

Vergaderjaar 1999–2000

27 209

Wijziging van enkele belastingwetten c.a. in verband met de tweede tranche van het ondernemerspakket 2001 (Wet ondernemerspakket 2001)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
2. Overzicht maatregelen	3
2.1 Integrale overzicht maatregelen ondernemerspakket	3
2.2 Aanvullende maatregelen naar aanleiding van belastingherziening	4
2.3 Overige maatregelen (o.a. technische doorwerking Belastingplan 2000)	4
2.4 Belastingplan 2001	5
3. Maatregelen ter versterking en dynamisering van het ondernemerschap	6
3.1 Omvorming vervangingsreserve in herinvesteringsreserve	6
3.2 Fiscale begeleiding herstructurering land- en tuinbouw	6
3.3 Verruiming doorschuifregeling	8
3.4 Intensivering investeringsaftrek	9
3.5 Geruisloze terugkeer uit de BV	9
3.6 Verlaging kapitaalsbelasting naar 0,7%	10
4. Maatregelen ter financiering van het ondernemerspakket:	11
4.1 Bestrijding ongewenste handel in verliezen en vervangingsreserves	11
4.1.1 Handel in verliezen	11
4.1.2 Handel in vennootschappen met een vervangingsreserve	13
4.1.3 Omzetting van afgewaardeerde vorderingen in aandelenkapitaal	15
4.2 Overige reparaties in de vennootschapsbelasting	16
4.3 Niet meer toestaan commerciële herwaardering	17
4.4 Reparatie landbouvvrijstelling (bestemmingswijzigingswinst)	18
5. Overige maatregelen	18
5.1 Vereenvoudiging procedure afdrachtvermindering S&O	18
5.2 Teruggaaf paarse dieselolie	19
5.3 Lidmaatschap coöperaties en aanmerkelijk belang	19
5.4 Groen beleggen	21
5.5 Betalingsregeling inzake stakingswinst ondernemerswoning	21
5.6 Audit File/Clair	22
6. Budgettaire effecten	22
6.1 Invulling maatregelen met een budgettaire derving	22
6.2 Invulling maatregelen met een budgettaire opbrengst	23
7. Uitvoeringsaspecten	23
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	24

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

In de beleidsnota De Ondernemende Samenleving: meer kansen, minder belemmeringen voor ondernemerschap (Kamerstukken II, 1998–1999, 26 736, nr. 2) is aangegeven dat de Ausgangssituatie voor ondernemerschap in Nederland goed is, maar dat, mede in het licht van de snelle maatschappelijke, technologische en internationale ontwikkelingen, de mogelijkheden gezocht en benut moeten worden om het klimaat voor ondernemerschap verder te optimaliseren. Dat is van belang omdat ondernemerschap zorgt voor flexibiliteit en vernieuwing, als banenmotor fungeert van de economie en een middel is voor individuele ontplooiing. Ondernemerschap draagt ook bij aan een verdergaande emancipatie en integratie. Van alle starters die een eigen bedrijf beginnen is 31% vrouw. Vier jaar geleden was dat nog 27%. Het etnisch ondernemerschap is sinds 1986 meer dan verdubbeld: was in 1986 zo'n 3% van de allochtone beroepsbevolking ondernemer, nu is dat ruim 7%. Tenslotte kan door maatschappelijk verantwoord ondernemen het bedrijfsleven een belangrijke bijdrage leveren aan het oplossen van maatschappelijke vraagstukken en knelpunten. Het voorliggende wetsvoorstel is bedoeld om bestaande fiscale belemmeringen voor (startende) ondernemers zoveel mogelijk weg te nemen en de kansen voor ondernemerschap verder te vergroten.

De basis voor dit wetsvoorstel is in 1998 gelegd door de werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers onder voorzitterschap van prof.dr. C.J. Oort (ook wel aangeduid als de commissie Oort II). Deze werkgroep, waarin het bedrijfsleven was vertegenwoordigd door de organisaties VNO/NCW, MKB-Nederland en LTO-Nederland, heeft onderzocht of en op welke wijze het hele pakket aan fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers effectiever, efficiënter en tegen lagere administratieve lasten zou kunnen worden gestructureerd. In het regeerakkoord is in het kader van de belastingherziening 2001 afgesproken dat de belastingen voor het bedrijfsleven in samenhang met de bevindingen van de commissie Oort II zouden worden gezien. Deze afspraak is gecombineerd met de afspraak in het regeerakkoord dat deze kabinetsperiode maatregelen worden getroffen om misbruik en oneigenlijk gebruik van fiscale regelgeving tegen te gaan met een structurele opbrengst van 500 miljoen.

Voor de uitwerking van de genoemde afspraken uit het regeerakkoord is in het voorjaar van 1999 een werkgroep in het leven geroepen waarin, naast de ministeries van Economische Zaken, Landbouw, Natuurbeheer en Visserij en Financiën, ook VNO/NCW, MKB-Nederland en LTO-Nederland waren vertegenwoordigd. De werkgroep heeft op 25 juni 1999 aan mijn ambtsvoorganger en de staatssecretaris van Economische Zaken het rapport «Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw» aangeboden. Het rapport is op 29 september 1999, als bijlage bij het wetsvoorstel belastingplan 2000 (Kamerstukken II, 1999–2000, 26 820, nrs. 1–3) aan de Tweede Kamer aangeboden. In dat rapport wordt een samenhangend pakket maatregelen gepresenteerd gericht op versterking van het ondernemerschap in brede zin en maatregelen ter financiering daarvan. Daarbij is gestreefd naar een evenwichtige verdeling van maatregelen over groot-, midden- en kleinbedrijf. Het pakket maatregelen is er vooral op gericht om ondernemers meer armslag te geven om slagvaardig te kunnen inspelen op veranderingen. Meer flexibiliteit voor ondernemers en hun ondernemingen is noodzakelijk in een economische omgeving die in toenemende mate verandering en vernieuwing eist. Tegen deze achtergrond worden maatregelen voorgesteld die het aanpassingsvermogen van ondernemingen aan veranderende omstandigheden bevorderen (omvorming vervangingsreserve in een herinvesteringsreserve, faciliteiten voor de herstructurering

van land- en tuinbouw, regeling terugkeer uit de BV, intensivering investeringsaftrek). Verder wordt een maatregel voorgesteld die het bijeenbrengen van kapitaal door vennootschappen goedkoper maakt (verlaging kapitaalsbelasting). Met de voorgestelde verruiming van de doorschuifmogelijkheden voor bedrijfsopvolging worden de mogelijkheden voor continuering van ondernemingsactiviteiten vergroot. Daarnaast wordt met de maatregelen die gericht zijn op het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik van fiscale regelgeving niet alleen invulling gegeven aan de taakstelling uit het regeerakkoord, maar tevens een aantal onbedoelde concurrentievoordelen weggenomen (level playing field).

Het kabinet heeft vorig jaar zomer besloten om de in het rapport «Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw» opgenomen maatregelen integraal in te voeren.

Deels om beleidsmatige en deels om wetgevingstechnische redenen is een aantal van de maatregelen uit het ondernemerspakket opgenomen in het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001, respectievelijk het belastingplan 2000. De overige maatregelen uit het rapport en nog enkele andere maatregelen gericht op versterking en dynamisering van het ondernemerschap zijn opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Dit wetsvoorstel regelt tevens de doorwerking van de maatregelen van het Ondernemerspakket 21e eeuw die, als onderdeel van het belastingplan 2000, op 1 januari 2000 al in werking zijn getreden. De bedoeling is dat de nieuwe maatregelen opgenomen in voorliggend wetsvoorstel per 1 januari 2001 in werking treden.

2. Overzicht maatregelen

2.1 Integrale overzicht maatregelen ondernemerspakket

Zoals hiervoor aangegeven zijn de maatregelen die onderdeel uitmaken van het Ondernemerspakket 21e eeuw over een aantal wetsvoorstellen verdeeld. Het integrale overzicht van alle maatregelen zoals deze over de diverse wetsvoorstellen zijn verdeeld ziet er als volgt uit: Belastingplan 1999 (Stb. 725):

- afschaffing provianderingsregeling in de accijns sfeer

Belastingplan 2000 (Stb. 579):

- verlaging Vpb-tarief naar 30% over winst tot f 50 000,-
- verlaging kapitaalsbelasting naar 0,9%
- schrappen ombuiging WBSO en investeringsaftrek
- intermediair afvalstoffenbelasting
- reparaties in de BTW-sfeer
- bestrijding katvangersconstructie
- vervallen assurantiereserve eigen risico
- vervallen exportrisicoreserve

Voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 (Kamerstukken II, 1998–1999, 26 727):

- fusie en splitsing: aanpassing n.a.v. Leur-Bloem arrest
- vervallen bijzondere tarieven
- beperking stakingsvrijstelling
- aanpassen ondernemersbegrip
- aanpassing zelfstandigenaftrek voor ondermaatschappen en dergelijke

Voorliggend wetsvoorstel:

- omvorming vervangingsreserve in herinvesteringsreserve
- fiscale begeleiding herstructurering land- en tuinbouw
- verruiming doorschuifregeling
- verruiming investeringsaftrek
- regeling terugkeer uit de BV
- verlaging kapitaalsbelasting naar 0,7%
- bestrijding ongewenste handel in verliezen en vervangingsreserves
- reparaties in de vennootschapsbelasting
- niet meer toestaan commerciële herwaardering
- reparatie landbouwwijstelling

2.2 Aanvullende maatregelen naar aanleiding van belastingherziening

In het wetgevingsoverleg van 21 januari 2000 met de vaste Commissie van Financiën uit de Tweede Kamer inzake het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 heeft mijn ambtsvoorganger naar aanleiding van de vragen van mevrouw Giskes toegezegd dat maatregelen zullen worden getroffen tegen het oneigenlijke gebruik van de rechtsvorm van de coöperatie (ontgaan van het aanmerkelijkbelangregime). Deze maatregelen zijn ook in dit wetsvoorstel opgenomen.

Voorts is bij de plenaire behandeling inzake het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 door mijn ambtsvoorganger aangegeven dat zal worden gezien of er iets gedaan kan worden voor de oudere ondernemer die in het verleden een bescheiden inkomen had en vervolgens staakt. Mede naar aanleiding van wensen van MKB-Nederland op dit punt wordt voorgesteld een betalingsregeling over een periode van 10 jaar in te voeren voor ondernemers die in hun ondernemerswoning blijven wonen en vanwege het staken in liquiditeitsproblemen komen.

Om beleggers die thans beleggen in groenfondsen (groen beleggen) voldoende zekerheid te bieden, stel ik voor hen een overgangsregime te bieden met behoud van het huidige niveau van de fiscale faciliteiten voor de looptijd van de participatie (maximaal 10 jaar) door naast de vrijstelling van de vermogensrendementsheffing ook de persoonsgebonden aftrekpost toe te staan. Een dergelijk aan de looptijd van de participaties gekoppeld overgangsregime is ook geboden voor film- en zeescheepvaartcv's. Voor nieuwe groene beleggingen is een fiscale ondersteuning gewenst die deze categorie beleggingen een voldoende aantrekkelijk karakter geeft. Deze ondersteuning bestaat uit een vrijstelling voor de vermogensrendementsheffing met daarnaast een aanvullende aftrekpost in box I van 2,5% van het belegde vermogen.

Verder worden twee maatregelen voorgesteld ter vermindering van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven. Het gaat daarbij om het laten vervallen van de verplichte accountantsverklaring bij de afdrachtvermindering S&O en zeevaart en het laten vervallen van de verplichting tot medeondertekening door de moedermaatschappij bij de afdrachtvermindering S&O. Deze maatregelen zijn aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag bij het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001, respectievelijk in het mondeling overleg met de vaste Commissies voor Financiën en Economische Zaken inzake de evaluatie WBSO op 2 februari 2000.

2.3 Overige maatregelen (o.a. technische doorwerking Belastingplan 2000)

In het inmiddels tot wet verheven Belastingplan 2000 is aangegeven dat er

om praktische redenen voor is gekozen om de doorwerking van de in het belastingplan 2000 voorgestelde maatregelen naar het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 pas te verwerken nadat het Belastingplan 2000 kracht van wet zou hebben gekregen. Het onderhavige wetsvoorstel voorziet in deze wetstechnische doorwerking waar het gaat om aanpassingen in de winstfeer; de overige aanpassingen zullen worden verwerkt in het nog in te dienen voorstel van Wet technische aanpassingen.

Ook de Wet van 16 december 1999 houdende wijziging van enkele belastingwetten (technische aanpassingen) (Stb. 556) en de Wet van 16 december 1999 tot wijziging van de regulerende energiebelasting en de inkomstenbelasting met het oog op het bevorderen van energiezuinig en milieuvriendelijk gedrag (Stb. 557), bevatten onderdelen in de winstfeer. Ook deze worden in het voorliggende wetsvoorstel vertaald naar het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001.

Tezamen gaat het om de volgende maatregelen:

- bevoegdheid om de willekeurige afschrijving te temporiseren of buiten toepassing te stellen geldt ook voor bij voorbeeld bepaalde bedrijfsmiddelen of groepen van bedrijfsmiddelen
- meldingsprocedure inzake willekeurige afschrijving op laboratoriumgebouwen waarin speur- en ontwikkelingswerk plaatsvindt
- invoering milieu-investeringsaftrek
- energieprestatieadvies betrekken bij de energie-investeringsaftrek
- invoering duurzame ondernemingsaftrek
- vervallen van de reserve assurantie eigen risico en exportrisicoreserve

Tenslotte is een maatregel opgenomen die invulling geeft aan de toezegging in de brief van mijn ambtsvoorganger aan de Tweede Kamer van 13 augustus 1999 om te bezien onder welke randvoorwaarden de bovengrens en de ondergrens van de teruggaafregeling paarse dieselolie kunnen worden aangepast.

2.4 Belastingplan 2001

In de toelichting van de Tweede Nota van wijziging op het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 is door mijn ambtsvoorganger aangegeven dat in het kader van het wetsvoorstel ondernemerspakket een extra faciliteit zal worden uitgewerkt onder meer ten behoeve van de zeescheepvaart en de filmsector. Inmiddels is gebleken dat voor een gedegen besluitvorming inzake fiscale faciëring van venture capital (waaronder film en zeescheepvaart) meer tijd nodig is. In aanloop naar het Belastingplan 2001 zal ik dan ook in nauw overleg met de betrokken ministers werken aan een oplossing voor een venture capital-regime voor risicovolle beleggingen die, anders dan groen beleggen, meer verwant zijn aan ondernemen. Daarbij behoort ook de zogenoemde Tante-Agaathregeling. Dit regime moet concurrerende rendementen voor film en zeescheepvaart opleveren, met daarbij echter nadrukkelijker een element van risico voor de belegger dan thans het geval is.

Bij motie (Kamerstukken II, 1999/2000, 26 727, nr. 118) heeft de Tweede Kamer bij de behandeling van de Belastingherziening 2001 verzocht om bij het ondernemerspakket de mogelijkheid te onderzoeken het gebruik van het openbaar vervoer door bezitters van een auto van de zaak te stimuleren. Deze motie raakt een gecompliceerde materie waardoor meer tijd nodig is om te onderzoeken hoe de intentie van de motie concreet kan worden uitgewerkt. Ik zal hier in het kader van het Belastingplan 2001 op terugkomen, evenals op ICT-faciliteiten die mogelijk zijn in te passen in het bredere PC-privékader.

3. Maatregelen ter versterking en dynamisering van het ondernemerschap

3.1 Omvorming vervangingsreserve in herinvesteringsreserve

In een snel wijzigende economie moeten ondernemers hun productiewijze steeds aanpassen aan de nieuwe uitdagingen. Waar mogelijk moeten fiscale belemmeringen daarbij worden weggenomen. De huidige vervangingsreserve in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting beoogt de belastingheffing over de gerealiseerde boekwinsten bij verkoop van bedrijfsmiddelen, uit te stellen door de fiscale claim door te schuiven naar nieuwe bedrijfsmiddelen. Daarbij is een belangrijke beperking van de vervangingsreserve dat deze reserve alleen gebruikt kan worden voor nieuwe bedrijfsmiddelen met dezelfde economische functie. Voorgesteld wordt om – in lijn met de aanbeveling in het rapport Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw – de eis van dezelfde functie te laten vervallen. Door het laten vervallen van deze eis kan de ondernemer beter reageren op gewijzigde marktomstandigheden. Het verleggen van de activiteiten van de ondernemer wordt zodoende vergemakkelijkt. Technologische vernieuwingen en toepassing van nieuwe technologische ontwikkeling (denk bijvoorbeeld aan de mogelijkheden van PC en internet) kunnen dan sneller worden opgepakt. Het ondernemerschap kan hierdoor veel dynamischer worden.

Voor de herinvesteringsreserve wordt een onderscheid gemaakt tussen bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van ten hoogste 10 jaar en bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van meer dan 10 jaar. Voor de bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van ten hoogste 10 jaar geldt dat de beclaimde stille reserve vrij kan worden aangewend voor herinvesteringen. De flexibiliteit van de ondernemer zal hiermee aanzienlijk worden bevorderd aangezien de herinvesteringsreserve ook kan worden gebruikt als de nieuwe bedrijfsmiddelen zijn aangepast aan gewijzigde economische omstandigheden. Evenals bij de vervangingsreserve dient de ondernemer voor de vorming van deze reserve wel een voornemen te hebben om te herinvesteren in bedrijfsmiddelen. Ontbreekt dat voornemen, dan kan geen herinvesteringsreserve worden gevormd. Houdt het voornemen op, dan dient de herinvesteringsreserve alsnog tot de belastbare winst te worden gerekend. Voorts geldt dat de herinvestering binnen een termijn van drie jaar moet plaatsvinden. De termijn kan worden verlengd, indien voor de herinvestering een langer tijdvak is vereist of indien de ingebruikneming van het nieuwe bedrijfsmiddel door bijzondere omstandigheden is vertraagd.

De eis van dezelfde economische functie blijft gehandhaafd voor bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarvoor een afschrijvingsduur geldt van meer dan 10 jaar. Daarmee wordt voorkomen dat een verschuiving van stille reserves van bedrijfsmiddelen met een relatief korte economische levensduur naar bedrijfsmiddelen met een lange levensduur kan plaatsvinden. Die verschuiving zou er toe leiden dat de stille reserves gedurende een veel langere periode of in zijn geheel niet worden gerealiseerd. Ook wordt daarmee verschuiving van stille reserves binnen de groep bedrijfsmiddelen met een lange afschrijvingsduur voorkomen. Deze vormen van verschuiving zouden een groot budgettair beslag met zich mee brengen.

3.2 Fiscale begeleiding herstructurering land- en tuinbouw¹

De land- en tuinbouwsector staat voor een noodzakelijke en ingrijpende herstructurering. In alle sectoren van de land- en tuinbouw zullen veranderingen plaatsvinden. In de grondgebonden sectoren ligt de aanleiding daartoe vooral in de milieuproblematiek, vermindering van de marktbescherming, bestemmingswijziging van landbouwgrond en bescherming

¹ Het rapport van de Werkgroep Fiscale opties bij herstructurering op bedrijfsniveau in de land- en tuinbouw, is ter inzage gelegd bij de afdeling Parlementaire Documentatie.

van natuur en landschap. In die niet-grondgebonden sectoren ligt de aanleiding vooral in de zorg in de maatschappij voor milieu en voor welzijn en gezondheid van dieren.

Om het proces van herstructurering te bespoedigen is het gewenst dat, waar mogelijk, fiscale belemmeringen bij de herstructurering op bedrijfsniveau worden weggenomen. Het gaat daarbij ook om bepaalde aspecten van de winstbepaling in de inkomstenbelasting (en daarmee ook in de vennootschapsbelasting). Bij herstructurering op bedrijfsniveau in de land- en tuinbouw zal veelal sprake zijn van verplaatsing van het bedrijf naar een ander gebied. In dat geval is in de regel sprake van staking van de ene onderneming en de start van een nieuwe onderneming op een andere plaats hetgeen gepaard gaat met een afrekening in de inkomstenbelasting over de stille reserves van de gestaakte onderneming. De omvorming van de vervangingsreserve in een herinvesteringsreserve lost dit knelpunt niet op, aangezien de herinvesteringsreserve zich niet uitstrekt over de ondernemingsgrens.

Teneinde deze belangrijke belemmering voor herstructurering weg te nemen, wordt in dit wetsvoorstel een faciliteit opgenomen die het mogelijk maakt om bij staking van een IB-onderneming als gevolg van bepaalde vormen van overheidsingrijpen de afrekening over de belastingclaim op stille reserves te voorkomen door deze claim door te schuiven naar de boekwaarden van investeringen in bedrijfsmiddelen die in het kader van een andere bestaande of een nieuwe onderneming worden aangeschaft. Het betreft hier een regeling die voor herstructurering in alle sectoren van de economie van toepassing is. Van zo'n vorm van overheidsingrijpen is sprake bij onteigeningen waarop de onteigeningswet van toepassing is, daaronder begrepen bestemmingswijzigingen waardoor de onderneming niet langer op de oorspronkelijke plaats kan worden uitgeoefend. Een voorbeeld hiervan is onteigening van grond met het oog op wegaanleg. Voorts is sprake van zo'n vorm van overheidsingrijpen bij herstructureringen van bedrijfstakken die voortvloeien uit bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen Europese of nationale regelgeving. In dit verband wordt bijvoorbeeld gedacht aan de Nitraatrichtlijn en de regeling structuurverbetering glastuinbouw. Bij die aanwijzing van regelgeving kan sprake zijn van een steunmaatregel, namelijk indien uit de aanwijzing voortvloeit dat uitsluitend of nagenoeg uitsluitend door een bepaalde sector van bedrijvigheid van de regeling gebruik kan worden gemaakt. Vormen van overheidsingrijpen waarbij vermoedelijk sprake zal zijn van staatssteun, zullen met het oog op de staatssteuntoets aan de Europese Commissie worden voorgelegd. Dit geldt bijvoorbeeld voor de hiervoor genoemde aanwijzing van de regeling glastuinbouw.

Het doorschuiven van de belastingclaim op de vrijvallende stille reserve wordt technisch bereikt door middel van het opleggen van een conserverende belastingaanslag. Daardoor blijven de vrijvallende reserves in de vorm van genoten winst, ook na de staking van de onderneming, beclaimd. De conserverende aanslag wordt verminderd indien de daarin vastgestelde winst wordt afboekt op de kostprijs van nieuw aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen. Voor de conserverende aanslag zal een termijn van 12 maanden gelden, mits voldoende zekerheid wordt gesteld. Het uitstel van belastingbetaling dat door middel van de conserverende belastingaanslag wordt genoten, zal worden beëindigd indien de investeringen in nieuwe bedrijfsmiddelen uitblijven. Om te voorkomen dat van deze faciliteit gebruik wordt gemaakt zonder dat daadwerkelijk het voornemen bestaat om de onderneming te herstructureren, en in dat verband nieuwe investeringen te verrichten, zal bij het beëindigen van het uitstel van betaling rente in rekening worden gebracht. Indien sprake is van herstructurering als gevolg van de hiervoor bedoelde vormen van overheidsingrijpen, zonder dat sprake is van staking, wordt de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen herinvesteringsreserve verruimd. n dergelijke situatie wordt namelijk afboeking toege-

staan op de aanschaffings- en voortbrengingskosten van vervangende, lang afschrijfbaar bedrijfsmiddelen (zoals gebouwen) ten laste van een herinvesteringsreserve die is gevormd ter zake van de vervreemding van een bedrijfsmiddel met een relatief korte levensduur.

3.3 Verruiming doorschuifregeling

Bij de overdracht van een (zelfstandig deel van een) onderneming binnen de familiesfeer kan de inkomstenbelastingclaim op de stille en fiscale reserves op verzoek worden doorgeschoven naar de overnemer. Naar het oordeel van een groot deel van de werkgroep Oort II zou deze faciliteit een generiek karakter moeten krijgen. Het in zijn algemeenheid verlenen van fiscale begeleiding bij verkoop van een onderneming staat echter haaks op het elders in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting gehanteerde uitgangspunt dat bij een «gewone» verkoop fiscale afrekening dient plaats te vinden. Dit komt onder meer tot uiting in de voorwaarden waaronder fiscale begeleiding van een bedrijfsfusie, een juridische fusie of een juridische splitsing plaatsvindt. Bovendien zou een algehele doorschuiffaciliteit aanzienlijke budgettaire gevolgen hebben. In navolging van het rapport «Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw» wordt daarom voorgesteld bestaande knelpunten weg te nemen door de regeling van geruisloze doorschuiving uit te breiden naar situaties waarin de onderneming overgaat op een mede-ondernemer. Dit betekent een aanzienlijke verruiming van de kring van personen ten opzichte van de bestaande faciliteit voor overdrachten binnen de directe familiesfeer. Dit heeft tot gevolg dat geen fiscale afrekening behoeft plaats te vinden als een onderneming wordt overgedragen aan een persoon die reeds een zekere tijd actief betrokken is bij het drijven van die onderneming. Door deze verruiming van de doorschuiffaciliteit wordt de continuïteit van de onderneming verbeterd. Verder kan de participatie van de overdrager in de onderneming gedurende de driejaarsperiode gunstig zijn voor de vermogenspositie van de onderneming en daarmee voor de latere startpositie van de voortzetter. De voorwaarde dat de vertrekkende en de inkomende ondernemer een tijdlang moeten samenwerken, is bovendien in het belang van de kennisoverdracht. Bedacht zij dat het hier om heel specifieke kennis gaat, namelijk de ins en outs van de desbetreffende onderneming.

De overnemer dient voordat de bedrijfsoverdracht plaatsvindt, ten minste drie jaar als mede-ondernemer bij de onderneming betrokken te zijn geweest. Hiermee wordt gewaarborgd dat de band tussen de overdragende ondernemer en degene aan wie wordt overgedragen een voldoende duurzaam karakter heeft en wordt onbedoeld gebruik (gewone verkooptransacties zonder fiscale afrekening) voorkomen. De geruisloze doorschuiving kan plaatsvinden op het moment dat de eigenaar van de onderneming uittreedt. Voor onvoorziene omstandigheden waardoor niet aan de driejaarstermijn kan worden voldaan, bijvoorbeeld het overlijden van de overdrager en bepaalde situaties van arbeidsongeschiktheid, zal bij ministeriële regeling een nadere regeling worden getroffen.

Met de invoering van de regeling voor mede-ondernemers is er geen grond meer om de regeling voor doorschuiving binnen de familiekring als specifieke regeling te behouden. De huidige doorschuifregeling in de familiesfeer blijft in 2001 echter wel als overgangsmaatregel van toepassing. Dit geeft belastingplichtigen die voornemens zijn hun onderneming binnen de familiesfeer over te dragen, de gelegenheid zich aan te passen aan de gewijzigde regeling. Bij dergelijke bedrijfsoverdrachten wordt dus tijdelijk niet de eis gesteld dat gedurende de drie jaar voor de bedrijfsoverdracht een samenwerkingsverband bestond tussen de overdrager en de overnemer.

Volledigheidshalve merk ik op dat het geldende recht het onder omstandigheden reeds mogelijk maakt dat op het moment van de toetreding van

de overnemer, waardoor een samenwerkingsverband ontstaat of wordt uitgebreid, heffing van inkomstenbelasting over de stille reserves achterwege blijft. Dit is het geval indien een voorbehoud is gemaakt voor stille reserves. In die situatie zullen immers geen stille reserves overgaan van de zittende ondernemer naar de toetredende overnemer.

3.4 Intensivering investeringsaftrek

In het Regeerakkoord is een opbrengst van f 50 miljoen ingeboekt voor beperking van de huidige investeringsaftrek door deze een scherpere degressieve lijn te geven. Gelet evenwel op het belang van vernieuwing, continuering en dynamisering van ondernemingen wordt, in navolging van het rapport Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw, deze ombuiging achterwege gelaten en wordt voorgesteld om f 25 miljoen aan te wenden voor een verhoging van de percentages van de eerste twee schijven van de investeringsaftrek (in het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 kleinschaligheidsinvesteringsaftrek genaamd) met elk 1 procentpunt. Dat betekent dat de eerste schijf van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek een percentage van structureel 25 zal kennen (voor 2001 geldt in verband met tijdelijke verhoging met 3 procentpunten een percentage van 28) en de tweede schijf een percentage van 22.

