

Vergaderjaar 2007–2008

31 206

Wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2008)

Nr. 4

ADVIES RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT¹

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Raad van State d.d. 10 september 2007 en het nader rapport d.d. 17 september 2007, aangeboden aan de Koningin door de staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 4 september 2007, no. 07.002751, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2008), met memorie van toelichting.

Het voorstel omvat het pakket Overige fiscale maatregelen 2008. De Raad van State onderschrijft de strekking van het wetsvoorstel, maar maakt een aantal opmerkingen met betrekking tot de rechtsbescherming inkomensafhankelijke regelingen en de aanpassingen in de dividendbelasting voor beleggingsinstellingen. Hij is van oordeel dat in verband daarmee aanpassing van het voorstel wenselijk is.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 4 september 2007, no. 07.002751, machtigde Uwe Majesteit de Raad van State zijn advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 10 september 2007, no. W06.07.0322/III, bied ik U hierbij aan.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op

1. Rechtsbescherming inkomensafhankelijke regelingen. Voorgesteld wordt het toetsingsinkomen in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen dat voor de vaststelling van de toeslagen in aanmerking wordt genomen, voor de gevallen waarin geen aanslag inkomstenbelasting wordt vastgesteld, voor bezwaar en beroep vatbaar te maken. De Raad wijst er op, dat in het voorstel tot Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Wet waardering onroerende zaken en enige andere wetten in verband met de invoering van een basisregistratie inkomsten en een basisregistratie waarde onroerende zaken (Wet BRI)² eveneens een regeling is opgenomen waarbij ingeval het belastbare loon als authentiek gegeven bij de toekenning van onder meer toeslagen wordt gebruikt, rechtsbescherming wordt geboden. De in de Wet BRI opgenomen regeling wijkt af van de in het onderhavige voorstel opgenomen regeling. In de toelichting op de artikelen XIV en XV van het voorstel wordt geen aandacht gegeven aan het inmiddels

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

² Kamerstukken II 2006/07, 31 085.

ingediende voorstel inzake de Wet BRI en is in het voorstel evenmin een samenloopbepaling opgenomen. In het voorstel inzake de Wet BRI wordt onder meer voorgesteld in artikel 21j, eerste lid, AWR, te bepalen, dat met een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur wordt gelijkgesteld het inkomensgegeven, zoals dat met het oorspronkelijke besluit van de afnemer is bekendgemaakt. De Raad heeft in zijn advies hieromtrent onder meer het volgende opgemerkt:

«De Raad acht het op uitvoeringsgronden aanvaardbaar dat de vaststelling van het belastbare loon als (authentiek) inkomensgegeven niet bij afzonderlijke beschikking plaatsvindt, maar bij het besluit van een afnemer (artikel 21j, eerste lid, AWR). Er is daarbij geen reden af te wijken van de regel, dat tegen eenzelfde besluit slechts eenmaal bezwaar en beroep kan worden aange-tekend, alsmede dat tegen een onherroepelijk geworden besluit niet meer in rechte kan worden opgekomen. Hetgeen in de laatste alinea van onderdeel 2.10 van deel I Algemeen van de toelichting is opgemerkt, is hiermee strijdig. De Raad ziet ook geen reden van deze regel af te wijken. Dit laat onverlet, dat een goede rechtsmiddelenvoorlichting bij de besluiten van de afnemers nodig is, waarin duidelijk wordt aangegeven welke betekenis de bekendmaking van het belastbare loon als inkomensgegeven heeft, alsmede dat alleen bij de eerste bekendmaking bezwaar en beroep tegen dat gegeven kan worden ingesteld. De Raad wijst er in dit kader op, dat op grond van de tekst van artikel 21j, eerste lid, AWR elke bekendmaking van het inkomensgegeven met een voor bezwaar vatbare beschikking wordt aangemerkt, zodat de beperking tot het slechts eenmaal bezwaar kunnen maken tegen het inkomensgegeven zoals in de toelichting wordt gesteld, niet in de tekst van het artikel is vastgelegd»¹.

De Raad merkt op, dat de in artikel XIV van het voorstel opgenomen aanvulling van artikel 8 Awir in belangrijke mate tegemoet komt aan de strekking van het advies inzake artikel 21j AWR, nu niet elke bekendmaking van het inkomensgegeven met een voor bezwaar vatbare beschikking wordt gelijkgesteld maar alleen een voor bezwaar vatbare beschikking wordt genomen indien een geschil over de hoogte van het belastbare loon bestaat.

De Raad adviseert in de toelichting in te gaan op de samenloop met het voorstel inzake de Wet BRI, aan te geven welke verschillen ten aanzien van de rechtsbescherming tussen beide voorgestelde regelingen bestaan en aan welke regeling uiteindelijk de voorkeur moet worden gegeven.

