkse betaling van € 40 000 blijft zich herhalen tot en met 1 januari 2010.

Schematisch:

Jaar	Aflossing van de schuldig gebleven koopsom (in euro's) per 1 januari	Uitstel bedrag (in euro's)
2005	nihil	200 000
2006	200 000	160 000
2007	200 000	120 000
2008	200 000	80 000
2009	200 000	40 000
2010	200 000	nihil

Voorbeeld 4

In dit voorbeeld worden dezelfde uitgangspunten gehanteerd als in Voorbeeld 2. Echter, in dit geval krijgt A geen voorlopige aanslag inkomstenbelasting opgelegd. A ontvangt ter zake van het belastingjaar 2005 een definitieve aanslag inkomstenbelasting met dagtekening 30 november 2006. De laatste betalingstermijn van de belastingaanslag betreft 31 januari 2007. Op het moment van verstrijken van de betalingstermijn is B derhalve nog € 800 000 schuldig gebleven (immers, op zowel 1 januari 2006 als 1 januari 2007 is € 100 000 afgelost).

Op grond van de derde volzin van het achttiende lid verkrijgt A uitstel van betaling voor € 160 000 (te weten $(800\,000/1\,000\,000 * 200\,000)$). Dientengevolge dient A uiterlijk op 31 januari 2007 € 40 000 te betalen. Op grond van de eerste volzin van het negentiende lid vervalt op 1 januari 2008 voor het eerst een evenredig deel van het uitstel, en wel voor eenachtste (de noemer is gelijk aan het aantal resterende jaren vanaf 1 januari 2008 plus één). A dient derhalve op 1 januari 2008 € 20 000 te betalen. Deze betaling blijft zich ieder jaar herhalen.

Schematisch:

Jaar	Aflossing van de schuldig gebleven koopsom (in euro's) per 1 januari	Uitstel bedrag (in euro's)
2005	nihil	Nog geen aanslag vastgesteld
2006	100 000	Nog geen aanslag vastgesteld
2007	100 000	160 000
2008	100 000	140 000
2009	100 000	120 000
2010	100 000	100 000
2011	100 000	80 000
2012	100 000	60 000
2013	100 000	40 000
2014	100 000	20 000
2015	100 000	nihil

Voorbeeld 5

In dit voorbeeld worden (wederom) dezelfde uitgangspunten gehanteerd als in Voorbeeld 2. Echter, in dit geval krijgt A geen voorlopige aanslag inkomstenbelasting opgelegd. A ontvangt ter zake van het belastingjaar 2005 een definitieve aanslag inkomstenbelasting met dagtekening 30 november 2006. De laatste betalingstermijn van de belastingaanslag betreft 31 januari 2007. Op het moment van verstrijken van de betalingstermijn (31 januari 2007) dient B derhalve nog € 800 000 te betalen aan A (immers, op zowel 1 januari 2006 als 1 januari 2007 is € 100 000 afgelost). Daarnaast lost B op 1 januari 2009 ineens € 600 000 af. Vervolgens wordt een aantal jaren niets afgelost en het restant wordt door B op 1 januari 2015 voldaan. In de jaren 2007 en 2008 is de

uitwerking gelijk aan die van Voorbeeld 4. Als gevolg van de versnelde aflossing op 1 januari 2009, wordt op 1 januari 2009 het uitstel beëindigd met € 120 000. Dit bedrag is als volgt berekend. Op grond van de eerste volzin van het negentiende lid is A – net als in de voorgaande drie jaren – € 20 000 verschuldigd. Het uitstel van betaling dat samenhangt met de aan de versnelde aflossing toe te rekenen belastingschuld – ad € 100 000 – wordt op grond van de tweede volzin, aanhef en onderdeel d, van het negentiende lid eveneens op 1 januari 2009 ingevorderd (hetgeen wordt berekend door het nog openstaande bedrag van het uitstel van betaling ter grootte van € 120 000 te verminderen met het bedrag waarvoor – na de versnelde aflossing – nog uitstel van betaling wordt verleend ter grootte van $100\,000 / 1\,000\,000 * 200\,000 = €\,20\,000$). Op 1 januari 2010 vervalt vervolgens een deel van het nog openstaande bedrag waarvoor nog uitstel van betaling is verleend (te weten € 20 000). Er vervalt derhalve € 3 333. Dit herhaalt zich op 1 januari 2011, 2012, 2013, 2014 en 2015 met telkens een andere breuk, maar wel dezelfde uitkomst van het vervallen van het uitstel met € 3 333 dan wel € 3 334. Het resultaat is dat vanaf 1 januari 2015 geen uitstel meer geldt.

Schematisch:

Jaar	Aflossing van de schuldig gebleven koopsom (in euro's) per 1 januari	Uitstel bedrag (in euro's)
2005	nihil	Nog geen aanslag vastgesteld
2006	100 000	Nog geen aanslag vastgesteld
2007	100 000	160 000
2008	100 000	140 000
2009	600 000	20 000
2010	nihil	16 667
2011	nihil	13 334
2012	nihil	10 001
2013	nihil	6 668
2014	nihil	3 334
2015	100 000	nihil

De specifieke beëindigingsgrond die is opgenomen in de tweede volzin, aanhef en onderdeel e, van het negentiende lid wordt in het navolgende voorbeeld verduidelijkt.