3.5 Geruisloze terugkeer uit de BV

In de huidige situatie is het mogelijk een onderneming die wordt gedreven door een natuurlijk persoon (inkomstenbelastingsfeer) geruisloos om te zetten in een onderneming die wordt gedreven in de vorm van een NV of een BV. De thans voorgestelde regeling vormt daarvan als het ware de tegenhanger. Zij maakt het mogelijk een door middel van een NV of BV gedreven onderneming geruisloos om te zetten in een onderneming die rechtstreeks voor rekening komt van de vroegere aandeelhouders natuurlijke personen (en winstbewijshouders). De onderneming zal na de geruisloze terugkeer worden voortgezet in de vorm van een eenmanszaak dan wel, indien er meer aandeelhouders waren, in de vorm van een samenwerkingsverband tussen deze aandeelhouders natuurlijke personen. De voorgestelde regeling geldt voor het geruisloos omzetten van een gehele onderneming. Dit uitgangspunt brengt met zich dat de faciliteit slechts ziet op die vermogensbestanddelen die ook deel gaan uitmaken van het ondernemingsvermogen waarmee voor de heffing van inkomstenbelasting belastbare winst uit onderneming zal worden behaald. Bovendien is de faciliteit alleen van toepassing indien alle aandeelhouders van de vennootschap de onderneming van de vennootschap gaan voortzetten. Het is namelijk niet de bedoeling dat de faciliteit zou kunnen worden gebruikt om een «geruisloze» verkoop van de ene aandeelhouder aan de andere aandeelhouder mogelijk te maken. Onderdeel van de vereisten om van de faciliteit gebruik te kunnen maken is dat de vennootschap zal moeten worden ontbonden. Daarmee wordt voorkomen dat na de overdracht van de onderneming lege vennootschappen achterblijven. Bij een geruisloze terugkeer moeten de bestaande belastingclaims worden doorgeschoven. Dit betreft in het algemeen zowel een vennootschapsbelastingclaim als een aanmerkelijkbelangclaim. De vennootschapsbelastingclaim ziet op het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde van de activa en passiva van de vennootschap (de stille en fiscale reserves). De aanmerkelijkbelangclaim heeft betrekking op het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de aandelen en de verkrijgingsprijs daarvan. Deze claims staan niet los van elkaar. De vennootschapsbelastingclaim en een deel van de aanmerkelijkbelangclaim hebben betrekking op het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde

van de bezittingen van de vennootschap. Doordat de voortzetters in de inkomstenbelasting moeten doorgaan met de boekwaarden die de activa en passiva voor de ontbinding van de NV of BV hadden, worden de stille reserves doorgeschoven naar de IB-onderneming. Bij realisatie zal over die reserves het progressieve IB-tarief verschuldigd worden. Hierdoor wordt niet alleen de gehele vennootschapsbelastingclaim maar ook de aanmerkelijkbelangclaim over die reserves veiliggesteld. De gecombineerde belastingdruk van de vennootschapsbelasting en het IB-tarief over de aanmerkelijkbelangwinst is immers ongeveer gelijk aan het hoogste IB-tarief. Ook de fiscale reserves worden doorgeschoven naar de IB-onderneming.

Bij een geruisloze terugkeer uit de BV moeten verschillen tussen de gecombineerde vennootschapsbelasting en aanmerkelijkbelangheffing enerzijds en de box-I inkomstenbelasting anderzijds, worden verrekend. In het wetsvoorstel is ervoor gekozen om door middel van het creëren van een zogenoemde terugkeerreserve een eventueel verschil tussen de claims te verrekenen op het moment waarop de onderneming of een zelfstandig gedeelte van de onderneming, wordt gestaakt. Met deze systematiek wordt bereikt dat zoveel mogelijk de situatie wordt benaderd die voor de terugkeer bestond. In deze situatie rustte op de stille reserves, goodwill en winstreserves een vennootschapsbelastingclaim en/of aanmerkelijkbelangclaim. Deze claims zouden pas worden afgerekend op het moment van realisatie door de vennootschap respectievelijk de aandeelhouder. In de voorgestelde regeling wordt dat voor situaties waarin de aanmerkelijkbelangclaim en vennootschapsbelastingclaim meer bedragen dan de inkomstenbelastingclaim op de stille reserves en goodwill, bewerkstelligd door vorming van een zogenoemde positieve terugkeerreserve. Die reserve verhoogt de winst die wordt behaald bij staking van (een zelfstandig gedeelte van) de onderneming. Voor situaties waarin de aanmerkelijkbelangclaim en de vennootschapsbelastingclaim tezamen lager zijn dan de te vestigen inkomstenbelastingclaim – dit is het geval indien de aandelen kort voor de terugkeer zijn verworven – wordt laatstbedoelde claim verminderd door middel van een negatieve terugkeerreserve. De negatieve terugkeerreserve leidt tot vermindering van de winst die bij staking van de onderneming wordt behaald. Voordeel van deze benadering is dat de grondslag waarover het tariefverschil moet worden verrekend, nog wordt beïnvloed door de bedrijfsresultaten die na de terugkeer worden behaald. Dit kan gunstig zijn voor de belastingplichtige in situaties waarin de winstverwachting van de onderneming het eigenlijk niet zou toelaten om doorgeschoven belastingclaims definitief af te rekenen.

De positieve terugkeerreserve wordt vastgesteld op de helft van het positieve verschil tussen het vervreemdingsvoordeel van de aanmerkelijkbelanghouder verminderd met de winst die op grond van artikel 14c Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is vrijgesteld (de stille en fiscale reserves). Het gaat hier om de helft van het positieve verschil, omdat het aanmerkelijkbelangtarief ongeveer de helft bedraagt van het hoogste IB-tarief.

De negatieve terugkeerreserve wordt op dezelfde wijze berekend als de positieve reserve. Deze negatieve terugkeerreserve leidt tot een aftrekpost op het moment dat de onderneming wordt gestaakt.

3.6 Verlaging kapitaalsbelasting naar 0,7%

In het rapport Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw is voorgesteld het tarief kapitaalsbelasting te verlagen tot 0,7%. Omdat de kapitaalsbelasting in mindering komt op de voor investeringen beschikbare middelen, leidt de tariefsverlaging tot verbetering van het fiscale vestigingsklimaat. In het Belastingplan 2000 is daartoe een eerste stap gezet door het tarief per 1

januari 2000 met 0,1% te verlagen tot 0,9%. Met het onderhavige voorstel wordt het tarief verder verlaagd tot 0,7%.

4. Maatregelen ter financiering van het ondernemerspakket

4.1 Bestrijding ongewenste handel in verliezen en vervangingsreserves

In de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en in de Invorderingswet zijn bepalingen opgenomen om handel in verliezen en in vervangingsreserves tegen te gaan. Ook is een bepaling opgenomen tegen ongewenste gevolgen van het omzetten van afgewaardeerde vorderingen in aandelenkapitaal. Deze regelingen blijken in de praktijk niet afdoende. Dit heeft niet alleen ongewenste gevolgen voor de belastingopbrengst, maar ook voor de concurrentieverhouding tussen bedrijven. Door een vennootschap met onverrekende verliezen of met vervangingsreserves te verwerven en daarin nieuwe activiteiten in te brengen, kan voor de uitoefening van die activiteiten immers een concurrentievoordeel worden verkregen op anderen die vergelijkbare activiteiten verrichten.

In het rapport Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw worden aanbevelingen gedaan voor maatregelen om de geconstateerde tekortkomingen in de vennootschapsbelasting weg te nemen. In het rapport wordt aangegeven dat die maatregelen voldoen aan de randvoorwaarde dat de verliescompensatie en de vervangingsreserve (de herinvesteringsreserve) behouden blijft in het geval van reële saneringsoperaties. De reparatie mag er immers niet toe leiden dat verliesgevende, maar in potentie rendabele bedrijven niet meer worden overgenomen en daarmee gedwongen worden om te staken.

Aan deze aanbevelingen wordt in dit wetsvoorstel gevolg gegeven. In het verlengde daarvan wordt voorts een maatregel in de invorderingsfeer voorgesteld.

4.1.1 Handel in verliezen

De huidige regeling, die is opgenomen in artikel 20, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, houdt kortweg in dat de verliezen niet meer verrekenbaar zijn ingeval de belastingplichtige zijn onderneming heeft gestaakt en een nieuwe onderneming begint waarvan de winsten in belangrijke mate ten goede kunnen komen aan andere aandeelhouders dan de aandeelhouders op het moment van staking van de onderneming. Bij een overdracht van aandelen in een vennootschap die zijn onderneming heeft gestaakt en nog onverrekende verliezen heeft, zal het de potentiële koper van de aandelen immers niet zozeer gaan om de activa van de vennootschap, maar om de onverrekende verliezen, waarmee een belastingbesparing kan worden bereikt. Dat is niet het geval als de onderneming niet is gestaakt maar onder de nieuwe aandeelhouder wordt voortgezet. Bovendien vergroot in de laatstgenoemde situatie de mogelijkheid van verliesverrekening de kans op het vinden van een koper die bereid is de verlieslatende onderneming voort te zetten. Dit draagt bij aan het voorkomen van het beëindigen van een materiële onderneming, met de daarbij behorende negatieve gevolgen zoals het verlies aan arbeidsplaatsen en economische activiteiten.

In de praktijk is echter gebleken dat de huidige regeling (artikel 20, vijfde lid, Vpb) op een aantal punten tekort schiet. Zo is de regeling niet van toepassing indien de belastingplichtige geen materiële onderneming heeft gedreven, maar zich heeft beziggehouden met beleggingen. In die situatie zijn de verliezen ondanks een wisseling van aandeelhouders onder de huidige wetgeving volledig verrekenbaar. Kenmerk van beleggen is echter dat opbrengsten worden behaald met activa die niet bedrijfsgebonden zijn en eenvoudig kunnen worden vervangen door andere activa. Indien de aandelen in een dergelijke vennootschap worden verworven, zal het de

aandeelhouder niet zozeer te doen zijn om de specifieke activa van deze vennootschap, maar juist om de mogelijkheid om de nog openstaande verliezen te compenseren. Bij beleggen gaan de activiteiten in het algemeen niet uit boven normaal vermogensbeheer. Voorbeelden van beleggingen zijn aandelen die ter beurze zijn genoteerd, uitstaande deposito's en obligaties en onroerende zaken die geen band hebben met de materiële onderneming van de belastingplichtige, maar worden aangehouden voor de huuropbrengst dan wel de vervreemdingswinst. Als verliezen niet meer tot verrekening zouden worden toegelaten, zal er in het algemeen geen sprake zijn van een situatie waarin als gevolg van het beëindigen van de activiteiten een organisatie verloren gaat waarvan de waarde groter is dan de marktwaarde van de beleggingsobjecten zelf. Ook zal er geen sprake zijn van een verlies aan werkgelegenheid.

In het verlengde van de situaties waarin geen materiële onderneming wordt gedreven, ligt de situatie dat de belastingplichtige een materiële onderneming heeft gedreven die verlieslijdend was en door hem nog niet is gestaakt maar in een afgeslankte vorm werd voortgezet. Indien de aandelen in een dergelijke vennootschap worden overgedragen en de onderneming in die afgeslankte vorm (tijdelijk) wordt voortgezet, is het huidige artikel 20, vijfde lid, in beginsel ook niet van toepassing. Dit biedt de nieuwe aandeelhouder de mogelijkheid om nieuwe activiteiten of beleggingen in te brengen en de daarmee behaalde winsten te verrekenen met de nog openstaande verliezen. Ook hier kunnen ernstige vraagtekens worden geplaatst bij de zin van verliesverrekening onder de nieuwe aandeelhouder. De mogelijkheid van verliesverrekening wordt immers niet benut om voortzetting van de bestaande activiteiten te vergemakkelijken. Integendeel, de verliezen worden benut om deze af te zetten tegen beleggingsopbrengsten dan wel opbrengsten uit een nieuwe activiteit die niets te maken heeft met de activiteiten waarmee de verliezen zijn geleden.

Voorts is de huidige regeling die verliescompensatie uitsluit, niet van toepassing bij een wisseling van aandelen binnen de bestaande groep aandeelhouders. Indien bijvoorbeeld een aandeelhouder voor het tijdstip dat de onderneming wordt gestaakt slechts een klein pakket aandelen heeft, maar daarna de aandelen van de overige aandeelhouders verwerft, blijft de mogelijkheid van verliesverrekening in stand. Dit betekent dat het mogelijk is om de verliezen van de gestaakte onderneming te verrekenen met nieuwe activiteiten die worden ingebracht. Juist deze mogelijkheid heeft ertoe geleid dat derden met een relatief klein belang deelnemen in verlieslatende vennootschappen. Door vervolgens de resterende aandelen te kopen kan het gehele bedrag van de nog niet tot verrekening gekomen verliezen worden benut ook al is de verlieslatende activiteit gestaakt. Deze situatie verschilt in wezen niet van de situatie waarin iemand van buiten de groep bestaande aandeelhouders aandelen in de vennootschap koopt. Immers, de verliescompensatie komt in beide gevallen indirect ten goede aan de aandeelhouder die niet of nauwelijks het verlies heeft gefinancierd.

Voorstel

Net als onder de huidige regeling komt in het voorstel een beperking van de verliescompensatie alleen in beeld ingeval zich een aandeelhouderswisseling heeft voorgedaan. Niet iedere aandeelhouderswisseling kan leiden tot het beperken van de verliescompensatie, maar alleen een wisseling waardoor de uiteindelijke zeggenschap of gerechtigheid in belangrijke mate, dat wil zeggen 30% of meer, wordt gewijzigd. Bij de beoordeling of dit het geval is, wordt, in tegenstelling tot de huidige regeling, eveneens de interne aandeelhouderswisseling betrokken. Als er geen sprake is van een belangrijke wijziging bij de aandeelhouders, blijven de verliezen verrekenbaar, ook ingeval nieuwe activiteiten worden gestart of ondernemingsactiviteiten worden vervangen door beleggingen. Zijn de aandelen in belangrijke mate in andere handen overgegaan, dan

kunnen de verliezen van lichamen waarvan de bezittingen in belangrijke mate bestaan uit beleggingen, niet meer worden verrekend.

Bestaat het vermogen van de belastingplichtige niet in belangrijke mate uit beleggingen, dan kunnen de verliezen na een aandeelhouderswisseling nog worden verrekend indien door de belastingplichtige na het verliesjaar geen andersoortige activiteiten worden verworven of gestart. De laatstgenoemde voorwaarde heeft tot doel te voorkomen dat verliezen worden verrekend met winsten die niets te maken hebben met de activiteiten waarmee de verliezen zijn geleden. Een en ander betekent dat verliezen en winsten meer dan tot nu toe worden gekoppeld aan de onderneming waarmee zijn geleden respectievelijk behaald; en in mindere mate aan de vennootschap. Dit behoeft geen belemmering te vormen voor herstructurering na een aandeelhouderswisseling. Om te voorkomen dat de nog te verrekenen verliezen vervallen in de situatie dat vanuit bedrijfs-economisch standpunt nieuwe activiteiten gewenst zijn, kan men de nieuwe activiteiten onderbrengen in een aparte vennootschap. Als de betrokken vennootschappen vervolgens een fiscale eenheid aangaan, kunnen nieuwe winsten en verliezen met elkaar worden verrekend, terwijl door winstsplitsing de oude verliezen kunnen worden verrekend met nieuwe winsten uit de oude activiteiten.

De toetsing of na het verliesjaar nieuwe activiteiten zijn verworven dan wel gestart, vindt niet eenmalig (bij de aandeelhouderswisseling of bij staking van de onderneming) plaats, maar ieder jaar na de aandeelhouderswisseling waarin er aanspraak wordt gemaakt op verrekening van verliezen. Teneinde aandeelhouderswisselingen niet te bemoeilijken, wordt de belastingplichtige de mogelijkheid geboden om op het tijdstip dat er sprake is van een belangrijke aandeelhouderswisseling bij voor bezwaar vatbare beschikking te laten vaststellen of sinds het jaar waarin het verlies is geleden, nieuwe activiteiten zijn verworven dan wel gestart. Alsdan hoeft bij de latere beoordeling of de verliezen kunnen worden verrekend, alleen de periode na wisseling van de aandeelhouders te worden getoetst. Natuurlijk zal bij de aandeelhouderswisseling eveneens beoordeeld dienen te worden of het vermogen van de belastingplichtige in belangrijke mate bestaat uit beleggingen. Immers indien het vermogen in belangrijke mate bestaat uit beleggingen kunnen de verliezen na de aandeelhouderswisseling niet meer worden verrekend.

Daarnaast wordt de belastingplichtige de mogelijkheid geboden om het vermogen te herwaarderen. Deze herwaardering vindt plaats op het tijdstip dat direct voorafgaat aan de aanvang van het boekjaar waarin de in het verleden geleden verliezen niet meer tot verrekening kunnen komen. Daarmee wordt bereikt dat verliezen uit de periode voor de aandeelhouderswisseling zoveel mogelijk kunnen worden verrekend met stille reserves die in die periode zijn opgebouwd. Op deze herwaarderingswinst kunnen de nog openstaande verliezen in mindering worden gebracht.

4.1.2 Handel in vennootschappen met een vervangingsreserve

De problematiek inzake de handel in vennootschappen met een vervangingsreserve ligt in het verlengde van de problematiek inzake de verliescompensatie. Ook bij de handel in vennootschappen met een vervangingsreserve gaat het erom om door overdracht van aandelen een belastingvoordeel te behalen. Het belastingvoordeel bestaat uit een uitstel van belastingheffing. Als een vervangingsreserve is gevormd en de bestaande aandeelhouders er «weinig brood meer in zien» om de vennootschap te laten herinvesteren, kunnen zij de vrijval van de reserve ten gunste van het fiscale resultaat voorkomen door de vennootschap te laten uitdragen dat nog steeds een vervangingsvoornemen aanwezig is en de aandelen vervolgens te verkopen. Door de aandelen over te dragen en de reserve aan te wenden onder de nieuwe aandeelhouder, wordt de heffing over de reserve op een onbedoelde manier uitgesteld. Hetzelfde

zou zich, zonder nadere maatregelen, kunnen voordoen bij de in dit wetsvoorstel voorgestelde herinvesteringsreserve.

In beginsel kan de inspecteur zich tegen deze opzet verweren door de aanwezigheid van een vervangingsvoornemen te betwisten, maar dat blijkt in de praktijk zeer moeilijk. Daarom is in het voorstel opgenomen dat bij een vennootschap waarvan de bezittingen in belangrijke mate bestaan uit beleggingen, de vervangingsreserve vrijvalt bij een belangrijke wijziging van de aandeelhouders. De overweging achter deze benadering is, dat vennootschappen waarvan de bezittingen in belangrijke mate bestaan uit beleggingen veelal vennootschappen zijn waarvan de materiële onderneming geleidelijk wordt beëindigd, en waar na verloop van tijd slechts een kasgeldvennootschap overblijft.

Daarnaast wordt er een maatregel in de invorderings sfeer voorgesteld. De maatregel bestaat uit een herziening, inhoudelijk een aanscherping, van de regeling in artikel 40 van de Invorderingswet 1990.

Dit artikel wordt in de wandeling de maatregel in de invorderings sfeer tegen de handel in vervangingsreserve-bv's genoemd. Dit naar aanleiding van het verschijnsel dat indertijd aanleiding is geweest voor het opnemen van dit artikel. De strekking ervan is echter van meet af aan ruimer geweest, namelijk te voorkomen dat vennootschappen waarop nog bepaalde fiscale claims rusten, na de staking van de activiteiten worden leeggehaald en de aandelen vervolgens – al dan niet via tussenpersonen/handelaren – worden verkocht aan veelal buitenlandse katvangers. Een en ander met als gevolg dat de daadwerkelijke afwikkeling van de fiscale claims, uitmondend in feitelijk te betalen vennootschapsbelasting, illusoir wordt, doordat het de belastingontvanger feitelijk onmogelijk wordt gemaakt die belasting in te vorderen. Een gang van zaken waarvan zowel de verkopers als de tussenpersonen en de uiteindelijke kopers van de aandelen profiteren.

In het kader van de evaluatie van de Invorderingswet 1990 is aan het licht gekomen dat de ontvanger zelden de vervreemder van de aandelen aansprakelijk stelt op grond van artikel 40 van de Invorderingswet 1990, omdat dat artikel in de praktijk moeilijk is toe te passen¹. Naar aanleiding daarvan is een werkgroep in het leven geroepen die onder meer zou kunnen aangeven in hoeverre er aanleiding is wijziging van genoemd artikel 40 te overwegen². In het algemeen overleg met de vaste Commissie voor Financiën over de evaluatie van de Invorderingswet 1990 is van verscheidene zijden bepleit door wijziging van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 tot een oplossing van de moeilijkheden inzake de toepassing van dat artikel te komen. De bevindingen van de werkgroep zijn als volgt samen te vatten.

Met de handel in vervangingsreserve- en andere kasgeldvennootschappen is geen maatschappelijk wenselijk doel gediend. De malafide handel in dergelijke vennootschappen neemt toe ondanks de invoering van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 in zijn huidige vorm in 1990. Een belangrijke reden waarom het artikel niet functioneert, is de koppeling aan de staking van de materiële onderneming. Echter, in veel gevallen is er van meet af aan door de desbetreffende BV géén materiële onderneming gedreven (met name bij in één pand beleggende onroerend-goed-BV's) dan wel is de materiële onderneming reeds een aantal jaren vóór het jaar waarin de aandelen worden vervreemd, gestaakt. De werkgroep heeft geconstateerd dat het verschijnsel zich niet alleen met betrekking tot vervangingsreserves voordoet, doch ook met betrekking tot stille reserves. De belangrijkste «bottle neck» is de in het algemeen te zware bewijslast die op de ontvanger rust om de wetenschap van benadeling van de fiscus bij de vervreemdende aandeelhouder aannemelijk te maken. Dat wil zeggen aannemelijk te maken dat de vervreemdende aandeelhouder feitelijk wist of moest vermoeden dat de vennootschap nadien zou

¹ Het rapport terzake is aangeboden aan de Voorzitter van de Tweede Kamer bij brief van mijn ambtsvoorganger van 13 januari 1998, kenmerk AFZ97/3935M. Deze brief en verscheidene passages uit het rapport zijn gepubliceerd in V-N 1998/7.20, blz. 670.

² Verslag d.d. 23 april 1998 van het overleg op 2 april 1998, Kamerstukken II 1997/98, 25 600 IXB, nr. 22.

worden leeggehaald, zonder dat de belastingschulden zouden worden voldaan.

De in het voorliggende voorstel opgenomen wijziging van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 strekt ertoe de aandeelhouder van een vennootschap waarvan de bezittingen in belangrijke mate bestaan uit beleggingen, die zijn aandelen vervreemdt, aansprakelijk te doen zijn voor de aan het einde van het jaar van de vervreemding verschuldigde vennootschapsbelasting en die welke in de drie jaren volgend op het jaar van de vervreemding verschuldigd wordt ter zake van de op het moment van de vervreemding aanwezige stille en fiscale reserves mits aan de volgende voorwaarde is voldaan. Aansprakelijkheid bestaat slechts indien sprake is van andere handelingen dan die welke gebruikelijk zijn in het kader van de normale bedrijfsvoering van de vennootschap. Dit element strekt ertoe het bereik van de regeling te beperken tot de gevallen waarin bewust, met het oog op het illusoir maken van de verhaalsmogelijkheid van de ontvanger op het vermogen van de vennootschap, middelen aan de vennootschap zijn onttrokken. Voorzover de vervreemder kan bewijzen dat deze onttrekking in het kader van de normale bedrijfsvoering is geschied, geldt een disculpatie.

4.1.3 Omzetting van afgewaardeerde vorderingen in aandelenkapitaal

Verliezen van een vennootschap worden niet alleen gefinancierd door de aandeelhouders, maar tevens door de schuldeisers. In geval van financiering van verliezen door de schuldeisers kan er onder omstandigheden sprake zijn van dubbele verliesneming. Indien de vennootschap verlieslijdend is, zal de schuldeiser op basis van goed koopmansgebruik er onder omstandigheden toe kunnen overgaan om zijn vordering op een dergelijke vennootschap af te waarderen. Hij zal zijn vordering weer moeten opwaarderen als het de schuldenaar beter gaat; de vordering neemt dan immers in waarde toe. Echter, indien de schuldeiser de vordering mag omzetten in aandelenkapitaal en deze aandelen een deelneming vormen, wordt een mogelijke toekomstige waardestijging van de vordering omgezet in een koerswinst op aandelen, die als gevolg van de deelnemingsvrijstelling onbelast kan worden genoten, terwijl de verliescompensatie bij de schuldenaar gewoon in stand blijft. Er ontstaat als het ware de mogelijkheid verliezen twee keer te verrekenen. Een keer bij de schuldeiser en een keer bij de schuldenaar.

Onder de huidige wetgeving is op dit punt reeds een anti-misbruik maatregel opgenomen in de regeling van de deelnemingsvrijstelling en wel in artikel 13b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze anti-misbruik bepaling ziet op de situatie dat de schuldeiser reeds aandeelhouder is van de schuldenaar. In die situatie moet de schuldeiser op het moment van omzetting van een vordering de afwaardering alsnog tot de winst rekenen.

De regeling van artikel 13b werkt echter niet wanneer de schuldeiser nog geen aandeelhouder is. Daardoor is zij niet afdoende. Als een bestaande aandeelhouder een afgewaardeerde vordering tezamen met zijn aandelen verkoopt en de nieuwe aandeelhouder de vordering omzet, is de bepaling bijvoorbeeld niet van toepassing.

Teneinde deze vorm van dubbele verliesneming tegen te gaan wordt voorgesteld om de omzetting van een afgewaardeerde vordering voortaan te behandelen in de lijn van vorderingen die worden prijsgegeven. Dit is een aanpak aan de zijde van de schuldenaar en dus niet, zoals bij het hiervoor genoemde artikel 13b, aan de zijde van de schuldeiser. De voorgestelde aanpak houdt in dat de schuldenaar het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de uitgegeven aandelen en de hoofdsom van de schuld tot de winst moet rekenen. De schuldeiser kan het afwaarderingsverlies, met inachtneming van goed koopmansgebruik, definitief nemen. Bij de schuldenaar zal de omzetting

in het algemeen niet leiden tot het feitelijk betalen van belasting. De winst die als gevolg van de omzetting wordt behaald, zal immers worden aangewend ter verrekening van nog openstaande verliezen.

Bij deze aanpak worden de rechtsfiguren van omzetting van een afgewaardeerde vordering en van kwijtschelding van een schuld, die bedrijfseconomisch hetzelfde resultaat kunnen hebben, ook fiscaal op gelijke wijze behandeld. Bij een omzetting van een geldlening in aandelenkapitaal wordt de schuldenaar, net als in de situatie van een kwijtschelding, bevrijd van een schuld en heeft de schuldeiser het verlies definitief gedragen. De schuldeiser heeft immers niet meer de kans dat de vordering in waarde toeneemt. Doordat de schuldenaar de schuld betaalt door middel van het uitgeven van aandelen die minder waard zijn, wordt hij bevoordeeld. Deze bevoordeling wordt bij de schuldenaar tot de winst gerekend.

Er moet echter rekening mee worden gehouden dat een afgewaardeerde vordering niet wordt omgezet in aandelenkapitaal, maar wordt overgebracht naar een tot het concern behorend buitenlands lichaam dat onderworpen is aan een tarief dat in vergelijking met Nederland laag is of naar een tot het concern behorend lichaam dat niet met zijn gehele vermogen is onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting. Als op een later moment de schuldenaar weer winstgevend wordt, worden bij hem de winsten verrekend met de nog openstaande verliezen, terwijl de waardestijging van de vordering bij de nieuwe schuldeiser (nagenoeg) onbelast plaats heeft. Binnen concernverhoudingen levert dit economisch gezien nagenoeg hetzelfde resultaat op als omzetting in aandelenkapitaal, maar wordt de winstneming bij de schuldenaar voorkomen. Teneinde hiermee rekening te houden, wordt voorgesteld een overbrenging van een afgewaardeerde vordering naar het buitenland binnen concernverhoudingen op gelijke wijze te behandelen als de omzetting van een dergelijke vordering. Dit brengt met zich mee dat winstneming bij de schuldenaar moet plaatsvinden.

Voorts zou zonder nadere voorziening bij de voorgestelde regeling nog een onevenwichtigheid optreden als het gaat om een vordering op een niet in Nederland gevestigd lichaam. Door de omzetting in aandelen zou de Nederlandse schuldeiser het verlies definitief kunnen nemen. Een latere waardestijging zou, indien de uitgegeven aandelen een deelneming vormen, als gevolg van de deelnemingsvrijstelling onbelast kunnen worden genoten. Daarbij is het afhankelijk van het fiscale stelsel in het land van vestiging van de schuldenaar, of de omzetting bij die schuldenaar al dan niet tot belastbare winst leidt. Teneinde te voorkomen dat de omzetting van geldleningen op buitenlandse lichamen per saldo leidt tot een gunstiger resultaat dan de omzetting van vorderingen op Nederlandse ondernemingen, is een nader voorstel voor dergelijke situaties opgenomen. Dit voorstel bestaat uit een aanpassing van het huidige artikel 13b en houdt kortweg in dat op het moment van omzetting de schuldeiser de afwaardering tot de winst moet rekenen, tenzij de schuldeiser aannemelijk maakt dat de omzetting leidt tot een redelijke heffing bij de schuldenaar.