1. Rechtsbescherming inkomensafhankelijke regelingen

De Raad adviseert in de toelichting in te gaan op de samenloop met het wetsvoorstel houdende invoering van een basisregistratie inkomen en een basisregistratie waarde onroerende zaken (BRI)² en aan te geven welke verschillen met betrekking tot de rechtsbescherming tussen beide voorgestelde regelingen bestaan alsmede welke regeling uiteindelijk de voorkeur geniet.

De thans voorgestelde regeling voor de Awir, die uiteindelijk een tijdelijk karakter zal hebben, ziet alleen op het gebruik van het loongegeven door de Belastingdienst/Toeslagen. Daarvoor kan met een eenvoudige opzet worden volstaan. Uiteindelijk zal de rechtsbescherming met betrekking tot het belastbare loon worden geregeld volgens de systematiek van de BRI. Dit betekent dat de nieuwe artikelleden die in het onderhavige wetsvoorstel aan artikel 8 van de Awir worden toegevoegd, bij de inwerkingtreding van het wetsvoorstel BRI kunnen komen te vervallen. Dit vervallen zal worden geregeld in een aanpassing van dat wetsvoorstel. De Raad merkt in dit verband op dat de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen aanpassing van de Awir in belangrijke mate tegemoet komt aan de strekking van het advies inzake het in het wetsvoorstel BRI opgenomen artikel 21j van de AWR. Gedoeld wordt op de gelijkstelling van het authentieke loongegeven zoals dat door de afnemer wordt bekendgemaakt met een voor bezwaar vatbare beschikking. De Raad merkt op dat deze gelijkstelling, net als de voorgestelde tijdelijke regeling in artikel 8 van de Awir, zou kunnen worden beperkt tot situaties waarin een geschil over de hoogte van het belastbare loon bestaat. Ik merk hierover het volgende op.

Voor het belastbare loon biedt het huidige systeem van fiscale rechtsbescherming de burger slechts beperkte mogelijkheden het loongegeven te betwisten. Het authentieke loongegeven komt pas na afloop van het kalen-

¹ Kamerstukken II, 2006/07, 31 085, nr. 5, pt. 7.

² Voorstel van wet tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Wet waardering onroerende zaken en enige andere wetten in verband met de invoering van een basisregistratie inkomen en een basisregistratie waarde onroerende zaken (Kamerstukken 31 085).

derjaar op en de burger heeft geen goede mogelijkheid het authentieke jaarloon te betwisten. In verband hiermee is in de BRI de mogelijkheid opgenomen om in bezwaar te komen tegen het fiscale jaarloon zoals dit door een afnemer van het gegeven wordt toegepast en voor de burger zichtbaar wordt in het besluit van de afnemer. Het werken met meer afnemers brengt onvermijdelijk meer momenten mee waarop de burger mogelijk bezwaar zal willen maken tegen een loongegeven. Het zou bijvoorbeeld kunnen dat men geen bezwaar maakt tegen een onjuist loongegeven dat wordt vermeld door afnemer A – bijvoorbeeld omdat deze met grote inkomensklassen werkt – terwijl men bij een latere bekendmaking van datzelfde gegeven door afnemer B wél belang heeft bij bezwaar. Het is niet wenselijk dat de burger dan niet ontvankelijk zou zijn in dat bezwaar.

De burger kan zelf bepalen bij welke toepassing of bekendmaking van het gegeven hij bezwaar maakt, afhankelijk van het financiële belang dat hij heeft bij een beslissing van een afnemer. Wel kan slechts éénmaal bezwaar worden gemaakt tegen eenzelfde inkomensgegeven.

Aan het advies van de Raad om in de toelichting van het onderhavige wetsvoorstel in te gaan op de samenloop met het wetsvoorstel BRI is gevolg gegeven.

2. Beleggingsinstellingen

Verrekening bronheffingen

a. Voorgesteld wordt de door een beleggingsinstelling ingehouden en af te dragen dividendbelasting over de door haar uitgekeerde dividenden te verminderen met de dividendbelasting en buitenlandse bronheffingen die ten laste van haar is ingehouden, en de teruggaafregeling van deze dividendbelasting en buitenlandse bronheffingen te laten vervallen.