Voorbeeld 6

A verkoopt op 1 februari 2005 zijn gehele onderneming voor € 1 000 000 aan B. B blijft de gehele koopsom schuldig. A en B komen overeen dat B de koopsom op 1 januari 2015 ineens aflost. A krijgt geen voorlopige aanslag inkomstenbelasting opgelegd. A ontvangt ter zake van het belastingjaar 2005 een definitieve aanslag inkomstenbelasting met dagtekening 30 november 2006. De laatste betalingstermijn van de belastingaanslag betreft 31 januari 2007. Op het moment van verstrijken van de betalingstermijn (31 januari 2007) dient B dan ook nog de gehele koopsom te voldoen. Op grond van de derde volzin van het achttiende lid krijgt A dan ook voor € 200 000 uitstel van betaling. Echter, op grond van de tweede volzin, aanhef en onderdeel e, van het negentiende lid vindt op 1 februari 2007 een extra invordering plaats ter grootte van het nog resterende bedrag waarvoor uitstel van betaling is verleend (te weten € 200 000) verminderd tot acht tiende (de teller is gelijk aan het aantal nog resterende gehele jaren van de aflossingsperiode plus één en de noemer is gelijk aan de aflossingsperiode) van het oorspronkelijke uitstelbedrag van € 200 000 (te weten € 160 000). De aanvullende invordering op 1 februari 2007 bedraagt dus € 40 000. Op grond van de eerste volzin van het negentiende lid vervalt vervolgens op 1 januari 2008 voor het eerst een evenredig deel van het uitstel, en wel voor eenachtste (de noemer is

gelijk aan het aantal resterende jaren vanaf 1 januari 2008 plus één). A dient derhalve op 1 januari 2008 € 20 000 te betalen.

In feite corrigeert de tweede volzin, aanhef en onderdeel e, van het negentiende lid het uitstelbedrag voor de belastingschuldige waarbij de overdrager gedurende (een periode) minder aflost dan het wettelijk veronderstelde evenredige aflossingsschema en de belastingschuldige pas na enkele jaren een (definitieve) aanslag krijgt opgelegd. Hierdoor worden deze belastingschuldigen hetzelfde behandeld als belasting-schuldigen die gedurende (een periode) minder aflossen dan het wettelijk veronderstelde evenredige aflossingsschema en in het jaar van staking een voorlopige aanslag krijgen. Zij verkeren immers in een gelijke positie. Ter vergelijking is het navolgende schema toegevoegd. De derde kolom betreft de cijfermatige weergave van Voorbeeld 6. De vierde kolom is een cijfermatige uitwerking van de situatie waarbij wordt uitgegaan van gelijke omstandigheden als in Voorbeeld 6, met dien verstande dat op 31 augustus 2005 een voorlopige aanslag ter grootte van € 200 000 wordt opgelegd (en B pas op 1 januari 2015 de gehele koopsom ineens betaalt).

Schematisch:

Jaar	Aflossing van de schuldig gebleven koopsom (in euro's) per 1 januari	Uitstel bedrag (in euro's) (uitwerking Voorbeeld 6)	Uitstel bedrag (in euro's) (na voorlopige aanslag met dagtekening 31 augustus 2005)
2005	nihil	Nog geen aanslag vastgesteld	200 000
2006	nihil	Nog geen aanslag vastgesteld	180 000
2007	nihil	160 000	160 000
2008	nihil	140 000	140 000
2009	nihil	120 000	120 000
2010	nihil	100 000	100 000
2011	nihil	80 000	80 000
2012	nihil	60 000	60 000
2013	nihil	40 000	40 000
2014	nihil	20 000	20 000
2015	1 000 000	nihil	nihil

De derde volzin (gecombineerd met de vierde volzin) van het negentiende lid creëert de bevoegdheid om bij lagere regelgeving regels te stellen omtrent de beëindiging van het uitstel van betaling indien de overnemer de overgenomen onderneming door middel van staking te gelde maakt (bijvoorbeeld doordat hij de onderneming doorverkoopt aan een derde).

De wijziging van artikel 24, achtste lid, IW 1990 regelt dat gedurende het uitstel verrekening door de ontvanger niet mogelijk is, tenzij de belastingschuldige dit verzoekt.

De wijziging van artikel 28, tweede lid, IW 1990 bewerkstelligt dat de ontvanger geen invorderingsrente in rekening brengt over de tijd voor welke aan de belastingschuldige uitstel van betaling is verleend.

Het nieuwe derde lid van artikel XXXa zorgt ervoor dat de in artikel 25, achttiende en negentiende lid, IW 1990 neergelegde uitstelregeling van toepassing wordt op aanslagen inkomstenbelasting ter zake van stakingswinst die is genoten op of na 1 januari 2005.

Van Vroonhoven-Kok