4.2 Overige reparaties in de vennootschapsbelasting

Met betrekking tot de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden naar aanleiding van de aanbevelingen in het rapport «Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw» nog twee andere reparaties voorgesteld. De deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting is niet van toepassing op een als belegging gehouden aandelenbezit in een niet in Nederland gevestigd lichaam. Voor als belegging gehouden EU-dochters wordt, bij een bezit van ten minste 25%, in artikel 13g echter een uitzondering gemaakt. Deze uitzondering is terug te voeren op de (implementatie van de) zogenoemde moeder/dochterrichtlijn die voorschrijft dat voor een bezit van ten minste 25% in een EU-dochter hetzij een vrijstelling, hetzij

een verrekening van de buitenlandse belasting moet worden verleend. Door die uitzondering treedt een ongelijkheid op ten opzichte van beleggingsdochters die niet in een EU-lidstaat zijn gevestigd. Voorts kan de in artikel 13g opgenomen uitzondering gebruikt worden om, door tussenschakeling van een EU-dochter, het als belegging gehouden bezit in een buiten de Europese Unie gevestigd lichaam onder de werkingssfeer van de deelnemingsvrijstelling te brengen. Daarom wordt voorgesteld de deelnemingsvrijstelling voor als belegging gehouden EU-dochters te schrappen. Dit betekent dat de uit hoofde van zo'n bezit genoten voordelen (winstuitkeringen en vermogenswinsten) bij de in Nederland gevestigde moedermaatschappij in de heffing van de vennootschapsbelasting zullen worden betrokken. Gelet evenwel op de in de moeder/dochterrichtlijn opgenomen verplichtingen, zal wel een verrekening worden verleend van de in de andere lidstaat geheven winstbelasting die aan de genoten winstuitkeringen kan worden toegerekend.

Voorts wordt voorgesteld de zogenoemde vestigingsplaatsfictie niet van toepassing te laten zijn op enkele aspecten van de deelnemingsvrijstelling. De vestigingsplaatsfictie houdt in dat een naar Nederlands recht opgericht lichaam voor de heffing van de vennootschapsbelasting altijd geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Voorgesteld wordt die fictie niet meer van toepassing te laten zijn op de artikelen 13, 13b, 13c, 13d, 13f, 13g en 28b. In artikel 13 is geregeld dat de deelnemingsvrijstelling niet wordt toegepast indien sprake is van een ter belegging gehouden bezit in een buiten Nederland gevestigd lichaam. In de artikelen 13b, 13c, 13d en 13f zijn sanctiebepalingen opgenomen¹ waarbij in bepaalde gevallen relevant is of sprake is van een in Nederland gevestigd lichaam. Door in deze situaties gebruik te maken van een naar Nederlands recht opgericht lichaam zouden deze bepalingen mogelijk kunnen worden ontlopen. De aanpassing van de vestigingsplaatsfictie strekt ertoe zeker te stellen dat dit niet mogelijk is. De uitsluiting van de vestigingsplaatsfictie voor artikel 13g en 28b ligt in het verlengde van de uitsluiting voor artikel 13.

4.3 Niet meer toestaan commerciële herwaardering

Onder de huidige wetgeving kan een onderneming die wordt gedreven door een ondernemer/natuurlijk persoon, worden omgezet in een BV zonder dat er heffing van inkomstenbelasting over de aanwezige stille (waaronder goodwill) en fiscale reserves plaatsvindt. Voor deze geruisloze omzetting geldt de voorwaarde dat de op te richten BV op de fiscale balans de oude boekwaarden overneemt. Dit betekent dat de inkomstenbelastingclaim (IB-claim) wordt omgezet in een vennootschapsbelastingclaim (Vpb-claim). Over de reserves wordt te zijner tijd vennootschapsbelasting geheven.

Bij een dergelijke inbreng in een BV geldt echter dat bij de bepaling van het nominaal geplaatste aandelenkapitaal en van de verkrijgingsprijs van de bij de omzetting verkregen aandelen niet wordt uitgegaan van de fiscale boekwaarde van de ingebrachte vermogensbestanddelen van de onderneming maar van de commerciële waarde van de onderneming. Dit leidt er onder meer toe dat terugbetaling van aandelenkapitaal of verkoop van aandelen waarmee die reserves worden gerealiseerd, kan plaatsvinden zonder aanmerkelijkbelangheffing over het gedeelte dat verband houdt met die reserves. Er rust dus geen IB-claim op de doorgeschoven reserves. Dit houdt verband met de voorheen geldende tarieven. In het verleden gold een Vpb-tarief van 48%. Indien destijds naast de Vpb-claim ook een IB-claim zou zijn ontstaan op de reserves van de omgezette onderneming, zou de totale druk (Vpb en IB) op doorgeschoven reserves (circa 85%) veel hoger zijn komen te liggen dan ingeval de onderneming ongewijzigd zou zijn voortgezet. Om te voorkomen dat dit een op zichzelf gerechtvaardigde wijziging van de juridische vorm van de onderneming

¹ Met betrekking tot afgewaardeerde voordelen, in deelnemingen omgezette vaste inrichtingen, respectievelijk de liquidatieverliesregeling.

zou belemmeren, is er destijds voor gekozen naast de Vpb-claim geen IB-claim te laten ontstaan.

Inmiddels is het tarief van de vennootschapsbelasting sterk verlaagd. Hierdoor is het verschil in belastingdruk voor en na geruisloze omzetting de laatste jaren toegenomen. Tegen deze achtergrond is er voor het afzien van een IB-claim op de reserves en goodwill geen reden meer. In navolging van het rapport «Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw» wordt voorgesteld een IB-claim te vestigen door voor de vaststelling van de verkrijgingsprijs van de bij de omzetting verkregen aandelen respectievelijk de boekwaarde van verkregen schuldvorderingen uit te gaan van de uit de eindbalans van de omgezette onderneming af te leiden fiscale boekwaarden van de ingebrachte vermogensbestanddelen na aftrek van de fiscale reserves.

Zonder nadere regeling zou geen IB-claim worden gevestigd indien bij de omzetting geen aanmerkelijk belang ontstaat. Te denken valt aan de situatie dat 25 vennoten in een vennootschap onder firma, die ieder voor 4% zijn gerechtigd tot de winst en het vermogen van het samenwerkingsverband, hun onderneming in één vennootschap inbrengen. Dit zou tot een onevenwichtigheid leiden ten opzichte van de situatie dat wel een aanmerkelijk belang ontstaat. Daarom wordt voorgesteld dat in zo'n situatie een fictief aanmerkelijk belang ontstaat.

4.4 Reparatie landbouwvrijstelling (bestemmingswijzigingswinst)

De landbouwvrijstelling die is opgenomen in de inkomstenbelasting strekt zich niet uit tot voordelen die worden behaald omdat de grond voortaan of in de nabije toekomst buiten de agrarische sfeer wordt aangewend. Volgens de jurisprudentie geldt de vrijstelling nog wel wanneer de grond ten minste 6 jaar na de vervreemding in de agrarische sfeer blijft. In de praktijk blijkt men bij overdrachten – bijvoorbeeld aan projectontwikkelaars – die termijn bewust op te zoeken. Hierdoor bestaat onder de huidige regeling de – ongewenste – mogelijkheid om bestemmingswijzigingswinsten onbelast te realiseren.

De eerder genoemde werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers heeft met betrekking tot de landbouwvrijstelling geconcludeerd dat de hiervoor beschreven mogelijkheid tot het onbelast realiseren van bestemmingswijzigingswinsten gerepareerd zou moeten worden; bestemmingswijzigingswinsten horen ten volle belast te zijn. Op dit punt beveelt de werkgroep dan ook aan de wet aan te passen. Deze aanbeveling is ook opgenomen in het rapport «Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw».

Met het onderhavige wetsvoorstel wordt gevolg gegeven aan deze aanbevelingen en wel door de landbouwvrijstelling altijd uit te sluiten voorzover de waardeverandering valt toe te rekenen aan (verwachte) bestemmingswijzigingen. De termijn van zes jaar zal daarbij geen rol meer spelen. Hiermee wordt de reikwijdte van de landbouwvrijstelling meer in overeenstemming gebracht met de doelstelling van de wijziging die in 1986 in de landbouwvrijstelling is aangebracht (Wet van 27 maart 1986, Stb. 135). Teneinde mogelijk anticipatiegedrag met forse budgettaire implicaties te voorkomen, is de ingangsdatum van de aanpassing van de landbouwvrijstelling gesteld op 27 juni 2000 (de datum van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer).

5. Overige maatregelen

5.1 Vereenvoudiging procedure afdrachtvermindering S&O

Zoals aangekondigd in de nota naar aanleiding van het verslag bij het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 (kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7) wordt als follow up van Oort II, voorgesteld de verplichte

accountantsverklaring bij de opgaaf van gegevens voor de aangifte voor de S&O-afdrachtvermindering te laten vervallen. Het effect van deze maatregel is dat de administratieve lasten voor het bedrijfsleven verminderen. De belastingdienst zal extra controles uitvoeren om zich van de juistheid en volledigheid van de gegevens te verzekeren. Indien dit de komende twee jaren uit te voeren blijkt, vervalt de accountantsverklaring definitief. Een vergelijkbare maatregel wordt getroffen voor de afdrachtvermindering zeevaart.

Tevens wordt voorgesteld bij een verzoek om een S&O-verklaring de verplichting tot medeondertekening door de moedervenootschap van de fiscale eenheid waarvan de verzoekende inhoudingsplichtige deel uitmaakt, te laten vervallen. Dit voorstel is aangekondigd in het mondeling overleg met de vaste Commissies voor Financiën en Economische Zaken inzake de evaluatie WBSO op 2 februari 2000. De reden voor dit voorstel is dat slechts een enkele fiscale eenheid het plafond van de S&O-afdrachtvermindering blijkt te bereiken. De uitvoeringsorganisatie WVA – S&O (Senter, Zwolle) zal deze ondernemingen apart benaderen. Het opstellen en indienen van het verzoek om een S&O-verklaring door de inhoudingsplichtige kan hierdoor spoediger en efficiënter verlopen. Ook hier is het effect dat de administratieve lasten voor het bedrijfsleven verminderen.

5.2 Teruggaaf paarse dieselolie

In de brief aan de Tweede Kamer van 13 augustus 1999 over onder meer de werking van de teruggaafregeling paarse dieselolie (Kamerstukken II 1998/99, 25 349, nr. 10), alsmede in het mondeling overleg daarover met de vaste Commissie voor Financiën op 16 september 1999, heeft mijn ambtsvoorganger toegezegd in overleg met de brancheorganisaties te zullen bezien of en onder welke randvoorwaarden de bovengrens (50 000 liter dieselolie per vrachtauto per jaar) en de ondergrens (100 liter dieselolie per tankbeurt) in die teruggaafregeling zouden kunnen worden aangepast. Onder meer door deze grenzen werd de teruggaaf van accijns in een aantal gevallen beperkt.

Op verzoek van mijn ambtsvoorganger is door de brancheorganisaties een onderzoek ingesteld, waarbij de problematiek is gekwantificeerd. Gebleken is dat tussen de 15 en 25% van de zware vrachtauto's per jaar meer dan 50 000 liter dieselolie tankt. Voorts wordt naar schatting in circa 250 000 gevallen per tankbeurt minder dan 100 liter getankt. In circa de helft van de gevallen gaat het om hoeveelheden tussen de 75 en 100 liter. Gelet op de resultaten van dat onderzoek stel ik voor de bovengrens van 50 000 liter per kalenderjaar geheel te laten vervallen en de benedengrens van 100 liter te wijzigen in 75 liter. Na de voorgestelde wijzigingen blijft het totale budgettaire beslag binnen de bedragen die in de ramingen daarvoor voorzien zijn.

5.3 Lidmaatschap coöperaties en aanmerkelijk belang

In de literatuur die naar aanleiding van het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 is verschenen, is door een aantal schrijvers opgemerkt dat de rechtsvorm van de coöperatie een aantrekkelijk alternatief zou zijn voor een besloten vennootschap of naamloze vennootschap omdat het degene die van deze figuur gebruik maakt, in staat stelt de werking van het aanmerkelijkbelangregime te ontgaan. Voorts hebben mij signalen bereikt dat dergelijk ontgaansgedrag in de praktijk ook onder het huidige wettelijk systeem reeds voorkomt. In het wetgevingsoverleg van 21 januari 2000 inzake het hiervoor vermelde wetsvoorstel heb ik dan ook toegezegd maatregelen te treffen tegen het oneigenlijke gebruik van de rechtsvorm van de coöperatie. De thans voorgestelde maatregelen hebben alleen gevolgen voor belastingplichtigen die een belang hebben in een coöperatie dat van een zodanige omvang is dat het vergelijkbaar is met het

belang van een aanmerkelijkbelanghouder in een vennootschap en dat niet tot een ondernemingsvermogen behoort. Voor belastingplichtigen voor wie het belang in de coöperatie tot het ondernemingsvermogen behoort, hebben de voorstellen geen gevolgen.

In de praktijk zijn twee verschijningsvormen gesignaleerd. In de eerste plaats is gesignaleerd dat de onderneming wordt ondergebracht in een besloten vennootschap waarvan de aandelen worden gehouden door een coöperatie. Deze vorm wordt ook wel aangeduid als de houdstercoöperatie. In de tweede plaats komt het voor dat de onderneming rechtstreeks voor rekening en risico van de coöperatie wordt uitgeoefend. In de praktijk wordt deze vorm vaak eigenaarscoöperatie genoemd. Het lidmaatschapsrecht behoort in beide gevallen bij de natuurlijk persoon (en een eventuele stroman) tot het privé-vermogen. Het oorspronkelijke kenmerk van de coöperatie is echter dat deze het verlengstuk vormt van de onderneming van een aantal belastingplichtigen. In die gevallen behoort het lidmaatschapsrecht tot het ondernemingsvermogen en is van belastingontwijking geen sprake. Beide verschijningsvormen onderscheiden zich op dit punt van die normale situatie. Zoals hiervoor reeds opgemerkt, hebben de voorgestelde maatregelen geen gevolgen voor de gevallen waarin het lidmaatschapsrecht het verlengstuk is van de eigen onderneming.

Met de hiervoor omschreven structuren wordt een aantal – ongewenste – effecten nagestreefd.

In de eerste plaats wordt beoogd een economische activiteit onder te brengen in een vennootschapsbelastingplichtig lichaam dat door één natuurlijke persoon of een beperkte groep natuurlijke personen wordt beheerst, zonder dat het aanmerkelijkbelangregime van toepassing is. Het belangrijkste beoogde effect is dat voordelen behaald met de vervreemding van het lidmaatschapsrecht en/of vorderingen op – of het daarin belichaamde vermogen van – de coöperatie niet worden belast. Bijkomend voordeel voor de belastingplichtige is dat onttrekking van de winst na de heffing van vennootschapsbelasting voor de belastingplichtige niet tot belastingheffing leidt. Indien sprake is van een houdstercoöperatie kan dividend van de BV waarin de feitelijke activiteiten worden uitgeoefend onder de deelnemingsvrijstelling onbelast door de coöperatie worden genoten. De uitkeringen aan de leden leiden door de forfaitaire rendementsheffing niet meer tot afzonderlijke belastingheffing, ongeacht de hoogte van die uitkeringen.

Voorts is van belang dat de gebruikelijk-loonregeling niet van toepassing is op leden van coöperaties. Gevolg van de hiervoor omschreven aspecten is dat de activiteiten van de coöperatie alleen worden belast voor de vennootschapsbelasting. Van heffing van inkomstenbelasting over de aan de arbeid van de leden toe te rekenen winst is geen sprake. Alleen eventueel betaald loon en het forfaitair rendement over (de waarde van) het lidmaatschapsrecht wordt nog belast in respectievelijk box I en box III. Voorts hoeft op uitkeringen van winst door de coöperatie aan haar leden geen dividendbelasting te worden ingehouden. Daarnaast is het op grond van artikel 9, eerste lid, onderdeel h, en het tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 mogelijk de winst geheel of gedeeltelijk zonder heffing van vennootschapsbelasting aan het lid of de leden uit te delen indien sprake is van verlengstukwinst. Daarvan zal in de thans aan de orde zijnde gevallen overigens veelal geen sprake zijn. Tenslotte zijn ook niet-fiscale belangen gemoeid met het gebruik van de rechtsvorm van de coöperatie. Hierbij kan worden gedacht aan het feit dat werknemers die in dienstbetrekking werkzaam zijn bij een coöperatie wel verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen terwijl een directeur-groootaandeelhouder bij een besloten vennootschap daarvan uitgesloten is. Deze materie is in dit wetsvoorstel niet aan de orde.

Uit een beperkte steekproef bij een aantal eenheden (grote) ondernemingen van de belastingdienst is naar voren gekomen dat bij 99 van de 276 onderzochte coöperaties sprake was van oneigenlijk gebruik van de rechtsvorm. Daarbij is het aan artikel 53 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek ontleende criterium gehanteerd dat sprake is van oneigenlijk gebruik als de coöperatie niet ten doel heeft in bepaalde stoffelijke behoeften van haar leden te voorzien krachtens overeenkomsten met hen gesloten in het bedrijf dat zij te dien einde te hunnen behoeve uitoefent of doet uitoefenen. Het met die gevallen gemoeide fiscale belang is – mede vanwege de veelheid van relevante regelingen – niet goed te kwantificeren. Hoewel slechts sprake was van een beperkte steekproef, steunen de uitkomsten ervan mij in de overtuiging dat de voorgestelde maatregelen nodig zijn om het reeds bestaande oneigenlijke gebruik te beëindigen en tevens te voorkomen dat dit nog in omvang toeneemt.

5.4 Groen beleggen

In de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn groene beleggingen vrijgesteld van de vermogensrendementsheffing tot een bedrag van maximaal f 100 004. Reeds tijdens de behandeling in de Tweede Kamer van de Belastingherziening 2001 is aangegeven dat de regering hecht aan het stimuleren van groen. Dit gegeven in combinatie met het gevoel in het parlement dat groene beleggingen onvoldoende aantrekkelijk zouden zijn na invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001, heeft geleid tot het besluit om nu, in het ondernemerspakket, voor beleggingen in groen een tegemoetkomende maatregel voor te stellen. Ingevolge deze maatregel hebben investeerders in groene beleggingen recht op een persoonsgebonden aftrek van 2,5% van het in deze beleggingen geïnvesteerde bedrag, voorzover dat bedrag althans als maatschappelijke belegging is vrijgesteld in box III. Mede door deze fiscale facilitering blijven groene beleggingen, ook na invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001, uitermate aantrekkelijk. Bij de vormgeving van de regeling groen beleggen is gezocht naar een evenwicht tussen enerzijds het stimuleren van investeringen in groen en anderzijds het uitgangspunt van grondslagverbreding dat aan de vermogensrendementsheffing ten grondslag ligt. In het kader van het overgangsrecht zijn groene beleggingen die voor 1 januari 2001 door de belastingplichtige zijn aangekocht, of later door hem zijn verkregen krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht, volledig vrijgesteld van de rendementsgrondslag in box III (de limiet van f 100 004 blijft met betrekking tot deze beleggingen derhalve buiten toepassing). De persoonsgebonden aftrekpost van 2,5 % kan eveneens op het gehele bedrag van deze groene beleggingen worden toegepast.

5.5 Betalingsregeling inzake stakingswinst ondernemerswoning

Door mijn ambtsvoorganger is toegezegd te bezien of er iets gedaan kan worden voor de oudere ondernemer die in het verleden een bescheiden inkomen had en zijn onderneming staakt. Mede naar aanleiding van een verzoek van MKB-Nederland op dit punt wordt voorgesteld een betalingsregeling in te voeren voor een periode van tien jaar voor de belasting die bij staking verschuldigd is over de meerwaarde van de ondernemerswoning. Uitstel van betaling wordt in beginsel verleend, onder het stellen van zekerheid, indien de belastingschuldige na het moment van staken over onvoldoende middelen, andere dan de voormalige ondernemerswoning, beschikt om de belasting te voldoen. De belastingschuldige dient aannemelijk te maken dat de belasting binnen de periode waarvoor uitstel wordt verleend, kan worden voldaan.

De voorgestelde regeling geeft een wettelijke basis aan een besluit met dezelfde strekking dat ter ondersteuning van de opkoopregeling van de

minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij in het kader van het mestbeleid van toepassing is in de periode van 20 maart 2000 tot 1 januari 2001.

5.6 Audit File/Clair

In verband met de capaciteit die vrijvalt bij de Belastingdienst als gevolg van het gebruik van Audit File/Clair in te zetten voor fraudebestrijding (zie rapport *Op afstand het beste*) komt er een bedrag van 30 miljoen structureel beschikbaar. Het aangrijpingspunt van een controle door de Belastingdienst is in veel gevallen nog steeds papiergeïntendeerd. In het Audit File/Clair concept wordt echter gebruik gemaakt van elektronische gegevens uit de administratie van de ondernemer. Dit geeft efficiëntievoordelen voor de ondernemer en de Belastingdienst. Dit betreft een maatregel in de uitvoeringssfeer waarvan de extra belastingopbrengst kan worden aangewend ten behoeve van het ondernemerspakket. De opbrengst is in het integrale budgettaire overzicht opgenomen.

6. Budgettaire effecten

Zoals hiervoor is aangegeven zijn de maatregelen die onderdeel uitmaken van het rapport *Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw* over een aantal wetsvoorstellen verdeeld. Een deel van deze maatregelen is opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. Daarnaast bevat dit wetsvoorstel nog enkele nieuwe maatregelen. Tenslotte zullen een aantal maatregelen worden opgenomen in het Belastingplan 2001. Voor de laatstgenoemde maatregelen is een bedrag van 245 miljoen gereserveerd. De opbrengst van 500 miljoen die dan per saldo resulteert, vloeit als invulling van de taakstelling uit het regeerakkoord met betrekking tot het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik van belastingwetgeving, in de algemene middelen. Hierna wordt een integraal overzicht gegeven van de budgettaire gevolgen (inclusief de gevolgen voor de opbrengst premieheffing volksverzekeringen) van het geheel aan maatregelen, onderverdeeld naar de onderscheiden wetsvoorstellen waarin zij zijn opgenomen.

6.1 Invulling maatregelen met een budgettaire derving

Maatregelen die tot een budgettaire derving leiden zijn (structurele bedragen inclusief premie volksverzekeringen, in mln):

<i>waarvan verwerkt in het belastingplan 2000</i>	
verlaging Vpb-tarief naar 30% over winst tot f 50 000	100
verlaging kapitaalsbelasting naar 0,9%	65
niet doorgaan ombuiging WBSO en investeringsaftrek	100
<i>waarvan verwerkt in het wetsvoorstel Wet IB 2001</i>	
fusie en splitsing: aanpassing n.a.v. Leur-Bloem arrest	10
<i>waarvan opgenomen in onderhavig wetsvoorstel</i>	
omvorming vervangingsreserve in herinvesteringsreserve	250
herstructurering land- en tuinbouw	50
verlaging kapitaalsbelasting naar 0,7%	135
verruiming doorschuifregeling	55
verruiming investeringsaftrek	25
regeling terugkeer uit de BV	5
betalingsregeling stakingswinst ondernemerswoning	25
subtotaal	820

In Belastingplan 2001 op te nemen maatregelen	245
Totaal	1 065

6.2 Invulling maatregelen met een budgettaire opbrengst

Maatregelen die een budgettaire opbrengst opleveren zijn (structurele bedragen inclusief premie volksverzekeringen, in mln):

<i>waarvan verwerkt in belastingplan 1999</i>	
provianderingsregeling in de accijnssfeer	20
<i>waarvan verwerkt in belastingplan 2000</i>	
intermediair afvalstoffenbelasting	5
reparaties in de BTW-sfeer	30
bestrijding katvangersconstructie	25
vervallen assurantiereserve eigen risico	225
vervallen exportrisicoreserve	5
<i>waarvan verwerkt in wetsvoorstel Wet IB 2001</i>	
vervallen bijzondere tarieven	300
beperking stakingsvrijstelling	115
aanpassing ondernemersbegrip	215
zelfstandigenaftrek; ondermaatschappen	0
<i>waarvan opgenomen in onderhavig wetsvoorstel</i>	
bestrijding ongewenste handel in verliezen	200
reparaties in de Vpb-sfeer	10
niet meer toestaan commerciële herwaardering	300
reparatie landbouwvrijstelling	50
Audit File/Clair (zie rapport «Op afstand het beste»)	30
Tegengaan oneigenlijk gebruik ab-regime door coöperaties	25
Totaal	1 565

In aanvulling hierop kan over de budgettaire gevolgen van een aantal maatregelen uit het ondernemerspakket nog het volgende worden opgemerkt.

De opbrengst uit het niet meer toestaan van de commerciële herwaardering wordt pas drie jaar na invoering van de maatregel gerealiseerd. Pas na een periode van drie jaar na geruisloze inbreng van een onderneming in een BV kan er aanmerkelijkbelangwinst worden gerealiseerd bij vervreemding van deze aandelen. Eerdere vervreemding leidt tot nietigheid van de geruisloze inbreng.

De opbrengst van het afschaffen van de reserve assurantie eigen risico en de export risicoreserve neemt op de lange duur af. Ook de budgettaire derving in verband met het betalingsuitstel inzake de stakingswinst over bedrijfswoningen neemt na verloop van tijd af.

De budgettaire derving die voortvloeit uit de uitbreiding van de regeling voor groen beleggen wordt meegenomen bij het wetsvoorstel Belastingplan 2001.

7. Uitvoeringsaspecten

Vrijwel alle maatregelen die deel uitmaken van dit wetsvoorstel, vloeien voort uit het rapport «belastingen bedrijfsleven 21e eeuw» dat is opgesteld door een werkgroep waarin het bedrijfsleven was vertegenwoordigd door de organisaties VNO/NCW, MKB-Nederland en LTO-Nederland. Een

deel van de maatregelen is bedoeld om materiële knelpunten bij het bedrijfsleven weg te nemen. Soms betreft het al lang gekoesterde wensen. Een voorbeeld is de nieuwe regeling voor terugkeer uit de BV. Het spreekt voor zich dat, om van dergelijke regelingen gebruik te kunnen maken, moet zijn voldaan aan bepaalde vereisten die getoetst moeten kunnen worden. Naast de regeling voor terugkeer uit de BV kunnen worden genoemd de nieuwe vormen van fiscale begeleiding van herstructurering land- en tuinbouw, de verruiming van de doorschuifregeling en de omzetting van de vervangingsreserve in een herinvesteringsreserve. Het gebruik van de nieuwe faciliteiten en de verruimde mogelijkheden voor gebruik van de genoemde, bestaande faciliteiten zullen extra werkzaamheden voor de Belastingdienst met zich meebrengen. Aangezien de terugkeer uit de BV een nieuwe regeling is, zal dit met name in de eerste jaren na invoering leiden tot een piek in de begeleiding door de Belastingdienst.

Andere maatregelen zoals de verruiming van de investeringsaftrek en de reparatie van de landbouwvrijstelling zullen neutraal uitpakken op de administratieve lasten.

Het niet meer toestaan van commerciële herwaardering bij geruisloze omzetting van een onderneming in een BV leidt tot een verlichting van administratieve lasten voor het bedrijfsleven. Ook voor de Belastingdienst treedt een besparing op omdat discussies over fiscale goodwill grotendeels tot het verleden zullen gaan behoren. Met het – bij wijze van experiment – laten vervallen van de accountantsverklaring voor de afdrachtverminderingen S&O en zeevaart wordt bereikt dat de administratieve lasten voor het bedrijfsleven naar verwachting structureel met circa f 10 miljoen dalen en de efficiëntie van de uitvoering van beide regelingen wordt bevorderd. Bij de afdrachtvermindering zeevaart zijn ongeveer 300 bedrijven betrokken, bij S&O-projecten betreft het circa 12 000 bedrijven. Met het laten vervallen van de medeondertekening door de moedermaatschappij van een fiscale eenheid wordt bereikt dat het opstellen en indienen van het verzoek om een S&O-verklaring door de inhoudingsplichtige spoediger en efficiënter kan verlopen. Zo wordt bij voorbeeld het aantal inhoudingsplichtigen, waarvan de moeder van de fiscale eenheid betrokken wordt bij het verzoek om een S&O-verklaring, van 500 teruggebracht naar 5. Het afschaffen van de accountantsverklaring bij de afdrachtverminderingen zeevaart en S&O leidt tot de inzet van extra controlecapaciteit bij de belastingdienst. Door de additionele controles stijgen de uitvoeringskosten van de belastingdienst naar verwachting structureel met circa f 3 miljoen.

De maatregelen tot bestrijding van de ongewenste handel in verliezen en de geschetste reparaties in de sfeer van de vennootschapsbelasting gaan onvermijdelijk gepaard met verzwaring van de administratieve lasten en met extra werkzaamheden bij de Belastingdienst in de sfeer van de aanslagregeling. De aanpassingen op het vlak van lidmaatschap van een coöperatie niet behorende tot een ondernemingsvermogen, hebben een extra administratieve last tot gevolg.

Per saldo wordt de verzwaring van de uitvoering door de Belastingdienst geraamd op f 8 mln structureel (60 fte's) en f 0,5 mln incidenteel. Deze kosten zullen worden gedekt uit de aanvullende post fiscale wetsvoorstellen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Algemeen

Omdat een deel van de in dit wetsvoorstel opgenomen wijzigingen van de inkomstenbelasting onlosmakelijk zijn verbonden met de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001, zijn de voorgestelde wijzigingen voorzover

deze op de inkomstenbelasting betrekking hebben als wijziging van die wet verwerkt. In samenhang daarmee wordt bij de wijziging van de overige wetten uitgegaan van de tekst zoals deze luidt na inwerkingtreding van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze aanpassing van artikel 1.7 hangt samen met de vernummering van de leden van artikel 25 van de Invorderingswet 1990.