Het voorstel is gebaseerd op de omstandigheden:

a. dat door de verruiming van de kring van beleggingsinstellingen tot lichamen die zijn opgericht of aangegaan naar het recht van de Nederlandse Antillen, Aruba, een lidstaat van de Europese Unie of een staat in de relatie waarmee – kort gezegd – een met Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, ook in het buitenland gevestigde vennootschappen met een Nederlandse vaste inrichting onder voorwaarden als beleggingsinstelling kunnen worden aangemerkt. Dit heeft tot gevolg dat deze buitenlandse vennootschappen onder meer recht krijgen op teruggaaf van dividendbelasting op de aan hen uitgekeerde dividenden. Hierdoor gaat feitelijk een belastingclaim op Nederlandse bronnen verloren. Door het nul-tarief wordt geen vennootschapsbelasting geheven over de winst van de vaste inrichting, terwijl ook geen Nederlandse dividendbelasting wordt ingehouden over de uitkeringen van de beleggingsinstelling omdat de vennootschap in het buitenland gevestigd is;

b. dat de teruggaafregeling zoals deze thans in artikel 6 van het Besluit beleggingsinstellingen is geregeld, indien het Hof van Justitie de conclusie van Advocaat Generaal Bot volgt, in strijd is met de EG-verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van kapitaal¹.

De Raad acht het op enigerlei wijze aan een beleggingsinstelling ten goede komen van het gezamenlijke bedrag van de ten laste van de instelling ingehouden dividendbelasting en buiten Nederland ingehouden en drukkende belastingen aan de bron op de opbrengsten van aandelen, winstbewijzen en geldleningen passend in het licht van de eisen die het vrije verkeer van kapitaal stelt. De Raad plaatst bij de voorgestelde wijziging van de Wet op de dividendbelasting 1965 waarbij de ingehouden dividendbelasting en andere bronheffingen kunnen worden verrekend met de door de beleggingsinstelling ingehouden en af te dragen dividendenbelasting, echter de volgende kanttekeningen.

In de eerste plaats staat de in het voorstel gekozen oplossing opnieuw op gespannen voet met de EG-verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van kapitaal, omdat de buitenlandse beleggingsinstelling met een Nederlandse vaste inrichting een lager bedrag kan uitkeren dan een Nederlandse beleggingsinstelling doordat de mogelijkheid van verrekening aan die buitenlandse beleggingsinstelling wordt onthouden. In de toelichting wordt aan dit aspect geen aandacht gegeven.

De Raad adviseert de voorgestelde regeling in het licht van het vrije verkeer van kapitaal te heroverwegen.

¹ Zaak C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Conclusie van 3 juli 2007. Prejudiciële verwijzing door de HR 14 april 2006, nr. 40 037, BNB 2006/253.

Uitdelingsverplichting

b. In de tweede plaats stelt het voorstel de uitdelingsverplichting als zodanig ter discussie. Zolang de op de aan de beleggingsinstelling uitgekeerde dividenden ingehouden dividendbelasting en andere bronheffingen niet worden verrekend met de door de beleggingsinstelling ingehouden en af te dragen dividendbelasting, blijven deze dividendbelasting en andere bronheffingen drukken op de aan de beleggingsinstelling uitgekeerde dividenden. Het tijdstip van de «dooruitdeling» van die dividenden is daardoor niet meer van betekenis. De belastingheffing wordt niet meer uitgesteld, noch worden de buitenlandse bronheffingen voorgefinancierd door de Nederlandse fiscus, omdat het tijdstip van de inhouding materieel bepalend is. Op grond hiervan komt de verplichting om de voor uitdeling beschikbare winst binnen 8 maanden na afloop van het jaar uit te keren in en ander licht te staan. Het voorstel raakt aldus een van de belangrijkste eisen die aan een beleggingsinstelling met uitdelingsverplichting worden gesteld. Reeds eerder heeft de Raad geadviseerd het (gehele) regime voor beleggingsinstellingen te herijken en te herzien¹. Dit voorstel geeft het advies om het regime voor beleggingsinstellingen te herzien opnieuw betekenis.

De Raad adviseert aan dit aspect in de toelichting aandacht te geven.