Artikel I, onderdeel B (artikel 2.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging in dit onderdeel van artikel 2.8 houdt verband met de voorgestelde doorschuifregeling bij staking van de onderneming door overheidsingrijpen in artikel 3.64, die is opgenomen in artikel I, onderdeel T. In artikel 2.8, tweede lid, wordt de belasting over de winst die een gevolg is van staking bij overheidsingrijpen, begrepen in een conserverende aanslag.

Artikel I, onderdeel C (artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 2.17 houdt verband met de invoering van een nieuwe afdeling in hoofdstuk 6 voor aftrekbedragen voor aangewezen maatschappelijke beleggingen. De wijziging van artikel 2.17 zorgt ervoor dat de aftrekbedragen worden aangemerkt als gemeenschappelijk inkomensbestanddeel van de belastingplichtige en zijn partner. Daardoor hebben de belastingplichtige en zijn partner de mogelijkheid om de aftrekbedragen naar keuze toe te rekenen.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (het huidige artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) is de regeling van de landbouwvrijstelling opgenomen. Deze vrijstelling heeft betrekking op de voordelen uit landbouwbedrijf ter zake van waardeveranderingen van gronden, daaronder begrepen de ondergrond van gebouwen. Op die vrijstelling gelden twee uitzonderingen. Ten eerste de waardeverandering die in de uitoefening van het bedrijf is ontstaan. Ten tweede het voordeel dat wordt behaald wegens een waardeverandering door bestemmingswijziging van de grond. Voorzover het voordeel is toe te rekenen aan zodanige waardeveranderingen, wordt het derhalve belast. Hierna wordt ingegaan op de problematiek van de bestemmingswijziging. Per 1 april 1986 is de landbouwvrijstelling bij Wet van 27 maart 1986, Stb. 135, beperkt tot de waardeveranderingen van de grond in de agrarische sfeer. Dit werd bereikt door waardeveranderingen van landbouwgrond die verband houden met de omstandigheid dat de grond voortaan of waarschijnlijk binnenkort buiten het kader van de uitoefening van het landbouwbedrijf zal worden aangewend, niet langer onder de vrijstelling te laten vallen. Onder «binnenkort» wordt in dit verband verstaan, korter dan zes jaren. Met betrekking tot de te belasten bestemmingswijzigingswinst kan worden gedacht aan situaties waarin landbouwgrond wordt verkocht ten behoeve van de aanleg van industrieterreinen en voor woningbouw en dergelijke.

Achteraf moet worden geconstateerd dat met de huidige vormgeving van de regeling de doelstelling van de aanscherping onvoldoende tot zijn recht komt. Zo blijkt dat de praktijk in het zicht van een bestemmingswijziging op de regeling inspeelt door bij de verkoop van de grond aan bijvoorbeeld een projectontwikkelaar af te spreken dat de grond eerst nog ten minste zes jaar binnen de agrarische sfeer wordt aangewend. Op deze manier wordt belastingheffing over de bestemmingswijzigingswinst illu-

soir. Met de voorgestelde wijziging wordt beoogd aan de fiscale gevolgen van deze praktijk een einde te maken. Hiertoe is bepaald dat de vrijstelling slechts geldt voorzover de voordelen zijn toe te rekenen aan veranderingen van de waarde van de grond bij aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf. Deze waarde, die ook wel wordt aangeduid als de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB), is een bekend begrip in de praktijk. Hieronder wordt verstaan de waarde die de grond in het economische verkeer heeft bij voortgezette aanwending van de grond – en de eventueel daarop gevestigde opstallen – in het kader van een landbouwbedrijf.

Bij de vaststelling van de WEVAB blijft het arrest van de Hoge Raad van 29 januari 1997, nr. 31 938, BNB 1997/104, ook na de voorgestelde wijziging, van belang. In dat arrest heeft de Hoge Raad aangegeven dat de WEVAB ook een hypothetische waarde kan vertegenwoordigen. Dit kan relevant zijn indien de grond ten tijde van de realisatie van het voordeel niet meer wordt aangewend in het kader van het landbouwbedrijf of indien de grond of de opstallen ook anders dan agrarisch mag of mogen worden gebruikt. Een belanghebbende kan de inspecteur in zo'n situatie niet tegenwerpen dat, omdat geen sprake is van een WEVAB, moet worden uitgegaan van de (vaak veel hogere) waarde in het economische verkeer die de grond heeft na een bestemmingswijziging. Uit het arrest volgt dat in een dergelijk geval moet worden uitgegaan van de waarde in het economische verkeer die de grond zou hebben indien zij voortgezet zou worden aangewend in het kader van het landbouwbedrijf.

Uit de wijziging van de landbouwvrijstelling vloeit overigens mede voort dat de landbouwvrijstelling niet langer van toepassing is op de waardeverandering van de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning voorzover die is gerealiseerd doordat de woning niet langer in het kader van het landbouwbedrijf wordt gebruikt.

Verder delen waardeveranderingen die in het bedrijf zijn ontstaan, niet in de landbouwvrijstelling. Het gaat daarbij om waardeveranderingen die betrekking hebben op de toestand van de grond zelf, bijvoorbeeld door de aanleg van een drainagewerk. Op dit punt is ten opzichte van de huidige tekst geen materiële wijziging beoogd.

In onderstaande rekenvoorbeelden wordt de uitwerking van de voorgestelde wijziging verduidelijkt. In deze voorbeelden wordt er overigens van uit gegaan dat geen sprake is van een waardeverandering van de grond die is ontstaan in de uitoefening van het bedrijf.

Voorbeeld 1

Een belastingplichtige A oefent een landbouwbedrijf uit. De boekwaarde van de daarbinnen aangewende gronden bedraagt 1000. Dit bedrag komt overeen met de WEVAB op het tijdstip van aankoop van de grond. A verkoopt de grond voor 10 000 aan een projectontwikkelaar. De waarde in het economische verkeer bij voortgezette aanwending van de grond in het kader van het landbouwbedrijf (WEVAB) is ten tijde van de vervreemding 1250.

Uitwerking

De boekwinst bedraagt 10 000 minus 1 000 is 9 000. Op de voet van artikel 3.2.2.3, eerste lid, is vrijgesteld het verschil tussen de WEVAB bij verkoop en aankoop, zijnde het verschil tussen 1250 en 1 000 is 250. Het verschil tussen de waarde in het economische verkeer (10 000) en de WEVAB (1250) van 8750 wordt belast. Dit verschil heeft immers betrekking op een bestemmingswijziging.

Voorbeeld 2

Een belastingplichtige B oefent een landbouwbedrijf uit. De boekwaarde

van de daarin aangewende gronden bedraagt 1000. Op het tijdstip van de aankoop bedraagt de WEVAB 975. B verkoopt de grond een jaar later voor 1050 aan zijn buurman die ook een landbouwbedrijf uitoefent. Op dat tijdstip is de WEVAB gelijk aan 1 025.

Uitwerking

De boekwinst bedraagt 1050 minus 1 000 is 50. Op de voet van artikel 3.12, eerste lid, is de boekwinst vrijgesteld voorzover deze is toe te rekenen aan de waarde-ontwikkeling van de WEVAB. De WEVAB is ook met 50 gestegen, dus de boekwinst is geheel vrijgesteld.

Voorbeeld 3

Een belastingplichtige C oefent een landbouwbedrijf uit en koopt landbouwgrond voor 1000. De WEVAB is op dat moment 1000. Na een aantal jaren verkoopt C de grond voor 2500. De WEVAB bedraagt op dat moment 950.

Uitwerking

De boekwinst bedraagt 2500 minus 1000 is 1500. Deze waardeverandering valt niet toe te rekenen aan een waardeverandering van de WEVAB, maar treedt op als gevolg van een bestemmingswijziging. De boekwinst van 1500 is derhalve belast.

Voorbeeld 4

Een belastingplichtige D oefent een landbouwbedrijf uit en koopt landbouwgrond voor 1000. De WEVAB is op dat moment 800. Na een aantal jaar verkoopt D de grond voor 900. De WEVAB bedraagt op dat moment 725.

Uitwerking

Het boekverlies bedraagt 100. Voorzover dit boekverlies is toe te rekenen aan een daling van de WEVAB, is dit verlies niet aftrekbaar. De WEVAB is gedaald met 75. Derhalve is van het boekverlies 75 niet aftrekbaar. Het restant van het boekverlies, namelijk 25, is wel aftrekbaar.

Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de voorgestelde wijziging ingevolge artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook doorwerkt naar aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen.

Verder wordt de overgangsregeling van artikel 70 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, die in verband met de hiervoor beschreven wijziging van de landbouwwijziging in 1986 is getroffen, op grond van artikel I van hoofdstuk 2, onderdeel E, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 onder de Wet inkomstenbelasting 2001 gecontinueerd.

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging is afkomstig uit de Wet van 22 december 1999, Stb. 579, tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000), artikel I, onderdeel A, derde en vierde lid. Teneinde gebruik te kunnen maken van de gedeeltelijke willekeurige afschrijving op laboratoriumgebouwen waarin speuren ontwikkelingswerk plaatsvindt, dient een belastingplichtige die voornemens is in een kalenderjaar een investering te verrichten in laboratoriumgebouwen waarin speur- en ontwikkelingswerk zal gaan plaatsvinden, een verzoek om een verklaring van de Minister van Economische Zaken in te dienen in het daaraan voorafgaande kalenderjaar. Het betreft derhalve een verzoek voorafgaand aan de investering, dit in tegenstelling tot artikel 3.37 op grond waarvan sprake kan zijn van een verklaring met betrekking tot een investering die reeds heeft plaatsgevonden.

Artikel I, onderdeel F (artikel 3.34a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.34a heeft een technisch karakter. Dit artikel ziet namelijk op het overbrengen van de eerste volzin van artikel 3.54, vijfde lid, van het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001, naar een nieuw artikel. Hiermee komt deze bepaling op een logischer plaats te staan. De bepaling, die voorschrijft op welke wijze de willekeurige afschrijving moet worden toegepast ingeval op een bedrijfsmiddel een herinvesteringsreserve in mindering wordt gebracht, wordt nu geplaatst bij de andere bepalingen inzake willekeurige afschrijving.

Artikel I, onderdeel G (artikel 3.40 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging betreft een redactionele aanpassing.

Artikel I, onderdeel H (artikel 3.41 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze bepaling ziet op de verhoging van de percentages van de eerste twee schijven van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek met 1 procentpunt. Als gevolg van deze verhoging is in de eerste schijf van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek een percentage van 25 en in de tweede schijf van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek een percentage van 22 van toepassing.

Artikel I, onderdeel I (artikel 3.42 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging is afkomstig van de Wet van 16 december 1999, Stb. 556, tot wijziging van enkele belastingwetten (technische aanpassingen), artikel I, onderdeel A. Het betreft het betrekken van het Energieprestatieadvies bij de energie-investeringsaftrek.

Artikel I, onderdeel J (artikel 3.42a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Artikel 3.42a is afkomstig uit de Wet van 16 december 1999, Stb. 557, tot wijziging van de regulerende energiebelasting en de inkomstenbelasting met het oog op het bevorderen van energiezuinig en milieuvriendelijk gedrag. Het betreft de invoering van de milieu-investeringsaftrek.

Artikel I, onderdelen K en L (artikel 3.44 en 3.45 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De in de onderdelen K en L opgenomen wijzigingen zijn van technische aard. Door deze wijzigingen zijn de bepalingen betreffende het betalings- en gebruikscriterium alsmede de bepalingen inzake het aan derden ter beschikking stellen van bedrijfsmiddelen ook van toepassing op de milieu-investeringsaftrek.

Artikel I, onderdeel M (artikel 3.52 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijzigingen in het eerste en derde lid zijn afkomstig uit de Wet van 22 december 1999, Stb. 579, tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000), artikel I, onderdeel A, eerste en tweede lid. In het eerste lid wordt verduidelijkt dat de Minister van Financiën ook de bevoegdheid heeft om bij voorbeeld bepaalde bedrijfsmiddelen of groepen van bedrijfsmiddelen die voor willekeurige afschrijving in aanmerking komen, van willekeurige afschrijving uit te sluiten dan wel de willekeurige afschrijving daarop te beperken tot een bepaald percentage. Het nieuwe vijfde lid heeft betrekking op de willekeurige afschrijving met betrekking tot T&O-bedrijfsmiddelen. Gelet op de systematiek van de vaststelling van het percentage willekeurige afschrijving voor T&O-bedrijfs-

middelen (laboratorium gebouwen waarin speur- en ontwikkelingswerk plaatsvindt) wordt door middel van het nieuwe vijfde lid bewerkstelligd dat geen goedkeuringswet nodig is als de willekeurige afschrijving op T&O-bedrijfsmiddelen wordt beperkt of buiten toepassing wordt gesteld. De wijziging in het tweede lid betreft de invoering van de milieu-investeringsaftrek. Deze wijziging is afkomstig uit de Wet van 16 december 1999, Stb. 557, tot wijziging van de regulerende energiebelasting en de inkomstenbelasting met het oog op het bevorderen van energiezuinig en milieuvriendelijk gedrag.

Artikel I, onderdeel N (artikel 3.52a en artikel 3.52b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging is afkomstig uit de Wet van 22 december 1999, Stb. 579, tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000). Het betreft de mogelijkheid van een duurzame ondernemingsaftrek voor zowel een ondernemer/natuurlijk persoon als een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting. De bepalingen betreffende de duurzame ondernemingsaftrek (met name artikel 11d van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) zullen eerst in werking treden bij koninklijk besluit nadat goedkeuring van de Europese Commissie is verkregen. Om voor de duurzame ondernemingsaftrek in aanmerking te komen, wordt als voornaamste eis gesteld dat de omzet van de onderneming hoofdzakelijk betrekking heeft op producten waarbij sprake is van een bij ministeriële regeling aangewezen duurzame, niet gangbare wijze van voortbrenging in het belang van de bescherming van het Nederlandse milieu voor mens, plant en/of dier. Voorts is een eis dat indien de onderneming deel uitmaakt van een samenwerkingsverband met één of meer andere personen het bedrag van de aftrek naar rato van het aantal personen dat voor de duurzame ondernemingsaftrek in aanmerking komt, wordt verdeeld. In artikel 3.52a, vijfde lid, is die bepaling in lijn gebracht met de bepalingen in de investeringsaftrek en scholingsaftrek terzake. Dat betekent onder meer dat deze samentelbepaling ook geldt voor vennootschapsbelastingplichtigen. Het nieuwe artikel 3.52b geeft de bevoegdheid nadere regels te stellen ten behoeve van de uitvoering van de duurzame ondernemingsaftrek.

Artikel I, onderdeel O (artikel 3.53 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging is afkomstig uit de Wet van 22 december 1999, Stb. 579, tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000), artikel I, onderdeel B. Het betreft het laten vervallen van de reserve assurance eigen risico en de exportrisicoreserve. Verder ziet deze wijziging op het aanpassen van een verwijzing in artikel 3.53 aan de in onderdeel P opgenomen omzetting van de vervangingsreserve in een herinvesteringsreserve.

Artikel I, onderdeel P (artikel 3.54 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De regeling van de vervangingsreserve in artikel 3.54 (artikel 14 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) wordt gewijzigd in de regeling van de herinvesteringsreserve.

In het eerste lid is bepaald op welke wijze de herinvesteringsreserve wordt gevormd: bij vervreemding van bedrijfsmiddelen kunnen de daardoor gerealiseerde stille reserves worden gereserveerd onder de voorwaarde dat het voornemen tot herinvestering bestaat.

Besluit de ondernemer tot vorming van een herinvesteringsreserve, dan moet deze worden afgeboekt op aanschaffings- en voortbrengingskosten zodra deze worden gemaakt en nadat daarop reeds eventuele subsidies en dergelijke in mindering zijn gebracht. Hierbij dient wel de in het tweede lid opgenomen boekwaarde-eis in acht te worden genomen. Overigens

geldt deze verplichte aanwending blijkens jurisprudentie ook al voor de vervangingsreserve (Hoge Raad 12 maart 1975, BNB 1975/101), zij het dat daarbij de vervangingsreserve moet worden aangewend zodra een bedrijfsmiddel wordt aangeschaft dat als vervangend kan worden beschouwd. Bij toepassing van de herinvesteringsreserve zal deze verplichte aanwending zich doorgaans eerder voordoen, aangezien het aantal bedrijfsmiddelen waarvoor de herinvesteringsreserve kan worden aangewend, groter is.

Volgens het tweede lid geldt als eis dat door het in mindering brengen van de herinvesteringsreserve de boekwaarde van de nieuwe bedrijfsmiddelen niet lager mag worden dan de boekwaarde van het eerder vervreemde bedrijfsmiddel ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd. Een vergelijkbare boekwaarde-eis geldt ook voor de vervangingsreserve. Een belangrijk verschil is dat bij het niet voldoen aan deze eis de vervangingsreserve in zoverre in de winst wordt opgenomen en de herinvesteringsreserve nog kan worden gehandhaafd zolang de maximale termijn voor herinvestering (3 jaar) na het kalenderjaar van de vervreemding niet is verstreken. De aard van het voorstel brengt mee om voor de toerekening van de boekwaarden van vervreemde bedrijfsmiddelen aan de investeringen uit te gaan van een «first in – first out» methode, waarbij de oudste herinvesteringsreserve zoveel mogelijk het eerst wordt aangewend.

Voorbeeld

In jaar 1 wordt een bedrijfsmiddel met een boekwaarde van € 100 000 vervreemd voor een bedrag van € 150 000. Later in het jaar wordt een nieuw bedrijfsmiddel aangeschaft voor € 130 000. In jaar 2 wordt eerst een nieuw bedrijfsmiddel voor € 45 000 aangeschaft. Later in dat jaar wordt een bedrijfsmiddel met een boekwaarde van € 75 000 vervreemd voor € 80 000. In jaar 3 wordt een bedrijfsmiddel voor € 95 000 aangeschaft. Later in dat jaar wordt een bedrijfsmiddel met een boekwaarde van € 35 000 vervreemd voor € 50 000.

Uitwerking

Bij de vervreemding in jaar 1 wordt een herinvesteringsreserve van € 50 000 gevormd. Bij de investering later dat jaar wordt deze voor een bedrag van € 30 000 aangewend. De boekwaarde van het bedrijfsmiddel dat aan deze herinvesteringsreserve ten grondslag ligt, bedraagt immers € 100 000. De herinvesteringsreserve van jaar 1 staat ultimo dat jaar voor € 20 000 op de balans.

Deze herinvesteringsreserve wordt in jaar 2 afgeboekt op het nieuw aangeschafte bedrijfsmiddel, waarna dit bedrijfsmiddel een boekwaarde heeft van € 25 000. Ten aanzien van deze herinvesteringsreserve is immers reeds aan de boekwaarde-eis voldaan. Bij de vervreemding later in jaar 2 wordt een herinvesteringsreserve van € 5000 gevormd. Gelet op de wettekst moet deze in eerste instantie worden afgeboekt op de binnen hetzelfde jaar aangeschafte bedrijfsmiddelen, behoudens voorzover de boekwaarde-eis dit belet. Dat is in het voorbeeld het geval aangezien de boekwaarde van het in jaar 2 vervreemde bedrijfsmiddel (€ 75 000) hoger is dan de boekwaarde van het eerder in jaar 2 aangeschafte bedrijfsmiddel (€ 25 000). Ultimo jaar 2 staat de herinvesteringsreserve van dat jaar voor € 5 000 op de balans.

Op het in jaar 3 aangeschafte bedrijfsmiddel dient de herinvesteringsreserve van jaar 2 wel te worden aangewend, aangezien nu wel wordt voldaan aan de boekwaarde-eis: de boekwaarde van het in jaar 2 aangeschafte bedrijfsmiddel (€ 25 000), tezamen met de investering in jaar 3 (€ 95 000) bedraagt € 120 000, terwijl de boekwaarde van het in jaar 2 vervreemde bedrijfsmiddel € 75 000 bedraagt. Bij de vervreemding in jaar 3 wordt een herinvesteringsreserve van € 15 000 gevormd, die wederom

zoveel mogelijk dient te worden afgeboekt op de eerder dat jaar aangeschafte bedrijfsmiddelen. Bij die aanschaf bleek een bedrag van € 45 000 aan ruimte voor afboeking aanwezig te zijn (€ 120 000 minus € 75 000). Hiervan is reeds € 5 000 gebruikt voor de aanwending van de herinvesteringsreserve uit jaar 2, waardoor € 40 000 aan ruimte resteert. De boekwaarde van de in jaar 3 vervreemde bedrijfsmiddelen is € 35 000, zodat de herinvesteringsreserve voor een bedrag van € 5000 kan worden aangewend. Ultimo jaar 3 staat de herinvesteringsreserve voor een bedrag van € 10 000 op de balans.

Zonder nadere maatregel is het mogelijk dat de herinvesteringsreserve die is gevormd bij de vervreemding van een bedrijfsmiddel met een afschrijvingsduur van meer dan tien jaar moet worden afgeboekt op een bedrijfsmiddel met een afschrijvingstermijn van minder dan tien jaar. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien een belastingplichtige een pand verkoopt, vervolgens investeert in machines met een afschrijvingstermijn van minder dan tien jaar en pas daarna een vervangend pand koopt. Dit effect kan zich ook voordoen bij de herinvesteringsreserve die wordt gevormd bij de vervreemding van bedrijfsmiddelen waarop niet wordt afgeschreven. Het derde lid biedt hiervoor een tegemoetkoming. Op grond van dat lid mag de herinvesteringsreserve in dergelijke situaties worden afgeboekt op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie. Overigens is de belastingplichtige in dergelijke situaties niet verplicht de herinvesteringsreserve op een soortgelijk bedrijfsmiddel af te boeken. Dit volgt uit de zinsnede «behoeft slechts plaats te vinden». Dit kan bijvoorbeeld van belang zijn indien de belastingplichtige in het voorbeeld geen vervangend pand koopt binnen de driejaarsperiode. In dat geval kan de belastingplichtige de herinvesteringsreserve afboeken op de kosten van het bedrijfsmiddel met een afschrijvingstermijn van minder dan tien jaar waarin wordt geherinvesteerd.

Met betrekking tot bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven, is in het vierde lid bepaald dat afboeking van de herinvesteringsreserve op deze bedrijfsmiddelen slechts plaatsvindt voorzover de herinvesteringsreserve is gevormd door vervreemding van bedrijfsmiddelen die eenzelfde economische functie in de onderneming vervullen als de aangeschafte of voortgebrachte bedrijfsmiddelen. Hiermee wordt voorkomen dat een stille reserve in een afschrijfbaar bedrijfsmiddel wordt doorgeschoven naar een niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddel, waardoor de realisatie van de stille reserve voor vrijwel onbepaalde tijd zou kunnen worden uitgesteld. Niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen zijn bijvoorbeeld grond en bepaalde immateriële vaste activa zoals sommige merkenrechten en octrooien. Voorts wordt voorkomen dat een stille reserve in een bedrijfsmiddel met een korte afschrijvingsduur, die gedurende die korte periode wordt gerealiseerd, kan worden doorgeschoven naar een bedrijfsmiddel met een afschrijvingsduur van meer dan tien jaar en daarmee gedurende een (aanzienlijk) langere periode wordt gerealiseerd. In de praktijk zal dit vooral van betekenis zijn voor onroerende zaken, schepen, vliegtuigen en immateriële activa. Ook wordt een verschuiving van stille reserves binnen de groep bedrijfsmiddelen met een lange afschrijvingsduur voorkomen.

Volgens het vijfde lid valt de herinvesteringsreserve vrij, voorzover deze niet binnen een termijn van drie jaar na het jaar waarin deze is gevormd, is aangewend. Ten opzichte van de vervangingsreserve betekent dit een verkorting met een jaar, maar daar staat tegenover dat de toepassingsmogelijkheden van de herinvesteringsreserve aanzienlijk ruimer zijn dan

die van de vervangingsreserve. Evenals bij de vervangingsreserve het geval is, kan de termijn van de herinvesteringsreserve worden verlengd, indien voor de herinvestering een langer tijdvak is vereist of indien de ingebruikneming van de bedrijfsmiddelen door bijzondere omstandigheden is vertraagd. Wel moet dit voortkomen uit de aard van het bedrijfsmiddel. Voor een omvangrijk industrieel complex is het normaal dat voor de herinvestering een langer tijdvak dan drie jaar is vereist, voor een vrachtauto niet.

In het zesde lid wordt met vervreemding gelijkgesteld het verloren gaan of beschadigd worden van een bedrijfsmiddel. Hiermee wordt aangesloten bij omstandigheden waarop ook de vervangingsreserve van toepassing is.

Een aantal bedrijfsmiddelen is van de herinvesteringsreserve uitgesloten. Hierop ziet het zevende lid. Het gaat hier om de vermogensrechten die ter belegging worden gehouden en om voorwerpen van geringe waarde. Beide zijn ook thans van de toepassing van de vervangingsreserve uitgesloten.

Het achtste lid voorkomt dat een stille reserve die het gevolg is van de toepassing van de willekeurige afschrijving, door middel van de herinvesteringsreserve kan worden doorgeschoven naar bedrijfsmiddelen waarop de willekeurige afschrijving niet van toepassing is. Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in artikel 14, derde lid, tweede volzin, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De regeling in datzelfde artikellid dat de correctie op de boekwaarde beperkt tot het geval waarin de willekeurige afschrijving niet van toepassing is op het vervangend bedrijfsmiddel, is vervallen. De aard van de herinvesteringsreserve brengt namelijk mee dat veelal geen sprake kan zijn van een bedrijfsmiddel dat eenduidig als vervangend kan worden aangewezen.

Ter verduidelijking zij opgemerkt dat de eerste volzin van artikel 14, derde lid, is overgebracht naar het nieuwe artikel 3.34a aangezien deze een voorschrift bevat voor de toepassing van de willekeurige afschrijving.

Het negende lid stelt het derde lid buiten toepassing indien de herinvestering een gevolg is van een aangewezen vorm van overheidsingrijpen. Hierdoor is het niet nodig dat de nieuwe bedrijfsmiddelen met een afschrijvingsduur van meer dan tien jaar economisch dezelfde functie hebben als de bedrijfsmiddelen ter zake waarvan de herinvesteringsreserve is gevormd. Het gaat daarbij om gevallen waarin de bedrijfsmiddelen worden vervreemd als direct gevolg van overheidsingrijpen als bedoeld in het in dit voorstel van wet opgenomen artikel 3.64. Hiermee wordt onder meer voorkomen dat de vaak omvangrijke stille reserves in melk- en mestquota, niet kunnen worden aangewend voor de aanschaf van onroerende zaken. Quota hebben immers doorgaans een afschrijvingsduur van minder dan tien jaar, terwijl onroerende zaken een langere afschrijvingsduur hebben. Onder meer bij de verplaatsing van een agrarisch bedrijf zal het vaak wenselijk zijn de bij de vervreemding van quota vrijgekomen middelen te herinvesteren in een nieuw bedrijfspand. Het buiten toepassing stellen van het derde lid geldt niet voor niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen, zoals grond.

Onderdeel van de regeling van de geruisloze terugkeer van de onderneming uit de BV is het doorschuiven van de belastingclaims op stille en fiscale reserves en op ingehouden winst, naar de onderneming die wordt voortgezet door de aandeelhouders van de BV. Deze voortzetting kan mede plaatsvinden door natuurlijke personen die winstbewijzen van de vennootschap houden.

De kern van de faciliteit voor een geruisloze terugkeer uit de BV-vorm is dat de activiteiten (en daarmee de activa en passiva) van de vennootschap zonder belastingheffing overgaan naar het vermogen van de aandeelhouders met behoud van de fiscale claims. Rekening houdend met dit uitgangspunt zijn vanwege de tariefverschillen tussen de vennootschapsbelasting, aanmerkelijkbelangheffing (box II) en box I inkomstenbelasting, een drietal situaties te onderscheiden die hierna aan de hand van cijfervoorbeelden zijn toegelicht:

De eerste situatie is die waarin de vennootschapsbelastingclaim en de aanmerkelijkbelangclaim tezamen globaal gelijk zijn aan de inkomstenbelastingclaim die wordt gevestigd op de stille reserves en de goodwill. Deze laatste claim wordt gevestigd doordat de aandeelhouders verplicht zijn de onderneming voort te zetten met de boekwaarden die voor de BV golden. In het voorbeeld hierna is dit geïllustreerd aan de hand van een BV met één activum, bijvoorbeeld een pand, waarvan de waarde in het economisch verkeer hoger is dan de boekwaarde: de stille reserve bedraagt 400. In de regel zal op een dergelijke stille reserve een vennootschapsbelastingclaim rusten terwijl daarnaast sprake is van een aanmerkelijkbelangclaim (na de heffing van vennootschapsbelasting). Aldus is in deze situatie sprake van een belastingdruk van 51,25% op de meerwaarde van het pand. De doorschuiving van de boekwaarde van het pand naar de onderneming van de voortzettende aandeelhouder(s) leidt ertoe dat de gecombineerde vennootschapsbelasting- en aanmerkelijkbelangclaim wordt omgezet in een box-I inkomstenbelastingclaim.

Voorbeeld 1

BV A heeft als enig activum een pand. Het pand is ten gevolge van marktontwikkelingen meer waard geworden (stille reserve = 400). Alle aandelen van de vennootschap zijn in handen van één persoon. De verkrijgingsprijs van de aandelen is gelijk aan het geplaatste en gestorte aandelenkapitaal (100). Daarnaast is het pand gefinancierd met een lening van 500.

Fiscale Balans BV A				Commerciële balans BV A			
Pand	600	Aandelenkapitaal	100	Pand	1 000	Aandelenkapitaal	100
		Schuld	500			Reserve	260
						Belastinglatentie	140
						Schuld	500

Op de in het pand aanwezige stille reserve rust in dit voorbeeld een cumulatieve belastingdruk van 140 (Vpb-latentie) + 65 (ab-claim 25% van 260) = 205 (51,25%). In dit voorbeeld is sprake van een aanmerkelijkbelangclaim die evenals de vennootschapsbelastingclaim uitsluitend betrekking heeft op stille reserves. Deze beide claims worden bij de geruisloze terugkeer vervangen door een globaal even grote box-I inkomstenbelastingclaim die wordt gevestigd op de stille reserves en goodwill.

De tweede situatie is die waarin de gezamenlijke vennootschapsbelastingclaim en aanmerkelijkbelangclaim meer bedraagt dan de box-I inkomstenbelastingclaim op de stille reserves en goodwill. Dit verschil ontstaat indien er sprake is van ingehouden winst in de BV waarop geen

vennootschapsbelastingclaim rust maar wel een aanmerkelijkbelangclaim. De box-I inkomstenbelastingclaim die wordt gevestigd op de stille reserves en goodwill door middel van doorgaan op de «oude» boekwaarden, strekt zich echter niet uit tot dit deel van de aanmerkelijkbelangclaim. Daarom dient een additionele claim te worden gevestigd op het vermogen van de voortgezette onderneming door vorming van een zogenoemde positieve terugkeerreserve. Deze ten laste van het vermogen gevormde terugkeerreserve zal bij staking van de onderneming tot winstneming leiden. Voor het geval tussentijds een zelfstandig gedeelte van de onderneming wordt gestaakt, is in het vierde lid bepaald dat een evenredig deel van de terugkeerreserve in de winst wordt opgenomen.

Voorbeeld 2

Anders dan in voorbeeld 1 is het pand in dit geval niet tevens met geleend geld gefinancierd, maar met ingehouden winsten. Dit leidt tot de volgende balansen.

Fiscale Balans BV A			Commerciële balans BV A				
Pand	600	Aandelenkapitaal ingehouden winst	100 500	Pand	1 000	Aandelenkapitaal ingehouden winst Belastinglatentie Reserve (nieuw)	100 500 140 260

De stille reserve in het pand bedraagt evenals in het vorige voorbeeld 400. Op de ingehouden winst rust een aanmerkelijkbelangclaim. De gezamenlijke vennootschapsbelastingclaim en aanmerkelijkbelangclaim bedraagt in dit voorbeeld 330. Deze bestaat evenals in voorbeeld 1 uit een Vpb- en ab-claim van 205 ter zake van de stille reserve op het pand (140 Vpb-latentie + 65 ab-claim) en een aanmerkelijkbelangclaim van 125 op de ingehouden winst.

Deze laatste aanmerkelijkbelangclaim wordt omgezet in een terugkeerreserve. In het tweede lid is bepaald dat de terugkeerreserve wordt gesteld op de helft van het vervreemdingsvoordeel dat op grond van artikel 4.42a is vrijgesteld nadat dit voordeel eerst is verminderd met de op grond van artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vrijgestelde winst. Met dit laatste wordt voorkomen dat de terugkeerreserve zich zou uitstrekken tot de stille reserves en goodwill waarop reeds een box-I inkomstenbelastingclaim wordt gevestigd. Daarbij wordt rekening gehouden met een vennootschapsbelastinglatentie van 35%. In dit voorbeeld bedraagt het totale vervreemdingsvoordeel 760 (860 -/ 100 verkrijgingsprijs). Daarvan is 400 vrijgesteld o.g.v. art 14c Wet Vpb 1969. Op die 400 wordt een box-I inkomstenbelastingclaim gevestigd. Rekening houdend met een Vpb-latentie van 35% bedraagt de doorgeschoven stille reserve 260. Het vervreemdingsvoordeel wordt met deze stille reserve verminderd teneinde de additionele aanmerkelijk belangclaim te kunnen vaststellen die moet worden omgezet in een terugkeerreserve (760 -/ 260 = 500). De terugkeerreserve bedraagt de helft van 500. Door slechts de helft in aanmerking te nemen wordt bereikt dat op de terugkeerreserve een box-I inkomstenbelastingclaim komt te rusten die globaal overeenkomt met de oorspronkelijke aanmerkelijkbelangclaim op de ingehouden winst (25% van 500).

Een derde situatie tenslotte is het geval waarin de vennootschapsclaim en de aanmerkelijk belangclaim tezamen minder groot zijn dan de inkomstenbelastingclaim die na de terugkeer rust op de stille en fiscale reserves in de onderneming die wordt voortgezet. Dit kan zich voordoen indien de aandelen zijn verworven korte tijd voor het moment waarop de vennootschap wordt ontbonden en de onderneming wordt voortgezet. De aandelen zullen tegen de waarde in het economische verkeer zijn aange-

kocht waardoor de aandeelhouder die uit de BV wenst terug te keren, een relatief hoge verkrijgingsprijs heeft. De aanmerkelijkbelangclaim ten tijde van de aankoop zal zijn afgerekend door de aandeelhouder waarvan de aandelen zijn verworven. Zonder nadere regeling zou de terugkeerfaciliteit in dit geval voor veel aandeelhouders zijn aantrekkelijkheid verliezen aangezien de vennootschapsbelastingclaim op de stille en fiscale reserves zou worden omgezet in een hogere box I inkomstenbelastingclaim terwijl die hogere claim niet – geheel – wordt gerechtvaardigd door het bestaan van een aanmerkelijkbelangclaim. Daarom wordt door middel van een zogenoemde negatieve terugkeerreserve een correctie aangebracht op deze te hoge box I belastingclaim. Deze negatieve terugkeerreserve leidt bij staking van de onderneming tot een vermindering van de stakingswinst (tweede lid).

Voorbeeld 3

De aandelen in de in het tweede voorbeeld genoemde vennootschap zijn gekocht op het moment dat de waarde van het pand nog maar 900 was. De stille reserve bedroeg op dat tijdstip derhalve 300. Rekening houdend met een latente belastingclaim van 35% op de stille reserve, bedroeg de koopprijs 795. Op het moment van de geruisloze terugkeer is het pand 1000 waard. In verband met de waardevermeerdering van het pand zijn de aandelen 860 waard geworden. Op dat moment is er dus een vennootschapsbelastingclaim van 140 (35% van 400). De aanmerkelijkbelangclaim heeft echter slechts betrekking op de waardevermeerdering na de verkrijging van de aandelen. Deze laatste claim bedraagt 16 (25% van (860 – 795)). De totale belastingclaim bedraagt derhalve 156. Bij de terugkeer uit de vennootschap moet de terugkeerreserve zodanig worden berekend dat de inkomstenbelastingclaim globaal gelijk is aan de door te schuiven vennootschapsbelasting- en aanmerkelijkbelangclaims. In dit voorbeeld werkt één en ander als volgt uit. Het vervreemdingsvoordeel in dit voorbeeld bedraagt 65. Vijfenzestig procent van de doorgeschoven stille reserve ad 400 bedraagt 260. Het vervreemdingsvoordeel ad 65 wordt ingevolge het derde lid van artikel 3.54a verminderd met dit laatste bedrag, zodat een negatief bedrag resteert ad – 195. Dit negatieve bedrag wordt voor de helft opgenomen in een negatieve terugkeerreserve, is – 98.

De belastingclaim in box I na terugkeer uit de vennootschap komt globaal overeen met de oorspronkelijke vennootschapsbelasting- en aanmerkelijkbelangclaim op de stille reserve.

Om te voorkomen dat een verlies uit aanmerkelijk belang door middel van de regeling van de terugkeerreserve zou worden overgebracht naar box I, is in het tweede lid, tweede volzin, bepaald dat het vervreemdingsvoordeel geacht wordt tenminste gelijk te zijn aan nihil. Zonder deze bepaling zou het mogelijk zijn een latent aanwezig verlies uit aanmerkelijk belang over te hevelen naar box I door eerst de onderneming van de aanmerkelijkbelangvennootschap geruisloos om te zetten in een onderneming van de aandeelhouder en vervolgens het verlies te realiseren in box I. Het latente aanmerkelijkbelangverlies wordt door de eerdergenoemde uitzondering gerealiseerd in de box waarin het is opgekomen.

Een terugkeerreserve wordt ingevolge het vijfde lid door de inspecteur vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij deze beschikking worden ook de eventuele voorwaarden opgenomen die op grond van artikel 4.42a kunnen worden gesteld. Deze voorwaarden hebben immers betrekking op de aanmerkelijkbelangclaim die is doorgeschoven naar de in het kader van de terugkeer ontstane onderneming en die is belichaamd in de doorgeschoven boekwaarden en de eventuele correctie daarop in de vorm van een terugkeerreserve. Door de omvang van de terugkeerreserve bij beschikking vast te stellen wordt aan de belastingplichtige de nodige

zekerheid geboden en kan hij, indien nodig, tegen de vastgestelde hoogte van de reserve bezwaar aantekenen. Door tevens de eventuele voorwaarden in deze beschikking te regelen, wordt voorkomen dat een aparte rechtsgang dient te worden gecreëerd ter zake van deze voorwaarden. In het zesde en zevende lid wordt de mogelijkheid aan de fiscus geboden om een onjuiste beschikking te herzien. Op grond van het achtste lid vervalt die mogelijkheid door verloop van vijf jaren na de datum van vaststelling van de beschikking.

Artikel I, onderdeel R (artikel 3.56 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging is afkomstig van de Wet van 16 december 1999, Stb. 556, tot wijziging van enkele belastingwetten (technische aanpassingen), artikel I, onderdeel G.

Artikel I, onderdeel S (artikel 3.63 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de onderhavige bepaling wordt de doorschuiffaciliteit in de familie-sfeer omgezet in een doorschuiffaciliteit voor mede-ondernemers. Op de achtergrond hiervan is in paragraaf 3.3 van het algemene deel van deze toelichting ingegaan.

In het kader van de faciliteit van de geruisloze terugkeer van de onderneming uit de BV, bevat artikel 3.54a de regeling van de terugkeerreserves met behulp waarvan belastingclaims worden doorgeschoven. Met voor-gestelde uitsluiting van artikel 3.54a voor de toepassing van artikel 3.63, eerste lid, wordt voorkomen dat deze belastingclaims zonder fiscale afrekening kunnen overgaan op andere belastingsubjecten dan de oorspronkelijke aandeelhouders van de BV die de onderneming voorheen dreef, wat niet de bedoeling is. Deze belastingclaims (de aanmerkelijkbelang-claim of box I belastingclaim op aandelen) konden namelijk ook niet voorafgaand aan de toepassing van de regeling van de geruisloze terugkeer van de onderneming uit de BV, zonder afrekening worden overgedragen. In het nieuwe vierde lid wordt de eis gesteld dat de subjectieve onderneming van de belastingplichtige voorafgaand aan de bedrijfsoverdracht gedurende minimaal drie jaar deel uit maakte van een samenwerkingsverband met de voortzetter. Tevens is vereist dat de voortzetter een natuurlijk persoon is die met betrekking tot zijn aandeel in het samenwerkingsverband gedurende de laatste drie jaar als ondernemer is aangemerkt. Daarbij maakt het geen verschil of de overdrager zelf als ondernemer dan wel als medegerechtigde als bedoeld in artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, wordt aangemerkt. Een beherend vennoot van een commanditaire vennootschap kan derhalve een aantal jaren commanditaire vennoot worden en vervolgens met gebruikmaking van de doorschuiffaciliteit zijn onderneming overdragen aan een beherend vennoot van die commanditaire vennootschap. Overigens is de zinsnede «als ondernemer winst heeft genoten» in het vierde lid ook van belang voor bedrijfsoverdrachten in het jaar 2001, waarop de overgangsregeling voor bedrijfsoverdrachten in de familiesfeer niet van toepassing is, en in de jaren 2002 en 2003. De voortzetter moet ook dan in de drie jaar voorafgaand aan de bedrijfs-overdracht voor zijn aandeel in het samenwerkingsverband als onder-nemer, zoals dat in artikel 3.4 is gedefinieerd, hebben gekwalificeerd. De onderneming dient in die periode derhalve voor zijn rekening zijn gedreven. Voorts is vereist dat hij gedurende die drie jaar rechtstreeks verbonden was voor de verbintenissen betreffende de onderneming. Het is mogelijk dat zich omstandigheden voordoen die ten tijde van de toetreding van de mede-ondernemer niet konden worden voorzien en die ertoe leiden dat het onredelijk zou zijn onverkort aan de driejaarstermijn vast te houden. Op grond van het vijfde lid kunnen daarom bij ministeriële regeling in bijzondere gevallen afwijkingen worden toestaan van deze termijn. Daarbij kan worden gedacht aan de situatie dat de overdrager

tijdens de driejaarsperiode overlijdt, arbeidsongeschikt raakt, onder curatele wordt gesteld of failliet wordt verklaard. Ook kan worden gedacht aan de situatie dat de voortzetter de partner van de overdrager is en deze relatie tijdens de driejaarsperiode privé en zakelijk wordt verbroken. Gezien het feit dat de oudedagsreserve mede bedoeld is voor de oudedagsvoorziening van de partner, blijft het overigens mogelijk de oudedagsreserve geruisloos aan de partner door te schuiven. Dit volgt uit het tot zesde lid vernummerde vijfde lid.

Artikel I, onderdeel T (artikel 3.64 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Dit onderdeel bevat de regeling die het mogelijk maakt de belastingclaim bij staking van de onderneming die een direct gevolg is van bepaalde vormen van overheidsingrijpen, door te schuiven. Dit wordt bereikt door de belastingheffing op vrijvallende stille reserves die zijn begrepen in de bedrijfsmiddelen en op vrijvallende herinvesteringsreserves, uit te stellen door middel van het opleggen van een conserverende belastingaanslag. Het beclaimde inkomen moet – binnen een bepaalde periode – worden doorgeschoven naar nieuwe investeringen. In het eerste lid is daartoe bepaald dat de stakingswinst voorzover die is toe te rekenen aan vervreemde bedrijfsmiddelen en het vrijvallen van bestaande herinvesteringsreserves, wordt aangemerkt als te conserveren inkomen. Het uitstel van betaling van de belasting over het geconserveerde inkomen wordt slechts verleend onder de voorwaarde dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat dit deel van de stakingswinst zal worden geherinvesteerd in een nieuw op te starten onderneming of in een reeds bestaande onderneming. Daarbij geldt als eis dat de herinvestering dient te geschieden in het jaar van staking of binnen een periode van 12 maanden na het moment van staking.

Het tweede lid biedt de mogelijkheid om het beclaimde inkomen door te schuiven naar bedrijfsmiddelen die binnen de gestelde termijn zijn aangeschaft of voortgebracht ten behoeve van een nieuwe of een bestaande onderneming van de belastingplichtige. Dit vindt plaats door het bedrag van het geconserveerde inkomen in mindering te brengen op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de nieuwe bedrijfsmiddelen, op een wijze die overeenkomt met afboeking van een herinvesteringsreserve. Zo dient onder meer aan de boekwaarde-eis die geldt voor de herinvesteringsreserve, te worden voldaan. Voor een doorgeschoven, reeds bestaande herinvesteringsreserve is daarbij de boekwaarde van de hieraan ten grondslag liggende bedrijfsmiddelen bepalend.

De conserverende belastingaanslag wordt verminderd voorzover de winst is aangewend tot vermindering van de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de nieuwe bedrijfsmiddelen. De vermindering geschiedt door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Het uitstel van betaling dat wordt verleend voor de belasting die is verschuldigd ingevolge de conserverende belastingaanslag, geldt voor een periode van 12 maanden mits voldoende zekerheid is gesteld. Daarna wordt het uitstel beëindigd. Deze regeling is opgenomen in het nieuwe vierde lid van artikel 25 Invorderingswet 1990 dat is opgenomen in artikel IV. Aangenomen mag worden dat hiermee een voldoende ruime periode aan belastingplichtigen wordt gegeven om van de regeling gebruik te kunnen maken; vaak zullen namelijk voorafgaand aan het moment waarop de onderneming wordt gestaakt, de voorbereidingen voor het starten van een nieuwe onderneming al enige tijd gaande zijn. Het uitstel wordt voorts beëindigd indien de herinvesteringen niet leiden tot in Nederland belastbare winst van de onderneming en bij emigratie van de belastingplichtige.

Het derde lid bevat een regeling die het onder omstandigheden mogelijk maakt de periode van 12 maanden waarbinnen de herinvestering moet plaatsvinden, te verlengen. Verlenging is mogelijk ingeval in verband met

de aard van de aan te schaffen bedrijfsmiddelen voor de herinvestering een langer tijdvak nodig is, of ingeval bijzondere omstandigheden de oorzaak zijn van een vertraging van de herinvestering. In het laatste geval moet al wel een begin van uitvoering zijn gegeven aan de herinvestering. Een vergelijkbare regeling is opgenomen in de regeling van de herinvesteringsreserve. Anders dan bij de herinvestering vindt verlenging slechts plaats op verzoek van de belastingplichtige. Dit is nodig aangezien in verband met de verlenging van deze periode door de inspecteur, tevens verlenging van de termijn van het betalingsuitstel moet worden verleend door de ontvanger.

In het vierde lid is aangegeven op welke vormen van overheidsingrijpen de bepaling van toepassing is. Het gaat ten eerste om onteigeningen door de overheid die onder de onteigeningswet vallen (onderdeel a). Daaronder worden tevens bestemmingswijzigingen waardoor een bedrijf niet langer op een bepaalde plaats gevestigd kan blijven, begrepen. De onteigening van grond met het oog op wegaanleg valt bijvoorbeeld onder onderdeel a. In de tweede plaats gaat het om bij algemene maatregel van bestuur aangewezen nationale of Europese regelgeving die leidt tot herstructurering van een bedrijfstak (onderdeel b). in dit verband wordt bijvoorbeeld gedacht aan de Nitraatrichtlijn en de regeling structuurverbetering glastuinbouw. Voorzover sprake is van sectorspecifieke aanwijzingen, zoals bij de regeling structuurverbetering glastuinbouw, zullen deze worden voorgelegd aan de Europese Commissie.

Artikel I, onderdeel U (artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 3.65 betreft in eerste instantie het laten vervallen van de commerciële herwaardering bij vaststelling van de verkrijgingsprijs van de in het kader van de geruisloze omzetting van een onderneming in een N.V. of B.V. verkregen aandelen en schuldvorderingen in de vennootschap. Met de formulering van de gewijzigde bepaling is beoogd aan te sluiten bij de inhoud van de begrippen in hoofdstuk 4 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voortaan zal in de standaardvoorwaarden worden voorgeschreven dat bij de bepaling van deze verkrijgingsprijs van de aandelen en de boekwaarde van schuldvorderingen wordt uitgegaan van de uit de eindbalans van de omgezette onderneming af te leiden fiscale boekwaarden van de ingebrachte vermogensbestanddelen na aftrek van de fiscale reserves. Opgemerkt wordt dat als gevolg hiervan de verkrijgingsprijs van de aandelen en de boekwaarde van schuldvorderingen onder omstandigheden negatief kan worden. Dit zal zich voordoen indien de totale fiscale boekwaarde van de ingebrachte vermogensbestanddelen ten tijde van de omzetting per saldo negatief is. In hoofdstuk 4 is in dit kader een artikel ingevoegd op grond waarvan in het kader van een geruisloze omzetting een negatieve verkrijgingsprijs kan ontstaan. Voor de afwikkeling van zo'n negatieve verkrijgingsprijs onder het aanmerkelijkbelangregime, respectievelijk negatieve boekwaarde onder het regime voor overige werkzaamheden, zullen in de standaardvoorwaarden ook bepalingen worden opgenomen ter aanvulling van de regels die in afdeling 3.4, en hoofdstuk 4 zijn opgenomen. De bij de omzetting verkregen aandelen gaan altijd tot een aanmerkelijk belang behoren. Dit geldt ook indien de aandelen op grond van de artikelen 4.6 tot en met 4.10 niet tot een aanmerkelijk belang behoren, bijvoorbeeld omdat het belang minder dan 5% is. Voor die situatie wordt met de voorgestelde wijziging van artikel 4.11 geregeld dat sprake is van een fictief aanmerkelijk belang. Zoals is aangegeven in het algemeen deel van de toelichting voorkomt dit een onevenwichtigheid ingeval een vennootschap onder firma met veel vennoten wordt omgezet in een BV. Omdat altijd sprake is van een aanmerkelijk belang, valt een bij de omzetting verkregen schuldvordering altijd onder het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden.

Van de wijziging van artikel 3.65 is gebruik gemaakt om expliciet aan te geven dat de standaardvoorwaarden ook betrekking kunnen hebben op de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Het gaat dan om de toepassing van de zogenoemde stallings- en inhaalregeling alsmede de doorschuifregeling ter zake van buitenlandse bronbelasting die betrekking hebben op de periode van voor de omzetting. In verband met de voorgestelde wijziging van artikel 3.65 wordt een wijziging voorbereid van de zogenoemde standaardvoorwaarden (Besluit van 24 september 1997, DB97/2950M). Die te wijzigen standaardvoorwaarden zullen overigens – zoals in het nader rapport bij het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 is aangekondigd – worden gecodificeerd.

Artikel I, onderdeel V (artikel 3.69 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij toepassing van de faciliteit van de geruisloze terugkeer van de onderneming uit de BV ex artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zullen bestaande lijfrente- en pensioenverplichtingen van de vennootschap aan de aandeelhouders moeten vrijvallen dan wel moeten worden ondergebracht bij toegelaten professionele verzekeraars of pensioenuitvoerders. Voorzover een lijfrenteverplichting vrijvalt, wordt als onderdeel van de voorgestelde terugkeerfaciliteit, een extra dotatie toegeestaan aan de fiscale oudedagsreserve die wordt gevormd in de voort te zetten onderneming. In dit verband geldt wel de beperking dat die lijfrente moet zijn gevormd uit de afname van een fiscale oudedagsreserve. Daarvan zal sprake zijn geweest toen de onderneming werd ingebracht in de vennootschap.

Bij vrijval van een lijfrenteverplichting is in beginsel revisierente verschuldigd over de in aanmerking genomen negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. De heffing van revisierente is evenwel niet beoogd voorzover met toepassing van artikel 3.12 tegenover de vrijvallende lijfrenteverplichting een extra dotatie plaatsvindt aan de fiscale oudedagsreserve. Daarom is in artikel VIII een wijziging opgenomen van artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen die voorkomt dat in deze situatie revisierente zou worden geheven.

Artikel I, onderdeel W (artikel 3.83 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze technische aanpassing komt overeen met artikel I, onderdeel A.

Artikel I, onderdeel X (artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De gelijkstelling van coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag met vennootschappen in artikel 3.92 hangt samen met de bij onderdeel X voorgestelde vergelijkbare gelijkstelling in artikel 4.5a. De gelijkstelling in het laatstgenoemde artikel strekt ertoe te voorkomen dat het aanmerkelijkbelangregime wordt ontgaan door gebruikmaking van de rechtsvorm van de coöperatie. Een logisch uitvloeisel van deze gelijkstelling is dat ook vorderingen op een coöperatie die worden gehouden door degene wiens gerechtigdheid tot het vermogen van de coöperatie zodanig is dat hij wordt behandeld als een aanmerkelijkbelanghouder in die rechtspersoon, op dezelfde wijze worden belast als de vorderingen van een aanmerkelijkbelanghouder op een vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft. Uiteraard dient dat dan ook te gelden voor vorderingen die worden gehouden door een aan de aanmerkelijkbelanghouder gelieerd persoon. Mutatis mutandis geldt één en ander ook voor overige vermogensbestanddelen die door de aanmerkelijkbelanghouder of een aan hem gelieerd persoon aan de coöperatie ter beschikking worden gesteld.

De beperking van artikel 4.5a, tweede lid, is hier niet opgenomen. Deze bepaling is in artikel 3.92 niet nodig. Indien een belastingplichtige door de

werking van artikel 4.5a, tweede lid, geen aanmerkelijk belang heeft in een coöperatie, is artikel 3.92 evenmin van toepassing door de werking van het eerste lid van het laatstgenoemde artikel.

De gehanteerde formulering sluit aan bij artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Onder het begrip vallen derhalve de in artikel 53 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek geregelde rechtsvormen van de coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij. De ruimere term verenigingen op coöperatieve grondslag verduidelijkt dat ook materieel vergelijkbare rechtsvormen onder dit begrip vallen.

Tevens is bij deze gelegenheid in artikel 3.92 een zinsnede opgenomen die bewerkstelligt dat de in artikel 4.5 geregelde gelijkstelling van zogenoemde open fondsen voor gemene rekening met vennootschappen ook geldt voor de toepassing van artikel 3.92.

Artikel I, onderdeel Y (artikel 3.98a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Ingeval door een belastingplichtige vermogensbestanddelen ter beschikking worden gesteld aan de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft, wordt het daarmee behaalde voordeel belast als resultaat uit overige werkzaamheden op grond van artikel 3.92. Ingeval het ter beschikking stellen van de vermogensbestanddelen aan de vennootschap een einde neemt, zal terzake van de werkzaamheid een staking worden aangenomen en een in dat verband genoten voordeel bij de belastingplichtige worden belast.

Met het voorgestelde artikel 3.98a wordt voorkomen dat een staking van de werkzaamheid tot belastingheffing leidt, ingeval de vermogensbestanddelen die aan de vennootschap ter beschikking waren gesteld, onderdeel gaan uitmaken van het vermogen van de onderneming die met toepassing van artikel 14c Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt voortgezet door de aanmerkelijkbelanghouder die de vermogensbestanddelen eerder ter beschikking had gesteld. In dat geval wordt de belastingclaim die rust op de stille reserves van die vermogensbestanddelen doorgeschoven van de werkzaamheid naar de onderneming door de boekwaarde voor de onderneming te stellen op de boekwaarde van de vermogensbestanddelen bij de werkzaamheid.

Artikel I, onderdeel Z tot en met AC (artikel 3.133, 3.135, 3.136 en 3.138 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze technische aanpassingen komen overeen met artikel I, onderdeel A.

Artikel I, onderdeel AD (artikel 3.150 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Hierna in de toelichting op artikel 14c, derde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is aangegeven dat de verliezen die de aandeelhouder heeft overgenomen van de ontbonden vennootschap uitsluitend mogen worden verrekend met winst uit de door die aandeelhouder voortgezette onderneming. Het voorgestelde zesde lid van artikel 3.150 dient als wettelijke basis voor deze beperking.

Artikel I, onderdeel AE (artikel 4.5a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De gelijkstellingen in artikel 4.5a, eerste lid, regelen dat de rechtsfiguur van de coöperatie een plaats krijgt in het aanmerkelijkbelangregime. De keuze voor deze gelijkstellingen bewerkstelligt dat dit resultaat is bereikt zonder ingrijpende wijzigingen van het wettelijke systeem.

De gerechtigheid van een derde tot het vermogen van een coöperatie kan op verschillende wijze zijn vormgegeven. Wegens de grote diversiteit die eigen is aan de rechtsvorm van de coöperatie is ervoor gekozen bij de toets of een belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft in een

coöperatie aan te sluiten bij de behandeling van winstbewijzen in een vennootschap. Daartoe is geregeld dat het lidmaatschapsrecht wordt gelijkgesteld met een winstbewijs. Of een belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft in een coöperatie, is vervolgens afhankelijk van de toets welke is geregeld in artikel 4.6 in samenhang met artikel 4.5a, namelijk of hij uit hoofde van zijn lidmaatschapsrecht of een daarmee op één lijn te stellen bewijs van deelgerechtigdheid gerechtigd is tot 5% van de winst of 5% van hetgeen bij liquidatie wordt uitgekeerd dan wel ten minste 5% van de stemmen kan uitbrengen.

De gelijkstelling geldt ook voor participatiebewijzen die door een coöperatie zijn uitgegeven. Hiervoor is gekozen in het licht van ontwikkelingen in de praktijk waardoor het mogelijk is gebleken eigen vermogen aan te trekken van niet-leden. Zonder deze bepaling zou de beoogde werking van het wettelijke systeem kunnen worden ontgaan door met lidmaatschapsrechten of daarmee op een lijn te stellen bewijzen van gerechtigdheid tot het vermogen of de winst van de coöperatie, uit te geven.