2. Beleggingsinstellingen

2a. De regels inzake beleggingsinstellingen als bedoeld in artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn aangepast bij Wet van 21 juli 2007, houdende wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enkele andere belastingwetten in verband met de introductie van een regeling voor vrijgestelde beleggingsinstellingen en een aanpassing van de eisen voor beleggingsinstellingen met uitdelingsverplichting². Sinds inwerkingtreding van die wet is het ook voor niet in Nederland gevestigde vennootschappen met een vaste inrichting in Nederland in beginsel mogelijk om te worden aangemerkt als beleggingsinstelling. Hiermee wordt bereikt dat geen onderscheid meer wordt gemaakt naar vestigingsplaats of toepasselijk recht op basis waarvan de oprichting heeft plaatsgevonden (uiteraard zolang er nog een band met de Nederlandse jurisdictie bestaat). Dientengevolge worden in het buitenland gevestigde beleggingsinstellingen met een vaste inrichting in Nederland in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 net zo behandeld als in Nederland gevestigde beleggingsinstellingen. In het buitenland gevestigde beleggingsinstellingen met een vaste inrichting in Nederland hebben geen baat bij de nu voorgestelde afdrachtvermindering dividendbelasting. Dit vloeit voort uit het feit dat dergelijke beleggingsinstellingen in Nederland niet inhoudingsplichtig zijn. Materieel bezien is overigens geen sprake van een verschil in behandeling. Immers, de afdrachtvermindering werkt voor een in Nederland gevestigde beleggingsinstelling dusdanig dat ook deze niet meer kan verrekenen dan de beleggingsinstelling zelf ter zake van een winstuitdeling aan Nederlandse dividendbelasting moet inhouden. Anders dan de Raad stelt is van een met het vrij verkeer van kapitaal strijdige discriminatie dan ook geen sprake. Nu de vaste inrichting in Nederland geen dividendbelasting hoeft in te houden en geen vennootschapsbelasting betaalt, valt ook niet in te zien hoe er sprake zou kunnen zijn van een belemmering. Voor zover de buitenlandse beleggingsinstelling zich benadeeld voelt door het feit dat in het land van het hoofdhuys geen afdrachtvermindering op de dividendbelasting bestaat, moet worden opgemerkt dat in dat geval sprake is van een dispariteit. Nederland is niet Europeesrechtelijk verplicht dat nadeel op enigerlei wijze op te heffen.

2b. Eén van de belangrijkste eisen die aan een beleggingsinstelling worden gesteld is dat de voor uitdeling beschikbare winst binnen acht maanden na afloop van het boekjaar moet worden uitgekeerd aan de deelnemers in de beleggingsinstelling. De achtergrond van die eis is dat de beleggingsinstellingen vanwege het nultarief niet worden belast bij de beleggingsinstelling, maar door de uitdelingsverplichting bij de deelnemers in aanmerking worden genomen volgens het bij hen vigerende belastingregime.

Zonder uitdelingsverplichting zouden bepaalde groepen beleggers (ondernemers en buitenlandse beleggers) de belastingheffing over hun beleggingsinstellingen kunnen uitstellen. Daarnaast is van belang dat de verdragsgerechtigdheid van een beleggingsinstelling niet louter is gebaseerd op de formele onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting, maar ook op het

¹ Kamerstukken II 2005/06, 30 533, nr. 5.

² Stb. 2007, 269.

feit dat de winst moet worden uitgekeerd aan de deelnemers en dat bij hen over die winst belasting wordt geheven. Het onderhavige voorstel om de teruggaafregelingen van Nederlandse dividendbelasting en buitenlandse bronheffingen om te zetten in één afdrachtvermindering in de dividendbelasting doet niets af aan de uitdelingsverplichting. In plaats van dat de op inkomsten van de beleggingsinstelling drukkende dividend- of bronbelasting wordt teruggegeven, verkrijgt de beleggingsinstelling voortaan de mogelijkheid die belastingen in mindering te brengen op de af te dragen dividendbelasting. De constatering van de Raad dat de ten laste van de beleggingsinstelling ingehouden dividendbelasting en andere bronheffingen blijven drukken op de aan de beleggingsinstelling uitgekeerde dividenden, deel ik niet. Als een beleggingsinstelling dividend ontvangt waarop dividendbelasting is ingehouden, verkrijgt zij namelijk tegelijkertijd een evengrote vordering om die dividendbelasting in mindering te brengen op de bij uitdeling af te dragen dividendbelasting. In totaal kan de beleggingsinstelling dus het ontvangen brutodividend (door)uitdelen aan haar deelnemers.

3. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage.

Aan de redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft in de bijlage bij zijn advies is gevolg gegeven.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruik gemaakt om enkele wijzigingen van redactionele aard aan te brengen in de artikelen en in de toelichting zoals die aan de Raad zijn voorgelegd.

De Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

*De Vice-President van de Raad van State,
H. D. Tjeenk Willink*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De staatssecretaris van Financiën,
J. C. de Jager

**Bijlage bij het advies van de Raad van State betreffende
no. W06.07.0322/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in
overweging geeft.**

- In de wijzigingsopdracht, opgenomen in artikel I, onderdeel A, eerste lid, «sleep- of hulpverleningswerkzaamheden» vervangen door: sleep- of hulpwerkzaamheden.
- Met betrekking tot de in artikel IX voorgestelde wijzigingen van de Wet op belastingen van rechtsverkeer die ook reeds zijn voorzien in het wetsvoorstel, houdende aanpassing van de wetgeving aan en invoering van titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel 7.13 Burgerlijk Wetboek) (Kamerstukken II 2006/07, 31 065, nr. 2) aangeven wat de samenhang is tussen beide wijzigingsvoorstellen en zo nodig voorzien in een samenloopbepaling.