In samenhang met het gewijzigde artikel 4.6 ontstaat aldus een systeem waarin belastingplichtigen die activiteiten ontplooiën met behulp van een coöperatie, en die, zij het op grond van zeggenschap uit hoofde van hun, al dan niet aan het lidmaatschapsrecht verbonden, stemrecht, zij het op grond van participatiebewijzen die met lidmaatschapsrechten op één lijn kunnen worden gesteld, in voldoende mate gerechtigd zijn of kunnen worden tot de winst of de reserves van de coöperatie onder de werking van de aanmerkelijkbelangregeling vallen. Daardoor worden zij op dezelfde wijze behandeld als degenen die materieel in een identieke positie verkeren maar gebruik maken van de rechtsfiguur van de besloten of naamloze vennootschap. Deze rechtsvormneutrale benadering voorkomt de gesignaleerde mogelijkheid om het aanmerkelijkbelangregime te ontgaan door gebruikmaking van de rechtsvorm van de coöperatie.

Voor de gelijkstelling van de coöperatie of de vereniging op coöperatieve grondslag met een vennootschap is eveneens gekozen omdat op deze wijze het beoogde resultaat wordt bereikt zonder ingrijpende wijzigingen in het wettelijke systeem. De term sluit aan bij de terminologie van artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Onder deze term valt derhalve ook de onderlinge waarborgmaatschappij als bedoeld in artikel 53, tweede lid, van boek 2 van het burgerlijk wetboek.

De uitzondering in het tweede lid van het voorgestelde artikel 4.5a bewerkstelligt dat het lidmaatschapsrecht in zogenoemde «flat-coöperaties» niet onder de werking van de regeling valt. Het is immers niet de bedoeling dat bijvoorbeeld de eigenaar van het lidmaatschapsrecht dat recht geeft op bewoning of gebruik van (zelfstandig gedeelte van) een gebouw onder de werking van het aanmerkelijkbelangregime komt te vallen. Daarbij is gekozen voor een beperkende formulering in die zin dat de uitzondering alleen geldt voor situaties waarin sprake is van een lidmaatschapsrecht dat rechtstreeks recht geeft op het exclusieve gebruik van één onroerende zaak. Met deze mede op artikel 4, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer gebaseerde formulering wordt voorkomen dat een verschil in behandeling zou ontstaan tussen exploitanten van onroerende zaken die hun bezittingen houden met behulp van een besloten vennootschap enerzijds en belastingplichtigen die vergelijkbare activiteiten ontplooiën door tussenkomst van een coöperatie anderzijds. Een mogelijk nadeel van de beperkte formulering is dat beleggers die beleggen in lidmaatschapsrechten van een flat-coöperatie als aanmerkelijkbelanghouder zouden kunnen worden aangemerkt terwijl de coöperatie niet meer is dan een juridische huls. Naar verwachting zal een dergelijke belegging in de praktijk echter niet of nauwelijks voorkomen, zodat ervan is afgezien op dit punt een verfijning in de wettekst aan te brengen.

Artikel I, onderdeel AF (artikel 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het nieuwe onderdeel d is het sluitstuk van de wijzigingen die ertoe strekken de gerechtigdheid tot de winst of het vermogen van een coöperatie van belastingplichtigen bij wie deze gerechtigdheid niet tot het vermogen van een voor hun rekening gedreven onderneming behoort, onder de werking van het aanmerkelijkbelangregime te brengen. De bepaling ziet op enigszins specifieke gevallen. Veelal belichaamt het lidmaatschapsrecht van een coöperatie de gerechtigdheid tot het vermogen van die rechtspersoon. In de praktijk komt het echter ook voor dat de leden van de coöperatie op grond van de statuten niet gerechtigd zijn tot het vermogen van de coöperatie maar wel de macht hebben deze gerechtigdheid alsnog te doen ontstaan door een statutenwijziging. Het nieuwe onderdeel d van artikel 4.6 ziet op deze gevallen. Zonder deze bepaling zou een lek kunnen ontstaan doordat de aanmerkelijkbelangpositie eerst zou ontstaan door de statutenwijziging. In dat geval zou de verkrijgingsprijs door de werking van artikel 4.23 worden gesteld op de waarde in het economische verkeer ten tijde van het ontstaan van het aanmerkelijk belang. Zo lang de gerechtigdheid niet bestaat en daar evenmin concreet zicht op is, bijvoorbeeld doordat de daarvoor benodigde meerderheid in de algemene ledenvergadering ontbreekt, hebben de lidmaatschapsrechten weinig of geen waarde zodat feitelijk geen heffing bestaat over vervreemdingsvoordelen.

In combinatie met de overige wijzigingen ontstaat aldus het systeem dat belastingplichtigen die gerechtigd zijn tot 5% van de winst en/of het vermogen van een coöperatie (de liquidatie-uitkering) zij het uit hoofde van hun lidmaatschapsrecht, zij het uit hoofde van een participatiebewijs of een daarmee op één lijn te stellen stuk, of doordat zij op grond van hun zeggenschap die gerechtigdheid kunnen verwerven, een aanmerkelijk belang hebben in die coöperatie.

Artikel I, onderdeel AG (artikel 4.11 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze wijziging hangt samen met de wijziging van artikel 3.65 (omzetting in een N.V. of B.V.). Indien de bij de omzetting verkregen aandelen of winstbewijzen niet op grond van de artikelen 4.6 tot en met 4.10 tot een aanmerkelijk belang behoren, worden zij op grond van de onderhavige bepaling fictief tot een aanmerkelijk belang gerekend. Voor de achtergrond van deze wijziging wordt verwezen naar het algemeen deel van de toelichting en de artikelsgewijze toelichting op de wijziging van artikel 3.65.

Artikel I, onderdeel AH (artikel 4.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Coöperaties kunnen een deel van het door de leden of houders van participatiebewijzen ingelegde vermogen teruggeven. Bij sommige coöperaties is zelfs statutair geregeld dat een dergelijke teruggave op een bepaald moment, bijvoorbeeld na een aantal jaren lidmaatschap, plaats zal vinden. Het nieuwe onderdeel e van artikel 4.13, eerste lid, regelt dat de teruggaaf niet als regulier voordeel wordt aangemerkt mits niet meer wordt teruggegeven dan de (resterende) verkrijgingsprijs.

Artikel I, onderdeel AI (artikel 4.16 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De gekozen benadering in artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 behelst dat de verkrijging van de economische eigendom van de bezittingen en schulden van de vennootschap ten behoeve van de voortzetting van haar onderneming in het kader van een geruisloze terugkeer uit die vennootschap wordt gezien als een vereffeningshandeling die past in het kader van de liquidatie van die vennootschap. Aldus is sprake van een door de aandeel- of winstbewijshouder ontvangen liquidatie-

uitkering. In het kader van een geruisloze terugkeer zullen de vereffenaars van de vennootschap en de voorzettende aandeel- of winstbewijshouders veelal overeenkomen dat de onderneming vanaf een zeker tijdstip gedreven zal worden voor rekening en risico van die aandeel- of winstbewijshouders. Dit kan zodanig vormgegeven zijn dat sprake is van het betaalbaar stellen van een liquidatie-uitkering (in natura). In dat geval is voor de voortzettende aandeel- of winstbewijshouders sprake van een fictieve vervreemding als bedoeld in artikel 4.16, eerste lid, onderdeel c. Het is echter ook mogelijk dat de overeenkomst niet als het betaalbaar stellen van een liquidatie-uitkering worden aangemerkt. Om te bereiken dat de afrekening van de (door te schuiven) aanmerkelijkbelangclaim samenvalt met het tijdstip waarop de onderneming van de vennootschap voor rekening van de aandeelen winstbewijshouders wordt voortgezet, wordt in het nieuw voorgestelde vijfde lid van artikel 4.16 geregeld dat het voor rekening van de aandeel- of winstbewijshouders voortzetten van de onderneming wordt aangemerkt als het betaalbaar stellen van een liquidatie-uitkering. In het voorgestelde artikel 4.34, vijfde lid, is vervolgens geregeld dat zowel in het geval van een echte liquidatie-uitkering in de vorm van de voor de voortzetting van de activiteiten benodigde vermogensbestanddelen als in het geval dat bij wijze van fictie sprake is van het betaalbaar stellen van een liquidatie-uitkering, het vervreemdingsvoordeel wordt gesteld op de waarde van de hiervóór bedoelde vermogensbestanddelen verminderd met een vennootschapsbelastinglatentie en een evenredig deel van de verkrijgingsprijs. Ten slotte is ook nog mogelijk dat de voortzettende aandeel- of winstbewijshouders de activa en passiva verwerven tegen een tegenprestatie. Ook in een dergelijk geval is sprake van een fictieve vervreemding als bedoeld in artikel 4.16, vijfde lid. Een dergelijke tegenprestatie van de voortzettende aandeel- of winstbewijshouders wordt door de formulering van artikel 4.34, vijfde lid, bij de berekening van het vervreemdingsvoordeel buiten aanmerking gelaten. Het systeem van het aanmerkelijkbelangregime brengt dan met zich dat de tegenprestatie voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt gezien als een informele kapitaalbreng die leidt tot een verhoging van de verkrijgingsprijs van de vennootschap. Bij de uiteindelijke vereffening wordt deze verhoging in aanmerking genomen.

Artikel I, onderdeel AJ (artikel 4.21, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze bepaling hangt samen met de wijziging van artikel 3.65. Zoals in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 3.65 is aangegeven, kan bij een geruisloze omzetting onder omstandigheden een negatieve verkrijgingsprijs ontstaan. De onderhavige bepaling regelt dat een dergelijke negatieve verkrijgingsprijs onder het aanmerkelijkbelangregime mogelijk is. Overigens kan een negatieve verkrijgingsprijs die bij een geruisloze omzetting is ontstaan onder omstandigheden betrekking krijgen op andere aandelen (bijvoorbeeld bij fusies) of worden doorgeschoven naar andere personen (bijvoorbeeld bij vererving).

Artikel I, onderdeel AK (artikel 4.33 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 4.13, eerste lid, onderdeel e, wordt geregeld dat een teruggaaf van door leden van of houders van participatiebewijzen in een coöperatie ingelegd vermogen niet als regulier voordeel in aanmerking wordt genomen indien de teruggaaf gelijk is aan of kleiner is dan de verkrijgingsprijs van de als winstbewijs aangemerkte lidmaatschapsrechten respectievelijk bewijzen van deelgerechtigdheid. Daarmee hangt wel samen dat de verkrijgingsprijs van de desbetreffende lidmaatschapsrechten of winstbewijzen wordt verlaagd met het niet als regulier voordeel

in aanmerking genomen bedrag. Aldus wordt eenzelfde behandeling verkregen als voor een aanmerkelijk belang dat bestaat uit aandelen in een vennootschap.

Artikel I, onderdeel AL (artikel 4.34 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Aan artikel 4.34 is een vierde en een vijfde lid toegevoegd. Deze leden hebben betrekking op de regeling voor de geruisloze terugkeer uit een besloten vennootschap. De bepaling strekt ertoe dat de aanmerkelijkbelangclaim die in het kader van de geruisloze terugkeer wordt doorgeschoven naar de voortgezette onderneming, een evenredig deel is van de totale aanmerkelijkbelangclaim. Dit gebeurt door te bepalen dat het eerste tot en met derde lid van artikel 4.34 niet van toepassing is op liquidatievoordelen of daarmee gelijk te stellen voordelen die worden ontvangen in het kader van een geruisloze terugkeer. De in het eerste lid opgenomen bepaling regelt immers dat liquidatievoordelen slechts in aanmerking worden genomen voorzover zij de verkrijgingsprijs overschrijden. Deze voorzichtige benadering is bij gewone liquidatie-uitkeringen op haar plaats, maar zou bij een liquidatie in het kader van een geruisloze terugkeer er toe leiden dat de aanmerkelijkbelangclaim voor een onevenredig groot deel wordt verschoven naar eventuele vermogensbestanddelen en reserves van de vennootschap die niet gaan behoren tot het vermogen van de voortgezette onderneming.

Deze onevenwichtigheid wordt voorkomen doordat het voorgestelde vierde lid bepaalt dat het eerste lid van artikel 4.34 niet van toepassing is in geval van een geruisloze terugkeer. Het tweede en derde lid van artikel 4.34 zijn voor de vervreemdingsvoordelen die in aanmerking worden genomen bij een geruisloze terugkeer niet van belang.

In het voorgestelde vijfde lid is bepaald op welke wijze het vervreemdingsvoordeel bij een geruisloze terugkeer wordt bepaald. Dit wordt gesteld op de waarde van de bezittingen en schulden waarmee de onderneming wordt voortgezet, rekening houdend met de vennootschapsbelastingclaim. Hierbij wordt een evenredig deel van de verkrijgingsprijs in aanmerking genomen. Het deel van de verkrijgingsprijs dat kan worden toegerekend aan de bezittingen en schulden van de vennootschap die niet tot het ondernemingsvermogen van de voortzettende aandeelhouders gaan behoren, dient immers in aanmerking te worden genomen bij de verdere vereffening van de vennootschap.

Deze berekeningsmethode geldt ook indien de voortzettende aandeel- of winstbewijshouders de activa en passiva verwerven tegen een tegenprestatie. Ook in een dergelijk geval is immers sprake van een fictieve vervreemding als bedoeld in artikel 4.16, vijfde lid. Een dergelijke tegenprestatie van de voortzettende aandeel- of winstbewijshouders wordt door de formulering van artikel 4.34, vijfde lid, bij de berekening van het vervreemdingsvoordeel buiten aanmerking gelaten. Het systeem van het aanmerkelijkbelangregime brengt dan met zich dat de tegenprestatie voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt gezien als een informele kapitaalbreng die leidt tot een verhoging van de verkrijgingsprijs van de vennootschap. Bij de uiteindelijke vereffening wordt deze verhoging in aanmerking genomen.

Artikel I, onderdeel AM (artikel 4.42a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het vervreemdingsvoordeel dat wordt geconstateerd in het kader van een geruisloze terugkeer uit een besloten vennootschap kan buiten aanmerking blijven indien de aanmerkelijkbelangclaim wordt omgezet in een inkomstenbelastingclaim die rust op de bezittingen en schulden van de onderneming van de voorzettende aandeel- of winstbewijshouders. Dit is geregeld in artikel 4.42a. Het recht op de doorschuiving bestaat alleen indien sprake is van een geruisloze terugkeer als bedoeld in artikel 14c

van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Of daarvan sprake is, wordt op grond van het zevende lid van het laatstgenoemde artikel beslist in een voor bezwaar vatbare beschikking. De omvang van de vrij te stellen vervreemdingsvoordelen wordt bepaald door de hoogte van de terugkeerreserve. Deze kan overigens ook nihil bedragen indien de vennootschapsbelasting- en aanmerkelijkbelangclaim gelijk zijn. De terugkeerreserve wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld op grond van artikel 3.54a, vijfde lid. Indien nodig kunnen voorwaarden worden gesteld aan de toepassing van artikel 4.42a. Het tweede lid van artikel 4.42a schept het wettelijk kader voor deze voorwaarden. De eventueel gestelde voorwaarden worden op praktische gronden opgenomen in de beschikking waarin de hoogte van de terugkeerreserve wordt vastgelegd. Dit is geregeld in artikel 3.54a, vijfde lid, tweede volzin.

Artikel I, onderdeel AN (artikel 4.46 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Bij vervreemdingsvoordelen als bedoeld in artikel 4.16, vijfde lid, dient te worden geregeld dat het genietingsmoment van deze voordelen samenvalt met het tijdstip waarop de onderneming van een vennootschap in het kader van een geruisloze terugkeer uit een naamloze of besloten vennootschap voor rekening komt van de voorzettende aandeel- of winstbewijs-houders. Dit is geschied in artikel 4.46, achtste lid.

Artikel I, onderdeel AO (artikel 5.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Door de wijziging van artikel 5.13 wordt de term groene beleggingen geïntroduceerd en gedefinieerd.

Artikel I, onderdeel AP (artikel 6.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging in artikel 6.1. houdt verband met de invoeging in dit hoofdstuk van afdeling 6.9A

Artikel I, onderdeel AQ (afdeling 9a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De invoeging van afdeling 9A houdt verband met de introductie van een aftrekfaciliteit voor aangewezen maatschappelijke beleggingen. Meer specifiek betreft het zogenoemde groene beleggingen. Eerder al waren deze groene beleggingen, als één van de weinige financiële producten, vrijgesteld van de vermogensrendementsheffing. Toch bleek in het parlement de wens te bestaan om groene beleggingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 nog een extra stimulans mee te geven, getuige ook de door de Tweede Kamer aangenomen motie van het lid Giskes cs (kamerstukken II 99/00, 26 727, nr. 105). Diverse fracties hebben tijdens de parlementaire behandeling van de Belastingherziening 2001 aandacht gevraagd voor de interesse van beleggers in groenfondsen, die zou afnemen als gevolg van een verminderde aantrekkelijkheid van groene beleggingen na ingang van de Wet inkomstenbelasting 2001. Ook de groenfondsen hadden richting kabinet aangegeven dat een verminderde belangstelling van beleggers bestond voor groene beleggingen. Met name de afgenomen relatieve aantrekkelijkheid van groene beleggingen ten opzichte van overige, niet-vrijgestelde beleggingen zou hier debet aan zijn. Absoluut gezien waren groene beleggingen immers vrijgesteld en blijven zij dit ook, zij het tot een maximum van f 100 004 per belastingplichtige. De gewijzigde positie van groene beleggingen ten opzichte van overige beleggingen wordt veroorzaakt door een tariefsverlaging in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de invoering van een forfaitair rendement van 4%. Dit, terwijl het eigen rendement van groene beleggingen gemiddeld lager is dan 4%. Naar aanleiding van de breed gedragen wens vanuit het parlement en samenwerking om de aantrekkelijkheid van groene beleggingen in de Wet inkom-

stenbelasting 2001 te verbeteren, is besloten om bovenop de vrijstelling voor de vermogensrendementsheffing, nog een extra jaarlijkse aftrek mogelijk te maken. Deze extra jaarlijkse aftrek is gerelateerd aan het in de groene beleggingen geïnvesteerde bedrag. De vormgeving van de persoonsgebonden aftrekpost is zodanig dat jaarlijks 2,5% van het bedrag dat in box III is vrijgesteld als maatschappelijke belegging door de belastingplichtige in aftrek kan worden gebracht. Daarmee wordt (het deel van) de groene beleggingen dat in box III is vrijgesteld, derhalve nog eens extra gestimuleerd. Immers het netto-rendement van deze vrijgestelde belegging neemt door de persoonsgebonden aftrekpost toe met maximaal 1,3% (dat wordt bereikt bij aftrek tegen een tarief van 52%). Daarmee blijven groene beleggingen naar verwachting ongeveer even aantrekkelijk als niet-vrijgestelde beleggingen met een bruto rendement van rond de 5%.

Artikel I, onderdeel AR (artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Deze technische aanpassing komt overeen met artikel I, onderdeel A.

Artikel I, onderdeel AS (artikel 10.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Op grond van artikel 10.1 zal de inflatiecorrectie ook van toepassing zijn op de duurzame ondernemingsaftrek en de milieu-investeringsaftrek. De wijziging inzake de duurzame ondernemingsaftrek is afkomstig uit de Wet van 22 december 1999, Stb. 579, tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000), derde nota van wijziging; artikel I, onderdeel AA en onderdeel JA en artikel V, onderdeel C.

Artikel II, onderdeel A (artikel 2, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging betreft de onder paragraaf 4.2 van het algemene deel van deze toelichting reeds besproken reparatie die inhoudt dat de zogenoemde vestigingsplaatsfictie niet langer van toepassing is op de artikelen 13, 13b, 13c, 13d, 13f, 13g en 28b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Artikel II, onderdeel B (artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van het eerste lid is afkomstig uit de Wet van 22 december 1999, Stb. 579, tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000), derde nota van wijziging; artikel I, onderdeel AA en onderdeel JA en artikel V, onderdeel C. Het betreft de mogelijkheid van een duurzame ondernemingsaftrek.

Met artikel 8, tiende lid, wordt bewerkstelligd dat de herinvesteringsreserve niet kan worden toegepast op deelnemingen in de zin van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Hiermee wordt voorkomen dat beclaimde stille reserves worden afgeboekt op een vrijgesteld bedrijfsmiddel (de deelneming) waardoor de claim definitief verloren kan gaan. Hierbij is niet van belang of de deelnemingsvrijstelling daadwerkelijk van toepassing is. Als bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is vanwege een anti-misbruikbepaling als die in artikel 13c, geldt de uitsluiting eveneens.

De uitsluiting houdt tevens in dat geen herinvesteringsreserve kan worden gevormd voor de boekwinst behaald met vervreemding van een deelneming. Een dergelijke boekwinst zal veelal vallen onder de deelnemingsvrijstelling, waardoor de uitsluiting slechts van belang is voor deelnemingen die niet onder de vrijstelling vallen. Aangezien voor dergelijke

lijke deelnemingen de herinvesteringsreserve zou werken als een «verkapte» deelnemingsvrijstelling, is uitsluiting ook voor deze gevallen noodzakelijk.

Artikel II, onderdeel C (artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Door de wijzigingen van dit artikel worden de definities van de begrippen verbonden lichaam en verbonden natuurlijk persoon ook van toepassing voor artikel 12.

Artikel II, onderdeel D (artikel 12 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In het eerste lid van het voorgestelde artikel 12 is geregeld dat de schuldenaar op het tijdstip van omzetting van een afgewaardeerde schuld in aandelenkapitaal een voordeel geniet. Het door de schuldenaar genoten voordeel is gelijk aan het verschil tussen de boekwaarde van de schuld en de waarde in het economische verkeer van de uitgegeven aandelen. Door het uitgegeven van aandelen voldoet de schuldenaar immers zijn schuld. De schuldeiser kan op dat tijdstip het op de vordering geleden verlies als definitief beschouwen. Het op de vordering geleden verlies is gelijk aan het verschil tussen de boekwaarde van de vordering en de nominale waarde daarvan.

Voorbeeld

Vennootschap A heeft een vordering op vennootschap B waarvan de hoofdsom en de boekwaarde € 1 000 000 bedragen. Vennootschap B heeft € 300 000 aan activa. Er zijn geen stille reserves. Het aandelenkapitaal bestaat uit 100 aandelen met een nominale waarde van € 10 000. Er zijn geen andere schuldeisers. Het eigen vermogen van B bedraagt negatief € 700 000. De waarde van de vordering bedraagt in een dergelijke situatie € 300 000. Vennootschap A zal op basis van goed koopmansgebruik zijn vordering met € 700 000 hebben afgewaardeerd tot € 300 000.

In onderling overleg besluiten de beide vennootschappen en de aandeelhouders van B dat A zijn vordering zal omzetten tegen 100 aandelen met eveneens een nominale waarde van € 10 000. Hierdoor wordt vennootschap A voor de helft gerechtigd tot het vermogen van vennootschap B. De aandeelhouders van B vergoeden A € 150 000. Na de omzetting bedraagt het gestorte kapitaal van de vennootschap derhalve 200 maal € 10 000 zijnde € 2 000 000. Als gevolg van de omzetting stijgt het vermogen van de vennootschap van negatief € 700 000 naar positief € 300 000. Deze € 300 000 komt gelijkelijk toe aan alle aandeelhouders. De waarde van de aandelen die worden uitgegeven bedraagt derhalve € 300 000 gedeeld door 200, hetgeen gelijk is aan € 1 500 per aandeel. De ter gelegenheid van de omzetting uitgegeven aandelen hebben derhalve een waarde van 100 maal € 1 500, is € 150 000. Vennootschap B is dus bevrijd van een schuld van € 1 000 000 tegen betaling van aandelen ter waarde van € 150 000. Ingevolge het eerste lid van het voorgestelde artikel 12, moet vennootschap B in verband met de omzetting € 1 000 000 minus € 150 000 is € 850 000 tot zijn winst rekenen. De schuldeiser heeft voor deze aandelen per saldo een bedrag ter hoogte van € 150 000 opgeofferd, namelijk de vordering ter waarde van € 300 000 minus de vergoeding van € 150 000 die de schuldeiser heeft ontvangen van de aandeelhouders van B. Immers de schuldeiser had ook de mogelijkheid de vordering tot dit niveau te innen. Een en ander heeft tot gevolg dat de schuldeiser het verlies ter grootte van het verschil tussen de waarde van de vordering en de boekwaarde van de vordering, zijnde € 700 000 definitief kan nemen. De schuldeiser zal het bedrag ter hoogte van € 150 000

moeten activeren en rekenen tot het voor de aandelen opgeofferde bedrag, in de zin van artikel 13d.

Bij de bepaling van de winst van de schuldenaar die als gevolg van de omzetting wordt genoten, wordt uitgegaan van de boekwaarde van de schuld. Heeft bijvoorbeeld de schuldenaar niet voldaan aan de renteverplichting dan zal de boekwaarde van de schuld hoger zijn dan de hoofdsom. De boekwaarde zal in een dergelijke situatie gelijk zijn aan de hoofdsom vermeerderd met de nog verschuldigde rente.

In het algemeen zal de schuldenaar over voldoende verliescompensatie beschikken om de winst die als gevolg van het omzetten van de vordering wordt genoten, te verrekenen. De omzetting zal in beginsel dan ook niet leiden tot het feitelijk betalen van belasting. Dit zou zonder nadere regelgeving anders kunnen komen te liggen ingeval de verliescompensatie verloren is gegaan als gevolg van toepassing van het hierna nog toe te lichten voorgestelde artikel 20a. Teneinde een dergelijke consequentie te vermijden is in het tweede lid geregeld dat het voordeel dat als gevolg van de omzetting door de schuldenaar wordt genoten, niet tot de winst behoeft te worden gerekend voorzover verliezen als gevolg van toepassing van artikel 20a, verloren zijn gegaan. Indien het voordeel met inachtneming van dit lid niet tot de winst behoeft te worden gerekend, wordt dit voordeel wel in mindering gebracht op de verliezen die als gevolg van de toepassing van artikel 20a verloren zijn gegaan. Het verminderen van de verliezen heeft ten doel te voorkomen dat in een later jaar bij een andere omzetting wederom een beroep kan worden gedaan op deze regeling. Daarnaast is dit van belang in de situatie dat de aandelen in de verlieslatende vennootschap teruggaan naar de oude aandeelhouders, waardoor het mogelijk kan zijn dat het recht op de verliescompensatie herleeft; met het oog daarop zijn in de tussenzin de woorden «en voor de regeling van de verliescompensatie» opgenomen.

Met het omzetten van een vordering in aandelen wordt in het derde lid gelijk gesteld het uitgeven van winstbewijzen, bewijzen van deelgerechtigdheid en lidmaatschapsrechten. Het is echter eveneens mogelijk dat een schuldvordering zonder dat deze feitelijk wordt omgezet in aandelenkapitaal, gaat functioneren als eigen vermogen van de schuldenaar (informeel kapitaal of agio) doordat de voorwaarden waaronder de geldlening is verstrekt zodanig worden gewijzigd dat de schuldeiser geacht wordt deel te hebben in de onderneming van de schuldenaar. Het vierde lid heeft hierop betrekking.

In het algemeen zullen de situaties van het vierde lid zich alleen voordoen wanneer de schuldeiser tevens aandeelhouder is. Het voordeel dat de schuldenaar geniet, wordt in die situaties gesteld op de nominale waarde van de schuld. Immers, de schuldenaar wordt zonder enige betaling van de schuld bevrijd. De schuldeiser kan op dat moment het verlies op de vordering als definitief beschouwen. Voorzover de waarde in het economische verkeer van de geldlening hoger is dan nihil, wordt dit aangemerkt als kosten gemaakt in verband met de aandelen die de schuldeiser in de schuldenaar heeft en verhogen deze kosten het voor die aandelen opgeofferde bedrag.

De in het vijfde en zesde lid opgenomen regeling strekt ertoe te voorkomen dat binnen een concern afgewaardeerde vorderingen worden overgebracht naar een lichaam dat niet is onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting dan wel niet met zijn gehele vermogen een onderneming drijft. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een stichting die functioneert als houdstermaatschappij. Voorts ziet de regeling op situaties dat de vordering wordt overgebracht naar een buiten Nederland gedreven onderneming of wordt vervreemd aan een buiten Nederland wonende verbonden natuurlijk persoon, terwijl het buitenlandse lichaam dan wel de buiten Nederland wonende natuurlijk persoon is onderworpen aan een belastingheffing die naar Nederlandse maat-

staven laag is. Door het overbrengen van de vordering naar een dergelijk lichaam of natuurlijk persoon zou het zonder nadere voorziening mogelijk zijn dat de heffing over de waardeangroei van de afgewaardeerde vordering geheel of gedeeltelijk wordt vermeden. Gedacht kan worden aan de volgende situatie. Een in Nederland gevestigd lichaam heeft een afgewaardeerde vordering op een in Nederland gevestigde dochter. Vervolgens wordt de vordering overgebracht naar een buitenlandse dochter, waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Deze dochter is gevestigd in een land waarin de heffing naar de winst naar Nederlandse maatstaven per saldo niet als redelijk kan worden aangemerkt. De latere waardeangroei van de vordering zal bij de dochtermaatschappij leiden tot een lage heffing, terwijl de Nederlandse moeder als gevolg van de deelnemingsvrijstelling de waardeangroei van de aandelen in die dochter onbelast kan genieten. Dit brengt binnen concernverhoudingen met zich mee dat een heffing tegen het Nederlandse belastingtarief wordt vervuild tegen een lage heffing bij die dochtermaatschappij. Teneinde dergelijke structuren te vermijden wordt in deze situaties de boekwaarde van de schuldvordering bij de schuldenaar gerekend tot de winst.

Artikel II, onderdeel E (artikel 13b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in het voorgestelde artikel 12 opgenomen regeling zou onder omstandigheden onevenwichtig uitwerken bij een vordering op een onderneming die buiten Nederland wordt gedreven. De afwaardering kan ten laste van de in Nederland belastbare winst worden gebracht. Wordt de vordering vervolgens omgezet in aandelenkapitaal, dan kan de schuldeiser zonder nadere voorziening onder toepassing van de deelnemingsvrijstelling, de latere waarde aangroei in beginsel onbelast genieten. Dit, terwijl het maar zeer de vraag is of bij de schuldenaar het omzettingsvoordeel in de winst wordt begrepen. Teneinde te voorkomen dat hierop wordt ingespeeld, blijft het huidige artikel 13b van toepassing op afgewaardeerde geldleningen op buiten Nederland gedreven deelnemingen. Dit is geregeld in het gewijzigde eerste lid van artikel 13b.

Net als bij het voorgestelde artikel 12 wordt onder een omzetting tevens begrepen het gaan functioneren van de vordering als vermogen van de schuldenaar. Daarop ziet de wijziging van het tweede lid.

Het nieuwe vierde lid heeft betrekking op het volgende. Indien in het land waarin de schuldenaar is gevestigd, de omzetting bij de schuldenaar leidt tot belastbare winst waarover per saldo een belastingheffing plaatsvindt die naar Nederlandse maatstaven redelijk is, is er geen reden om bij de schuldeiser het afwaarderingsverlies terug te nemen. Dit is dan ook de reden dat in het vierde lid, onderdeel a, is bepaald dat indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de omzetting leidt tot belastbare winst bij de schuldenaar, het afwaarderingsverlies niet wordt teruggenomen. Dit geldt eveneens voor een vordering die niet wordt omgezet maar wordt vervreemd of overgebracht naar een buiten Nederland gevestigde onderneming. Op dat tijdstip is er nog geen sprake van omzettingswinst bij de schuldenaar. Indien de schuldeiser aannemelijk maakt dat bij een latere omzetting van de vordering, een heffing bij de schuldenaar zal plaatsvinden die per saldo naar Nederlandse maatstaven als redelijk kan worden aangemerkt, behoeft de afwaardering niet te worden teruggenomen. Dit is geregeld in onderdeel b van het vierde lid.

Door het gebruik van het woord «en» in het tweede lid, onderdeel c (onderdeel b oud) en in het vierde lid, tweede volzin, wordt een verbondenheid verlangd tussen de schuldeiser (belastingplichtige), de schuldenaar en het lichaam of de natuurlijke persoon die de vordering overneemt. Naast de verbondenheid tussen de schuldeiser en de schuldenaar, moet het voor de toepassing van de genoemde artikelleden voldoende zijn dat degene die de vordering overneemt hetzij verbonden is met de schuld-

eiser hetzij met de schuldenaar. Dit wordt tot uitdrukking gebracht door het woord «en» te vervangen door of.

Artikel II, onderdeel F (artikel 13d, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De vernummering houdt verband met de vernummering van artikel 20a in artikel 20b.

Artikel II, onderdeel G (artikel 13g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 13g betreft het niet langer toepassen, zoals in punt 4.2 van het algemene deel van deze toelichting reeds kort is toegelicht, van de deelnemingsvrijstelling op een als belegging gehouden bezit van ten minste 25% in een lichaam dat in een andere lidstaat van de EU is gevestigd (verder: EU-dochter).

eerste lid

In het eerste lid wordt, anders dan thans het geval is, een als belegging gehouden EU-dochter niet meer als deelneming in de zin van artikel 13, tweede lid, aangemerkt. Het gevolg hiervan is dat de voordelen die een belastingplichtige uit hoofde van een dergelijk bezit geniet, niet langer zijn vrijgesteld maar tot de winst van de belastingplichtige behoren. Conform artikel 4, eerste lid, tweede gedachtestreepje, van de moeder/dochterrichtlijn wordt voortaan een verrekening verleend voor de van de EU-dochter geheven winstbelasting voorzover deze is toe te rekenen aan de van de die dochter ontvangen, en tot de winst van de belastingplichtige behorende, winstuitkeringen. De eigenlijke vermindering wordt geregeld in het voorgestelde, in hoofdstuk V (tarief) op te nemen, artikel 23c. Voor een nadere toelichting op dit punt wordt verwezen naar de toelichting bij dit artikel.

tweede lid

In dit lid zijn de vereisten opgenomen waaraan, naast het in het eerste lid opgenomen bezitsvereiste, moet worden voldaan om in aanmerking te komen voor de verrekening van de door de andere lidstaat geheven winstbelasting. Deze vereisten zijn gelijklopend aan de thans in het eerste lid van artikel 13g opgenomen vereisten.

derde lid

Ingevolge dit lid wordt de door de andere lidstaat geheven winstbelasting die is toe te rekenen aan de van de EU-dochter ontvangen winstuitkering, tot de winst van de belastingplichtige gerekend indien de belastingplichtige in aanmerking komt voor de verrekening van die belasting. De achtergrond van deze bruteringsregeling is de volgende. De winstuitkering die de belastingplichtige ontvangt, zal door de EU-dochter worden geput uit de winst die bij haar resteert na de van haar geheven winstbelasting. De door haar uitgekeerde winst betreft derhalve (een deel van) haar brutowinst minus de winstbelasting die is geheven door de lidstaat waarin zij is gevestigd. Bij de belastingplichtige die de winstuitkering ontvangt, behoort in beginsel enkel de netto-uitkering tot de belastbare grondslag. Indien in dat geval een verrekening zou worden verleend voor de over de brutowinst van de EU-dochter geheven winstbelasting, zou een verrekening worden verleend voor een gedeelte van de winst waarover in Nederland geen belasting is verschuldigd. Voor een juiste berekening van de te verlenen vermindering is het dan ook nodig de heffing van de Nederlandse

vennootschapsbelasting te baseren op de brutowinst van de EU-dochter. Met andere woorden, de van de EU-dochter ontvangen winstuitkering wordt gebruteerd tot de Nederlandse heffingsgrondslag gerekend, door de aan de winstuitkering toe te rekenen buitenlandse belasting tot de winst te rekenen. De over de gebruteerde grondslag geheven buitenlandse winstbelasting is verrekenbaar, binnen de door artikel 23c gestelde grenzen. Deze bruteringsregeling is bij verrekeningssystemen gebruikelijk. De uitkomst hiervan is dat, indien het tarief van de buitenlandse belasting lager is dan het tarief van de Nederlandse vennootschapsbelasting, in Nederland over de winst van de EU-dochter wordt «bijgeheven» tot het Nederlandse tarief.

vierde lid

In dit lid is geregeld wat voor de toepassing van dit artikel onder winstuitkering wordt verstaan.

vijfde lid

Dit lid komt overeen met het huidige tweede lid van artikel 13g.

Artikel II, onderdeel H (artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De in artikel 14c opgenomen regeling biedt de mogelijkheid om zonder heffing van vennootschapsbelasting de door de vennootschap gedreven onderneming over te brengen naar de IB-sfeer, waar de onderneming door de vroegere aandeelhouders wordt voortgezet.

In het eerste lid zijn de vereisten opgenomen om van de faciliteit gebruik te kunnen maken. Allereerst zal de vennootschap een onderneming moeten drijven. Anders is het immers niet mogelijk de onderneming voor de heffing van inkomstenbelasting voort te zetten. Het laatste betekent ook dat de aandeelhouders in de vennootschap natuurlijke personen dienen te zijn die uit de in de IB-sfeer voortgezette onderneming belastbare winst uit onderneming genieten. Voorts is vereist dat de vennootschap wordt ontbonden. Na de ontbinding van de vennootschap treedt de fase in waarin het vermogen van de vennootschap wordt vereffend. De overdracht van de afzonderlijke vermogensbestanddelen van de onderneming zal enige tijd vergen. In de praktijk zullen de vereffenaars en de voortzettende aandeelhouders daarom een tijdstip overeenkomen vanaf welk moment de onderneming voor rekening van de voortzettende aandeelhouders zal worden gedreven. Vanaf dat tijdstip wordt de waardeontwikkeling van de vermogensbestanddelen in de heffing van inkomstenbelasting betrokken.

Indien aan deze vereisten wordt voldaan, behoeft op een door de aandeelhouders en de vennootschap gezamenlijk gedaan verzoek de winst die bij of in het kader van de ontbinding wordt behaald, niet in aanmerking te worden genomen. Aan de inwilliging van dit verzoek kunnen nadere voorwaarden worden verbonden. Op deze voorwaarden zal worden ingegaan bij het zesde lid.

Indien het verzoek wordt ingewilligd treden de aandeelhouders ten aanzien van de voortgezette onderneming in de plaats van de vennootschap. Dit brengt in beginsel met zich mee dat de rechten en verplichtingen die met de vermogensbestanddelen samenhangen, overgaan op de aandeelhouders. Indien er meerdere aandeelhouders zijn, zal iedere aandeelhouder voor zijn gedeelte in de plaats treden van de vennootschap.

Op grond van het eerste lid worden de stille reserves doorgeschoven naar de IB-sfeer. Echter, indien de vennootschap nog te verrekenen verliezen heeft, zouden deze zonder nadere regeling verloren gaan. Om dit te voor-

komen is allereerst in het tweede lid bepaald dat voorzover de winst die bij of in het kader van de ontbinding wordt behaald tegenover nog te verrekenen verliezen staat, deze winst wel in aanmerking wordt genomen. Om te voorkomen dat die winst nogmaals in de voortgezette onderneming tot uitdrukking zou komen, worden tot het bedrag van de in aanmerking genomen winst de boekwaarden van de bezittingen verhoogd en fiscale reserves opgeheven.

Aangezien er echter ook na deze verrekening nog verliezen kunnen resteren die niet meer kunnen worden verrekend met winst van de vennootschap, is in het derde lid bepaald dat deze verliezen worden aangemerkt als ondernemingsverlies van de aandeelhouders die de onderneming voortzetten. Daarbij is rekening gehouden met het feit dat de verliezen in de Vpb-sfeer vergolden zouden worden tegen een tarief van 35%, terwijl in de IB-sfeer een tarief van ongeveer 50% geldt. Dit verschil in tarief wordt ondervangen door de verliezen slechts voor 35/50 deel aan te merken als ondernemingsverlies van de aandeelhouders. Een regeling overeenkomstig die voor nog te verrekenen verliezen, is eveneens in het tweede lid opgenomen voor de winst uit buitenlandse onderneming die nog niet in aanmerking is genomen voor de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. De vennootschap zal deze winst normaliter ingevolge een regeling ter voorkoming van dubbele belasting over kunnen brengen naar volgende jaren. Om te voorkomen dat dit recht, vanwege de terugkeerfaciliteit, verloren zou gaan, is allereerst in het tweede lid bepaald dat de winst die bij of als gevolg van de ontbinding van de vennootschap wordt behaald, slechts buiten aanmerking blijft, voorzover deze uitgaat boven de buitenlandse winst waarvoor nog geen voorkoming is verkregen. De belasting die betrekking heeft op het niet buiten aanmerking gebleven deel van de winst kan dan in aanmerking komen voor een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Na de toepassing van deze vermindering zou nog buitenlandse winst kunnen resteren die niet meer in aanmerking kan worden genomen bij de vennootschap. Daarom zullen bij algemene maatregel van bestuur regels worden gegeven op grond waarvan dat gedeelte van de buitenlandse winst in aanmerking kan worden genomen bij de aandeelhouders die de onderneming voortzetten.

Naast de situatie waarin sprake is van nog gestalde buitenlandse winst, kan er ook sprake zijn van verliezen uit de buitenlandse onderneming. Terzake van deze verliezen zal op de vennootschap ingevolge een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, de verplichting rusten om deze verliezen over te brengen naar volgende jaren ten einde ze te verrekenen met toekomstige buitenlandse winst. Zonder nadere regeling zou deze verplichting echter verloren gaan ten gevolge van de terugkeerfaciliteit. Daarom is in het tweede lid bepaald dat het deel van de winst dat betrekking heeft op de buitenlandse onderneming en dat bij of als gevolg van de ontbinding van de vennootschap tot uitdrukking komt, slecht buiten aanmerking blijft, voorzover deze winst meer bedraagt dan de buitenlandse verliezen die naar andere jaren zijn overgebracht. Voorzover daarna nog een deel van de buitenlandse verliezen resteert, zullen, evenals dat het geval is bij aanwezigheid van buitenlandse winst, bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld op grond waarvan het verlies in aanmerking kan worden genomen bij de aandeelhouders die de onderneming voortzetten.

Het is niet de bedoeling dat de aandeelhouders tezamen meer verliezen in aanmerking kunnen nemen dan de vennootschap. Daarom zal in de voorwaarden worden bepaald dat als meerdere aandeelhouders de onderneming voortzetten, iedere aandeelhouder het gedeelte van de verliezen krijgt toegerekend dat zich verhoudt tot zijn belang in de vennootschap. Verder is aan artikel 3 150 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 een zesde lid toegevoegd waarin is bepaald dat het verlies uitsluitend wordt verrekend met winst uit de voortgezette onderneming. Voor zoveel nodig zal op

het punt van de voorkoming van dubbele belasting een vergelijkbare regeling worden opgenomen in de algemene maatregel van bestuur op grond waarvan de buitenlandse winst en buitenlandse verliezen bij de aandeelhouders in aanmerking worden genomen.

Het vierde lid geeft aan op welke vermogensbestanddelen de faciliteit niet van toepassing is.

Onderdeel a van dit lid betreft vermogensbestanddelen van de vennootschap die geen deel kunnen gaan uitmaken van het ondernemingsvermogen van de voortzettende aandeelhouders omdat deze vanuit de IB-sfeer gezien als verplicht privé-vermogen moeten worden aangemerkt. Hierbij kan worden gedacht aan beleggingen. Aangezien de vennootschap moet worden ontbonden, zullen ook deze vermogensbestanddelen naar privé moeten worden overgebracht. Echter, omdat deze vermogensbestanddelen nadat zij het de vennootschap hebben verlaten, niet kunnen worden aangemerkt als ondernemingsvermogen, kan de faciliteit niet van toepassing zijn op de winst die aan deze vermogensbestanddelen is toe te rekenen. Dit betekent dat eventuele stille reserves die zijn begrepen in deze vermogensbestanddelen in de heffing worden betrokken op het moment dat de vermogensbestanddelen het vermogen van de vennootschap daadwerkelijk verlaten. Ook voor de fiscale reserves moet worden gezien of zij gehandhaafd kunnen blijven ten behoeve van de onderneming die in de IB-sfeer wordt voortgezet.

In onderdeel b is een uitzondering opgenomen die betrekking heeft op aandelen die behoren tot een deelneming en met toepassing van artikel 13ca zijn afgewaardeerd. Een vervreemding van de aandelen leidt tot een verplichte opwaardering. Deze opwaarderingswinst kan niet onder toepassing van de faciliteit buiten aanmerking blijven, aangezien voor de heffing van inkomstenbelasting geen deelnemingsvrijstelling bestaat.

Voor de toepassing van de faciliteit is vereist dat de onderneming voor rekening van de aandeelhouders wordt voortgezet in de IB-sfeer. In het vijfde lid, onderdeel a, is aangegeven wat onder de voortzettende aandeelhouders moet worden verstaan. Het moet gaan om natuurlijke personen voor rekening van wie de onderneming wordt voortgezet en die daarbij winst uit onderneming genieten. In onderdeel b van dit lid is geregeld dat onder aandeelhouders tevens houders van winstbewijzen kunnen worden verstaan. Deze gelijkstelling wordt beperkt tot de winstbewijshouders die ook gerechtigd zijn tot het vermogen van de vennootschap doordat ze bijvoorbeeld delen in het liquidatiesaldo.

Aan de toepassing van de faciliteit kunnen voorwaarden worden gesteld. In het zesde lid zijn de grenzen waarbinnen deze voorwaarden moeten blijven, aangegeven. Net als bij de geruisloze omzetting van een IB-onderneming in een door een vennootschap gedreven onderneming, strekken de voorwaarden ertoe de heffing en invordering van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting veilig te stellen. Hierbij kan worden gedacht aan de voorwaarde dat de boekwaarde van de vermogensbestanddelen waarmee de onderneming in de IB-sfeer wordt voortgezet, worden doorgeschoven. Daarnaast kunnen voorwaarden worden gesteld die betrekking hebben op de in een jaar genoten winst en de doorschuiving van reserves.

Teneinde te voorkomen dat latente verliezen vanuit de vennootschapsbelastingsfeer worden overgeheveld naar de inkomstenbelastingsfeer, kunnen voorwaarden worden gesteld indien de waarde in het economische verkeer van de vermogensbestanddelen op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het voortzetten van de onderneming voor rekening van de aandeelhouders lager is dan de boekwaarde van deze vermogensbestanddelen.

Net als bij de geruisloze omzetting van een IB-onderneming in een door een vennootschap gedreven onderneming, kunnen indien er meerdere aandeelhouders zijn, voorwaarden worden gesteld, zodat de gerechtigdheid tot de IB-onderneming (samenwerkingsverband) grotendeels over-

eenkomt met de gerechtigdheid tot de vennootschap. Dit om te voorkomen dat de geruisloze terugkeer mede wordt aangewend om de onderneming geheel of ten dele te verkopen aan de andere voortzettende aandeelhouders.

Om te voorkomen dat de liquidatie van de vennootschap wordt vertraagd, zullen in de te stellen voorwaarden eisen worden gesteld aan de voortgang van de vereffening.

Tenslotte kunnen voorwaarden worden gesteld aan de financiering van de onderneming bij aanvang van het voortzetten door de aandeelhouder indien de vennootschap een tegenprestatie ontvangt voor de overdracht van de vermogensbestanddelen waarmee de aandeelhouder de onderneming gaat voortzetten. Zulke transacties kunnen de verhouding tussen het eigen en het vreemde vermogen waarmee de onderneming wordt gefinancierd, aanzienlijk wijzigen. In bepaalde gevallen kan dit tot resultaten leiden die niet verenigbaar zijn met het verlenen van uitstel van belastingheffing bij de terugkeer uit de BV. Het gaat om situaties waarin eigen vermogen wordt vervangen door vreemd vermogen, waarna het vrijgemaakte eigen vermogen wordt belegd in box III. Het onderstaande voorbeeld dient ter verduidelijking.

Een BV drijft een onderneming met behulp van een bedrijfspand. De onderneming is uitsluitend gefinancierd met eigen vermogen. De aandeelhouder besluit de BV te ontbinden en met toepassing van artikel 14c de onderneming als eenmansbedrijf voort te zetten. Tijdens de vereffening koopt de aandeelhouder het bedrijfspand, welke aankoop hij financiert met een banklening. De BV keert vervolgens de koopsom en de overige bestanddelen van de onderneming uit als liquidatie-uitkering. De banklening zal deel uitmaken van het ondernemingsvermogen, zodat de verschuldigde rente tegen het tarief van box I in mindering komt op de winst. De koopsom die hij bij wijze van liquidatie uitkering heeft terugontvangen, kan hij vervolgens tegen het lagere tarief van box III beleggen. Voor de toepassing van de voorwaarde zal het overigens niet uitmaken of in de vermogensbestanddelen waarvoor de vennootschap een tegenprestatie ontvangt wel of niet stille reserves zaten.

Het verzoek om toepassing van de faciliteit moet worden ingediend bij de inspecteur die belast is met de aanslagregeling van de vennootschap. Dit verzoek moet voor de ontbinding zijn gedaan.

Artikel II, onderdeel I (artikel 15e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In dit artikel is bepaald dat de herinvesteringsreserve aan de winst moet worden toegevoegd ingeval er sprake is van een belangrijke wijziging in de uiteindelijke zeggenschap dan wel de uiteindelijke gerechtigdheid tot het vermogen van de belastingplichtige, tenzij de activa van de belastingplichtige voor minder dan in belangrijke mate bestaan uit beleggingen. Beleggingen zijn de bezittingen die geen functie vervullen in de uitoefening van de onderneming; maar worden aangehouden met het oog op het verkrijgen van een rendement dat bij normaal, actief vermogensbeheer mag worden verwacht. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de afwezigheid van enig bezit niet voorkomt dat de herinvesteringsreserve wordt toegevoegd aan de winst.

Bij de beoordeling of een belangrijke wijziging in de zeggenschap of gerechtigdheid zich heeft voorgedaan wordt ook een wisseling tussen de aandeelhouders onderling bij de beoordeling betrokken. Hierdoor wordt voorkomen dat een aandeelhouder met een relatief klein belang door middel van verwerving van de overige aandelen, de herinvesteringsreserve kan benutten. Aandelen die worden geëmitteerd worden ook bij de beoordeling betrokken. Dit geldt eveneens voor aandelen die worden ingekocht. Ook door een emissie of inkoop van aandelen kan de zeggenschap over dan wel de gerechtigdheid tot het vermogen zich wijzigen. In

geval van de ene aandeelhouder meer aandelen worden ingekocht dan van een andere aandeelhouder zal er immers sprake zijn van een wijziging van de zeggenschap dan wel de gerechtigdheid tot het vermogen. Zonder nadere voorziening zou bij een verhangning van een lichaam binnen concern moeten worden onderzocht of er sprake is van een wijziging van de uiteindelijke zeggenschap of de uiteindelijke gerechtigdheid tot het vermogen van het verhangen lichaam. Dit zou leiden tot aanzienlijke administratieve en uitvoeringslasten. Teneinde dit te voorkomen is in het tweede lid bepaald dat bij een verhangning van een dochtermaatschappij binnen concern, het eerste lid niet van toepassing is. Of de dochtermaatschappij deel blijft uitmaken van hetzelfde concern wordt beoordeeld aan de hand van het reeds in artikel 15b, eerste lid, onderdeel c, opgenomen criterium. Onder een dochtermaatschappij wordt in dit kader verstaan een belastingplichtige waarvan het belang voor tenminste een derde gedeelte berust bij een ander lichaam. Aangezien een concern aanwezig wordt verondersteld bij een belang van tenminste een derde, zal in zogeheten joint venture verhoudingen de herinvesteringsreserve in de regel in stand blijven.

Het derde lid betreft een tweetal situaties waarin de uiteindelijke gerechtigdheid weliswaar wordt gewijzigd, maar waarbij het niet wenselijk is dat dit leidt tot een opheffing van de herinvesteringsreserve. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat het hier gaat om de wijziging van de gerechtigdheid tot dan wel de zeggenschap over het vermogen van de moedermaatschappij. Onderdeel a ziet op vennootschappen waarvan het de vennootschap niet bekend is en ook niet bekend had kunnen zijn wie de aandeelhouders zijn. Een dergelijke situatie is met name aanwezig bij vennootschappen waarvan de aandelen ter beurse worden verhandeld. In die situatie is het niet duidelijk wanneer er een belangrijke wijziging van zeggenschap aanwezig is. Indien de handel in de aandelen niet uitgaat boven hetgeen voor die aandelen op de beurs gebruikelijk is, zal de herinvesteringsreserve niet ter discussie worden gesteld. Het rechtsvermoeden dat in deze bepaling is opgenomen geldt alleen ingeval het de belastingplichtige niet bekend is en eveneens niet bekend had kunnen zijn of zich een belangrijke wijziging in de zeggenschap of gerechtigdheid voordoet. Dit houdt in dat deze bepaling alleen van toepassing is voorzover de aandelen ter beurse worden verhandeld. Bij een overname – al dan niet vijandelijk – kan men geen beroep doen op het tweede lid. Onderdeel b van het tweede lid ziet op de situatie dat de gerechtigdheid wordt gewijzigd als gevolg van een overgang van aandelen in het kader van het erfrecht of huwelijksvermogensrecht. De aandelen die in dit kader overgaan worden bij de beoordeling of er sprake is van een belangrijke wijziging niet betrokken.

De samenhang tussen de in het tweede en derde lid opgenomen bepalingen kan aan de hand van een aantal voorbeelden worden verduidelijkt. Vennootschap B maakt als dochtermaatschappij deel uit van een concern, de aandelen in de dochter worden verkocht aan een zustermaatschappij C. Deze situatie wordt bestreken door het tweede lid. Er wordt geen belangrijke wijziging in de uiteindelijke zeggenschap of gerechtigdheid tot het vermogen van vennootschap B aangenomen, waardoor de herinvesteringsreserve verder niet ter discussie behoeft te worden gesteld.

Vervolgens gaan aandelen in de moeder A van de vennootschappen B en C in andere handen over. Indien de aandelen in de moeder op de beurs worden verhandeld zal moeten worden beoordeeld of de handel in de betreffende aandelen niet uitgaat boven hetgeen bij dat fonds gebruikelijk is. Als aan die voorwaarde is voldaan, dan zal de herinvesteringsreserve verder niet ter discussie worden gesteld. Is de handel niet gebruikelijk omdat in het kader van een overname wordt opgekocht, dan zal moeten worden beoordeeld of er sprake is van een belangrijke wijziging in de zeggenschap dan wel de gerechtigdheid tot het vermogen van vennootschap A.

Indien de aandelen in moeder A worden gehouden door natuurlijke personen, en een van deze natuurlijke personen overlijdt, dan zullen de aandelen die als gevolg van het erfrecht overgaan niet bij de beoordeling worden betrokken. Dit brengt met zich dat wanneer alleen die aandelen in andere handen overgaan, de herinvesteringsreserve niet ter discussie zal worden gesteld. Besluiten de andere aandeelhouders eveneens hun aandelen over te dragen dan zal er wel sprake zijn van een belangrijke wijziging van zeggenschap over dan wel gerechtigdheid tot het vermogen van de moedermaatschappij. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat een belangrijke wijziging van de zeggenschap over dan wel de gerechtigdheid tot het vermogen van de moeder in beginsel eveneens zal leiden tot een belangrijke wijziging van de uiteindelijke zeggenschap over dan wel de gerechtigdheid tot het vermogen van de dochtermaatschappijen. Indien zich een wijziging van de uiteindelijke zeggenschap heeft voorgedaan, kan de herinvesteringsreserve niet meer worden benut indien de bezittingen van de vennootschap in belangrijke mate bestaan uit beleggingen. Is het aandeel van de beleggingen minder, dan kan de herbeleggingsreserve, ook wanneer er sprake is van een wijziging van de uiteindelijke zeggenschap of gerechtigdheid, na die wijziging nog steeds worden aangewend.

Artikel II, onderdeel J (artikel 20, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 20 vervalt het vijfde lid. Voor het vijfde lid treedt in de plaats het hierna toegelichte, voorgestelde artikel 20a.

Artikel II, onderdeel K (artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Dit artikel ziet op de voorkoming van handel in verliezen. Ingevolge het eerste lid kunnen verliezen niet meer worden verrekend met belastbare winsten van volgende jaren, indien de uiteindelijke zeggenschap over dan wel de uiteindelijke gerechtigdheid tot het vermogen van de belastingplichtige in belangrijke mate, dat wil zeggen 30% of meer, is gewijzigd. Ook een interne aandeelhouderswisseling wordt, net als bij het voorgestelde artikel 15e, bij de beoordeling betrokken.

Of er een wijziging van zeggenschap heeft plaatsgevonden, wordt beoordeeld op het tijdstip dat de belastbare winst wordt genoten waarmee de verliezen zouden worden verrekend. Anders dan bij het huidige artikel 20, vijfde lid, is er dus geen sprake meer van een eenmalige toetsing op het tijdstip dat de aandelen in andere handen overgaan. Toetsing vindt plaats door de periode waarin de belastbare winst wordt genoten te vergelijken met de periode waarin de verliezen zijn geleden die belastingplichtige wenst te verrekenen.

Net zoals in het voorstel voor artikel 15e, zou zonder een nadere voorziening bij een verhangning van een lichaam binnen concern moeten worden onderzocht of er sprake is van een wijziging van de uiteindelijke zeggenschap of de uiteindelijke gerechtigdheid tot het vermogen van het verhangen lichaam. Daarom wordt in het tweede lid ook voor de toepassing van artikel 20a voorgesteld dat bij een verhangning van een dochtermaatschappij binnen concern de verliesverrekening niet ter discussie wordt gesteld.

Ook in het derde lid worden situaties genoemd waarin de uiteindelijke gerechtigdheid weliswaar wordt gewijzigd, maar waarbij het net zo als in het voorstel voor artikel 15e wenselijk is dat het normale regime doorloopt. Onderdeel a ziet op situaties waarin het de vennootschap niet bekend is en ook niet had kunnen zijn wie de aandeelhouders zijn. Onderdeel b ziet op situaties waarin de gerechtigdheid wordt gewijzigd als gevolg van een overgang van aandelen in het kader van het erfrecht of het

huwelijksvermogensrecht. Deze situaties zijn toegelicht bij het voorgestelde artikel 15e. Op deze plaats wordt daarom verwezen naar hetgeen aldaar is opgemerkt.

Het feit dat de uiteindelijke zeggenschap dan wel de uiteindelijke gerechtigdheid in belangrijke mate is gewijzigd, brengt niet automatisch met zich mee dat de verliezen niet meer kunnen worden verrekend. In het vierde lid is aangegeven dat indien aan een drietal voorwaarden wordt voldaan de verliezen ondanks de aandeelhouderswisseling tot verrekening kunnen komen.

In onderdeel a is als voorwaarde gesteld dat de bezittingen van de belastingplichtige niet in belangrijke mate bestaat uit beleggingen. Hierdoor wordt onder meer voorkomen dat beleggingsopbrengsten van na de aandeelhouderswisseling worden verrekend met verliezen uit actieve werkzaamheden van voor de aandeelhouderswisseling. Beleggingen zijn bezittingen die geen functie vervullen in de uitoefening van de onderneming, maar die worden aangehouden met oog op het verkrijgen van rendement dat bij normaal, actief vermogensbeheer mag worden verwacht. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat de afwezigheid van enig bezit de beperking van de verliescompensatie niet opheft.

In onderdeel b is opgenomen dat na het verliesjaar aan twee voorwaarden moet zijn voldaan. Onder 1° is bepaald dat na het verliesjaar geen anderzortige activiteiten mogen zijn gestart dan wel zijn verworven. Anders kan er namelijk sprake zijn van een verrekening van verliezen met winsten die worden behaald met nieuwe activiteiten die los staan van de activiteiten waarmee de verliezen zijn geleden. Een inkrimping van de verlieslatende activiteiten of een afstoting van een activiteit indien door de belastingplichtige meerdere activiteiten worden uitgeoefend, zal op zichzelf beschouwd dus niet leiden tot het verloren gaan van verliescompensatie. Ook zal een reorganisatie of een uitbreiding van de bestaande activiteit aan bij voorbeeld gewijzigde marktomstandigheden er in beginsel niet toe leiden dat de verliezen niet tot verrekening kunnen komen. Een voorbeeld kan dit verduidelijken.

Een slecht draaiende fietsfabriek wordt overgenomen door een derde. Door deze derde wordt de fiets aangepast aan de moderne tijd en worden productielijnen toegevoegd, waardoor meer fietsen kunnen worden gemaakt. Omdat het een uitbreiding van de bestaande activiteiten betreft zal dit niet leiden tot het verloren gaan van de verliescompensatie. Wordt daarentegen geen nieuwe productielijn toegevoegd maar bij voorbeeld fietsenwinkels, dan is er wel sprake van een andere activiteit waardoor de verliescompensatie verloren gaat.

De omstandigheid dat de verliescompensatie niet verloren gaat bij een uitbreiding van de activiteiten waarmee de verliezen zijn geleden, zou onder omstandigheden kunnen leiden tot onbedoeld gebruik. Als voorbeeld wordt de situatie gegeven van een vennootschap die zich heeft beziggehouden met het ontwikkelen van onroerend goed projecten die hebben geleid tot een verlies. Een dergelijke vennootschap zou aantrekkelijk kunnen zijn voor andere projectontwikkelaars. Indien in een dergelijke vennootschap na een belangrijke aandeelhouderswisseling een nieuw project wordt ingebracht, zou de belastingplichtige de stelling kunnen betrekken dat het nieuwe project dezelfde activiteit betreft als voorheen zodat de verliezen tot verrekening kunnen komen. Verliesverrekening wordt in een dergelijke situatie niet wenselijk geoordeeld aangezien het nieuwe project in feite los staat van de projecten die in het verleden zijn ontwikkeld. Het zal de koper van de aandelen in een dergelijke situatie waarschijnlijk veeleer te doen zijn om de verliescompensatie in plaats van de activiteiten die door de vennootschap met nog te compenseren verliezen zijn uitgeoefend. Daarom is in onderdeel b, onder 2°, geregeld dat indien van een met de belastingplichtige verbonden natuurlijk persoon of verbonden lichaam vermogensbestanddelen worden verkregen die een onderneming of een zelfstandig deel daarvan kunnen

vormen, dit leidt tot het verloren gaan van de mogelijkheid van verliescompensatie.

Zonder nadere voorziening zou het vierde lid ertoe kunnen leiden dat een vennootschap die over te compenseren verliezen beschikt, bij een juridische fusie het recht kwijtraakt om de geleden verliezen te compenseren. Gedacht kan worden aan de situatie waarin een fietsfabriek in het kader van een fusie fietsenwinkels verkrijgt. In het algemeen zal er als gevolg van de juridische fusie sprake zijn van een belangrijke wisseling van aandeelhouders. Voorts verkrijgt de vennootschap in het kader van de juridische fusie een andere activiteit, zijnde de fietsenwinkels. Bij een juridische fusie is het echter mogelijk om voorwaarden te stellen voor de verrekening van verliezen. In het vijfde lid, onderdeel a, is dan ook geregeld dat onder de verwerving van een andere activiteit niet wordt begrepen het verkrijgen van vermogen in het kader van een bedrijfsfusie, een juridische fusie, een juridische splitsing dan wel van vermogen van een ander lichaam dat tot dezelfde fiscale eenheid behoort. Voor wat betreft de voorwaarden die aan de verrekening van de nog te compenseren verliezen zullen worden gesteld, wordt het volgende opgemerkt. Achtergrond van de regeling ter voorkoming van een ongewenste verrekening van verliezen is dat de verliezen niet mogen worden gebruikt om winsten die worden behaald met beleggingen of andersoortige activiteiten tegen af te zetten. Dit brengt met zich mee dat winst die wordt behaald met het vermogen dat in het kader van de hiervoor genoemde reorganisaties wordt verkregen, niet mag worden aangewend voor de verrekening van de nog te compenseren verliezen. De winst van de vennootschap die over te compenseren verliezen beschikt zal dan ook moeten worden gesplitst. Deze winstsplitsing zal zodanig vorm worden gegeven dat alle winsten die met de in het kader van de reorganisatie verkregen vermogensbestanddelen worden behaald, buiten beschouwing blijven.

In het zesde lid is geregeld dat het artikel van overeenkomstige toepassing is indien verliezen worden teruggewenteld naar het verleden. Dit brengt met zich mee dat in de situatie dat na de wijziging van zeggenschap of gerechtigdheid verliezen alleen maar kunnen worden teruggewenteld naar het verleden indien het vermogen van de belastingplichtige niet in belangrijke mate bestaat uit beleggingen. Voorts mag er ten opzichte van het jaar waarin de belastbare winst is gemaakt, geen andere activiteiten zijn verworven of gestart, noch mogen vermogensbestanddelen zijn verworven van een verbonden lichaam of natuurlijke persoon die een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming vormen. De beoordeling of er geen andere activiteiten zijn bijgekomen, heeft plaats op het moment dat de belastingplichtige de verliezen wenst te compenseren. Ook hier is, net als bij de beoordeling van de vraag of er sprake is van een belangrijke wijziging in de zeggenschap of de gerechtigdheid, sprake van een zogeheten periode toets. Dit brengt met zich mee dat op het moment dat de aandelen worden overgedragen, het niet zonder meer duidelijk hoeft te zijn of de verliezen die op het moment van overdracht nog openstaan, nog gecompenseerd kunnen worden. Om te voorkomen dat dit in reële gevallen zou leiden tot vermindering van de bereidheid om aandelen in een verlieslijdende vennootschap te kopen, is in het achtste lid geregeld dat de vennootschap met verliezen zekerheid kan verkrijgen omtrent de vraag of tot het tijdstip dat de uiteindelijke zeggenschap of gerechtigdheid in belangrijke mate wordt gewijzigd geen andere activiteiten zijn verworven dan wel aangevangen en geen vermogensbestanddelen zijn verworven van een verbonden lichaam of natuurlijke persoon die een onderneming of een zelfstandig onderdeel van een onderneming vormen. De inspecteur beslist op dit verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Bij een positieve beslissing worden in het jaar dat de belastbare winst wordt gemaakt, de activiteiten en de vermogensbestanddelen vergeleken met die op het tijdstip van wijziging van de zeggenschap of de

gerechtigdheid in plaats van het jaar of de jaren waarin het verlies is geleden.

Indien als gevolg van de toepassing van dit artikel komt vast te staan dat de verliezen niet meer tot verrekening met winsten van volgende jaren kunnen komen, wordt de belastingplichtige de mogelijkheid geboden zijn vermogen te herwaarderen. Dit is geregeld in het negende lid. Door de herwaardering kunnen de nog te verrekenen verliezen zoveel mogelijk worden gecompenseerd met nog niet gerealiseerde meerwaarden van vermogensbestanddelen die binnen de onderneming werden gebruikt op het moment dat de verliezen zijn ontstaan. De herwaardering dient plaats te vinden op het tijdstip dat direct voorafgaat aan het boekjaar waarin komt vast te staan dat verliezen niet meer verrekend kunnen worden.

Artikel II, onderdeel L (artikel 23c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Dit artikel houdt verband met de wijzigingen van artikel 13g.

eerste lid

In het eerste lid wordt het te verrekenen bedrag berekend van de in een andere EU-lidstaat van een EU-dochter geheven winstbelasting waarop ingevolge artikel 13g, eerste lid, aanspraak kan worden gemaakt. Het te verrekenen bedrag is het laagste van de bedragen berekend op grond van de onderdelen a en b van het eerste lid. Voor het te verrekenen bedrag vormt de buitenlandse winstbelasting die drukt op de ontvangen winstuitkering, in principe het uitgangspunt (onderdeel a). Echter, het te verrekenen bedrag wordt gelimiteerd tot de Nederlandse belasting die aan de ontvangen winstuitkeringen is toe te rekenen (onderdeel b); dit laatste wordt aangeduid als de «evenredigheidsbegrenzing». Dit is vergelijkbaar met de evenredigheidsbegrenzing zoals die wordt toegepast onder het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 en de belastingverdragen. Praktisch gezegd betekent dit dat als het tarief van de naar de winst geheven belasting van de lidstaat hoger is dan het Nederlandse tarief, voor het meerdere geen verrekening wordt verleend.

Bij de toelichting op het derde lid wordt de werking van het eerste lid, in samenhang met het derde lid aan de hand van voorbeelden nader toegelicht.

tweede lid

Het te verrekenen bedrag, wordt door de inspecteur, gelijktijdig met de aanslag bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld en op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld. Dit betreft dus het bedrag waarvoor men «in principe» recht heeft op vermindering van de verschuldigde belasting. Of deze vermindering in dat jaar ook daadwerkelijk geheel of gedeeltelijk geëffectueerd kan worden, hangt mede af van de toepassing van het derde lid.

Met het van overeenkomstige toepassing verklaren van artikel 20b, derde lid, wordt geregeld in welke situaties het door de inspecteur vastgestelde bedrag kan worden herzien.

derde lid en vierde lid

In dit lid is bepaald dat het op de voet van het eerste lid berekende te verrekenen bedrag slechts leidt tot een daadwerkelijke vermindering van de verschuldigde belasting voorzover dit bedrag niet meer bedraagt dan de over het desbetreffende jaar op de voet van artikel 22 berekende belasting. De vermindering kan dus niet leiden tot een teruggave van Nederlandse belasting. Of het op de voet van onderdeel a of b berekende te

verrekenen bedrag in een jaar ook daadwerkelijk kan worden geëffectueerd, hangt derhalve af van de overigens door de belastingplichtige genoten inkomsten. Een hierdoor eventueel onverrekend gebleven gedeelte van het te verrekenen bedrag, kan dan op de verschuldigde belasting van een volgend jaar in mindering worden gebracht. Dit laatste wordt in het vierde lid nader toegelicht.

Hierna wordt de werking van het eerste tot en met het vierde lid toegelicht aan de hand van cijfervoorbeelden.

Voorbeeld 1 betreft de, in artikel 13g, derde lid, geregelde brutering van de in aanmerking te nemen winstuitkeringen. Voorbeeld 2 ziet op de toepassing van de evenredigheidsbegrenzing en voorbeeld 3 betreft de toepassing van het vierde lid.

Voorbeeld 1: brutering van de in aanmerking te nemen winstuitkeringen

Stel dat een EU-dochter een brutowinst behaalt van 100. De winstbelasting in de andere lidstaat bedraagt 30%, zodat een nettowinst resteert van 70 (100 minus 30). Indien de EU-dochter deze nettowinst uitkeert aan haar Nederlandse moedermaatschappij, wordt in Nederland in beginsel enkel de winstuitkering van 70 in de heffingsgrondslag betrokken. De hierover verschuldigde vennootschapsbelasting bedraagt 24,50¹. De vermindering zou derhalve maximaal 24,50 bedragen. Zonder toepassing van de brutering zoals voorgeschreven het artikel 13g, derde lid, zou de belastingdruk op de winst van de EU-dochter aldus beperkt blijven tot de in de andere lidstaat geheven 30% en er zou niet tot het Nederlandse tarief van 35% worden bijgeheven. Echter door nu, zoals in artikel 13g, derde lid, wordt bepaald, uit te gaan van een met de buitenlandse belasting gebruteerde winstuitkering (70 + 30 = 100) bedraagt de in Nederland verschuldigde vennootschapsbelasting in dit voorbeeld 35 (100 x 35%), en wordt een verrekening verleend van 30. De totale belasting komt dan uit op 35, zijnde 30 in de andere lidstaat en 5 in Nederland.

Voorbeeld 2: toepassing van de evenredigheidsbegrenzing

Stel dat een EU-dochter een brutowinst behaalt van 100. De winstbelasting in de andere lidstaat bedraagt 30%, zodat een nettowinst resteert van 70 (100 minus 30). De EU-dochter keert de nettowinst uit aan de Nederlandse moedermaatschappij. De moedermaatschappij heeft overigens nog inkomsten van 50.

De op de voet van artikel 22 verschuldigde belasting wordt dan berekend over 100 (gebruteerde winstuitkering van 70 + 30) + 50 (overige inkomsten) en bedraagt derhalve $150 \times 35\% = 52,50$. Vervolgens dient het te verrekenen bedrag te worden berekend. Dit is het laagste van de bedragen berekend op de voet van het eerste lid, onderdeel a («1e limiet») en b («2e limiet»). Het bedrag berekend volgens onderdeel a is 30, namelijk de aan de winstuitkering toe te rekenen buitenlandse belasting. Het bedrag berekend volgens onderdeel b bedraagt: $52,50 \times 100/150 = 35$. Het te verrekenen bedrag is in dit geval derhalve het bedrag berekend volgens onderdeel a, namelijk 30. Dit bedrag mag ingevolge het derde lid op de voet van artikel 22 berekende belasting in mindering worden gebracht, doch niet verder dan tot nihil. Omdat de belasting berekend op de voet van artikel 22 dit voorbeeld hoger is (namelijk 52,50), is het te verrekenen bedrag in dit jaar gelijk het bedrag van de daadwerkelijke vermindering; dat wil zeggen het te verrekenen bedrag kan in dit jaar volledig worden geëffectueerd. Per saldo is dan in Nederland verschuldigd 22,50, zijnde 52,50 verminderd met 30.

Stel nu dat de winstbelasting in de andere lidstaat 38 bedraagt, zodat een nettowinst resteert van 62. De overige gegevens blijven gelijk. De verschuldigde belasting op de voet van artikel 22 van de Wet wordt dan

¹ Het tarief van de vennootschapsbelasting wordt eenvoudshalve gesteld op 35%.

wederom berekend over 100 (gebruteerde winstuitkering 62 + 38) + 50 (overige inkomsten) en bedraagt derhalve $150 \times 35\% = 52,50$. Het bedrag berekend volgens de 1e limiet bedraagt in dat geval 38. Het bedrag berekend volgens de 2e limiet bedraagt: $52,50 \times 100/150 = 35$. Het bedrag berekend volgens onderdeel b is dus het laagste; het te verrekenen bedrag bedraagt dan 35. Per saldo is dan in Nederland verschuldigd 17,50, zijnde 52,50 verminderd met 35. Ook in dit voorbeeld is de belasting berekend op de voet van artikel 22 toereikend en kan het te verrekenen bedrag in het desbetreffende jaar volledig worden geëffectueerd.

Voorbeeld 3

Stel dat een EU-dochter een brutowinst behaalt van 150. De winstbelasting in de lidstaat bedraagt 30%. De belasting is derhalve 45, zodat een nettowinst resteert van 105. Deze nettowinst wordt uitgekeerd aan de Nederlandse moedermaatschappij. De moedermaatschappij heeft overigens verliezen geleden van 70.

De verschuldigde vennootschapsbelasting berekend op de voet van artikel 22 wordt dan berekend over 80, namelijk de gebruteerde winstuitkering van 150 (105 + 45) minus de verliezen van 70. De verschuldigde belasting vóór de toepassing van de vermindering bedraagt derhalve $80 \times 35\% = 28$. Vervolgens wordt het te verrekenen bedrag berekend volgens het eerste lid. Het bedrag berekend volgens onderdeel a is 45. Het bedrag berekend volgens onderdeel b is $28 \times 150/80 = 52,50$. Het bedrag berekend volgens de 1e limiet is derhalve het laagste, zodat in principe recht bestaat op een verrekening van 45. Echter, de verschuldigde belasting berekend volgens artikel 22 kan ingevolge het eerste lid niet verder verminderd worden dan tot nihil. In dit jaar is er derhalve slechts 28 beschikbaar voor de vermindering. De resterende 17 (45 – 28) kan worden verrekend in toekomstige jaren. Voor dit bedrag krijgt de belastingplichtige een beschikking.

vijfde lid

Ingevolge dit lid wordt het te verrekenen bedrag voorzover dat in een jaar niet heeft geleid tot een vermindering, omdat de op de voet van artikel 22 verschuldigde belasting hiervoor niet toereikend was, vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking en op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld. Hiermee wordt bereikt dat de belastingplichtige met het ontvangen van het aanslagbiljet zekerheid verkrijgt over het bedrag waarvoor nog recht bestaat op vermindering in volgende jaren.

zesde lid

Dit lid strekt ertoe de rechtsmiddelen die tegen de in het tweede lid bedoelde beschikking open staan, te beperken tot de berekening van het te verrekenen bedrag dan wel het bedrag van de naar volgende jaren door te schuiven vermindering.

Artikel II, onderdeel M (artikel 28b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

De wijziging van artikel 28b houdt verband met de wijziging van artikel 13g.

eerste lid

De wijziging in het eerste lid betreft een redactionele aanpassing.

vierde lid

In artikel 28b is een waarderingsvoorschrift opgenomen voor een belang

van ten minste 25 percent in een niet in Nederland gevestigd lichaam waarvan de bezittingen uitsluitend of nagenoeg uitsluitend, onmiddellijk of middellijk bestaan uit beleggingen, daaronder begrepen bezitting die worden aangewend voor financieringsactiviteiten die niet kunnen worden aangeduid als actieve financieringsactiviteiten. Dergelijke belangen moeten jaarlijks op de waarde in het economische verkeer worden gewaardeerd. Aangezien artikel 13g ook op dergelijke belangen ziet waar het betreft dochters in EU-lidstaten, kan er een samenloop optreden. Thans heeft deze samenloop weinig betekenis, omdat de vermogenswinst die tot uitdrukking komt als gevolg van het waarderingsvoorschrift, door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling, niet tot de winst wordt gerekend. Bij de toepassing van het nieuwe artikel 13g, waarbij in plaats van een vrijstelling een verrekening wordt verleend, zou het waarderingsvoorschrift echter wel tot verplichte winstneming leiden, zonder dat recht bestaat op verrekening van buitenlandse belasting. De verrekening van buitenlandse belasting blijft immers – conform artikel 4 van de moeder/dochterraichtlijn – beperkt tot de belasting die betrekking heeft op winst-uitkeringen en ziet niet op vermogenswinsten. Het waarderingsvoorschrift van artikel 28b zou het recht op verrekening van buitenlandse winstbelasting dientengevolge illusoir kunnen maken. Daarom wordt in het nieuwe vierde lid bepaald dat het waarderingsvoorschrift niet behoeft te worden toegepast op een belang in een lichaam dat kwalificeert voor de toepassing van artikel 13g.

Voorkomen moet echter worden dat men een lichaam dat kwalificeert voor de toepassing van 13g tussenschuift om het waarderingsvoorschrift van artikel 28b te omzeilen. Daarom is bepaald dat het nieuwe vierde lid niet van toepassing is, voorzover door middel van de EU-dochter een belang van ten minste 25 percent wordt gehouden in een lichaam dat in beginsel valt onder de werkingssfeer van artikel 28b.

Artikel II, onderdeel N (artikel 31c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Deze wijziging is van technische aard.

Artikel III (artikel 3 van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Onderdeel van de faciliteit voor de geruisloze terugkeer van de onderneming uit de BV vormt het geruisloos doorschuiven van belastingclaims op stille en fiscale reserves en op ingehouden winst, naar het vermogen van de onderneming die na de ontbinding van de BV, door de aandeelhouders wordt voortgezet. Het geruisloos doorschuiven van de claims zou echter voor een deel illusoir worden indien terzake van de betaalbaar gestelde liquidatie-uitkeringen die betrekking hebben op de vermogensbestanddelen waarmee de onderneming wordt voortgezet, dividendbelasting zou worden geheven. Om dit te voorkomen is voor de hier bedoelde uitkeringen een uitzondering opgenomen in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, waarin de belastbaarheid van liquidatie-uitkeringen is geregeld.

Artikel IV, onderdelen A en B (artikelen 18 en 22 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

Bij wijze van experiment wordt voorgesteld de verplichte accountantsverklaring bij opgaaf van gegevens, zoals genoemd in de tweede volzin van artikel 18, derde lid, en artikel 22, zevende lid, van deze wet, te laten vervallen. Het effect van deze maatregel is dat de administratieve lasten voor het bedrijfsleven verminderen. Voorts blijkt in de praktijk dat er onduidelijkheid bestaat bij accountants omtrent de wijze van opstellen van de verklaring en wordt mede daardoor de beoogde extra zekerheid van de juistheid alsmede volledigheid van gegevens minder bereikt dan

aanvankelijk bij de invoering van de regeling was beoogd. De komende twee jaren zal worden gezien of de belastingdienst door extra controles toch voldoende zekerheid omtrent de juistheid en volledigheid van de gegevens kan verkrijgen. Indien blijkt dat dit niet mogelijk is, dan zal worden voorgesteld de accountantsverklaring wederom verplicht te stellen, waarbij nadere regels zullen worden gesteld aan de verklaring. Met het laten vervallen van de accountantsverklaring wordt bereikt dat de administratieve lasten voor het bedrijfsleven naar verwachting structureel met circa f 10 miljoen dalen en de efficiëntie van de uitvoering van afdrachtverminderingen voor de zeevaart en S&O-projecten wordt bevorderd. Ten aanzien van de afdrachtvermindering zeevaart zijn ongeveer 300 bedrijven betrokken, ten aanzien van S&O-projecten betreft het circa 12 000 bedrijven. Door de additionele controles stijgen de uitvoeringskosten van de belastingdienst naar verwachting structureel met circa f 3 miljoen.

De accountantsverklaring bij de opgaaf van gegevens na afloop van het kalenderjaar aan de Minister van Verkeer en Waterstaat zoals bedoeld in artikel 18, derde lid, van deze wet voor de toepassing van de afdrachtvermindering zeevaart, is niet meer nodig voorzover de opgaaf de gegevens betreft van het kalenderjaar 2000 of later. Ook voor de toepassing van de S&O-afdrachtvermindering is bij de aangifte bedoeld in artikel 22, eerste, derde en vierde lid, onderdelen a en b, van deze wet niet langer een accountantsverklaring vereist, voorzover de aangifte betrekking heeft op het kalenderjaar 2000 of later. De inwerkingtreding van deze voorstellen is dan ook met terugwerkende kracht tot 1 januari 2000.

Artikel IV, onderdeel C (artikel 24 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

In het kader van het beleid de administratieve lasten voor het bedrijfsleven te verminderen, vervalt bij een verzoek om een S&O-verklaring de verplichting tot medeondertekening door de moederverenootschap van de fiscale eenheid waarvan de verzoekende inhoudingsplichtige deel uitmaakt. De S&O-afdrachtvermindering bedraagt over een kalenderjaar maximaal € 15 000 000 per inhoudingsplichtige dan wel, ingeval de inhoudingsplichtige bij de aanvang van het tijdvak waarop het verzoek betrekking heeft deel uitmaakt van een fiscale eenheid, per fiscale eenheid. Dit beoordeeld naar de bekende feiten en omstandigheden op het tijdstip waarop de inhoudingsplichtige om de S&O-verklaring verzoekt. Artikel 24, derde lid, verplicht de moeder van de fiscale eenheid tot medeondertekening zodat deze op de hoogte is van de aanvragen van de dochters en, door de ondertekening, kennis genomen heeft van de eisen die de wet stelt. Tevens is zij door de ondertekening mede verantwoordelijk.

Aangezien bij de uitvoeringsorganisatie WVA – S&O (Senter, Zwolle) bekend is welke ondernemingen het plafond van € 15 000 000 bereiken, kan de medeondertekening door de moederverenootschap van de fiscale eenheid vervallen. In het verleden bleek dat door de medeondertekening verzoeken niet tijdig werden ingediend.

Artikel IV, onderdeel D (artikel 35 Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen)

De Subsidieregeling experimenten activering uitkeringsgelden, is ingetrokken. Derhalve vervalt het derde lid van artikel 35 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen.

Artikel V (artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964)

Eén van de redenen waarom het gebruik van de rechtsvorm van de coöperatie aantrekkelijk is gebleken voor belastingplichtigen die de

werking van het aanmerkelijkbelangregime trachten te ontgaan, is de omstandigheid dat de zogenoemde gebruikelijkloonregeling niet geldt voor belastingplichtigen die een belang hebben in een coöperatie, zelfs indien dat belang van zodanige omvang is dat, ware het een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal, sprake zou zijn geweest van een aanmerkelijk belang. De voorgestelde wijziging bewerkstelligt dat belastingplichtigen die een aanmerkelijk belang hebben in een coöperatie ook onder de gebruikelijkloonregeling vallen. Aldus wordt een identieke behandeling bereikt als geldt voor belastingplichtigen die in materieel opzicht in dezelfde positie verkeren doordat zij een aanmerkelijk belang hebben in een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap. Gekozen is voor een wijziging van de tekst van artikel 12a van de Wet op de loonbelasting 1964 in die zin dat de gebruikelijkloonregeling geldt voor alle belastingplichtigen die een aanmerkelijk belang hebben in een rechtspersoon. Doordat daarvan alleen sprake kan zijn bij besloten vennootschappen en naamloze vennootschappen en bij coöperaties en onderlinge waarborgmaatschappijen, grijpt de bepaling alleen aan in de situaties waarvoor zij is bedoeld.

Artikel VI (artikel 20 van de Successiewet 1956)

Aan artikel 20, vijfde lid, onderdeel c, van de Successiewet 1956 is een nieuwe volzin toegevoegd. Voorts is het zevende lid gewijzigd. Deze wijzigingen bewerkstelligen dat lidmaatschapsrechten van of participatiebewijzen in een coöperatie die bij een belastingplichtige tot een aanmerkelijk belang behoren ook voor de toepassing van artikel 20 van de Successiewet 1956 als een winstbewijs worden aangemerkt. Hierdoor kan de latente belastingschuld wegens inkomen uit aanmerkelijk belang ter zake van een aanmerkelijk belang in een coöperatie in aanmerking worden genomen bij de berekening van het verschuldigde successierecht. De wijziging hangt samen met de wijzigingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 die ertoe dienen te voorkomen dat de rechtsvorm van de coöperatie op oneigenlijke wijze wordt gebruikt om het aanmerkelijkbelangregime te ontgaan.

Artikel VII, onderdelen A tot en met D (artikelen 24, 25, 26 en 28 Invorderingswet 1990)

Een aantal van de in deze onderdelen opgenomen wijzigingen hangen samen met de vernummering van de leden van de artikelen 25 en 26.

De in onderdeel B, eerste lid, opgenomen wijziging van artikel 25 van de Invorderingswet 1990 houdt verband met de voorgestelde doorschuifregeling bij staking door overheidsingrijpen in artikel 3.64 van de Wet inkomstenbelasting 2001, in verband waarmee een nieuw type conserverende belastingaanslag in het leven wordt geroepen. Voor een toelichting op deze bepaling zij verwezen naar de toelichting op artikel I, onderdeel S. Ingevolge onderdeel B, zesde lid, wordt een nieuw veertiende lid toegevoegd aan artikel 25. Dit betreft een betalingsregeling voor ondernemers die hun onderneming volledig hebben gestaakt en ten gevolge van de fiscale afrekening over de bij staking behaalde winst in financiële moeilijkheden zijn geraakt. Uitstel van betaling kan in beginsel worden verkregen, mits voldoende zekerheid is gesteld, voor een periode van ten hoogste tien jaar voor de inkomstenbelasting die verschuldigd is over de winst ter zake van de overgang van de ondernemerswoning naar het privé vermogen. De voorgestelde regeling geeft een wettelijke basis aan het besluit in de uitvoerings sfeer op grond waarvan in de hiervoor geschetste omstandigheden uitstel van betaling kan worden verleend. De overige bepalingen van onderdeel B en van onderdeel C houden verband met het voorgestelde artikel 4.5a van de Wet inkomstenbelasting 2001 (gelijkstelling bepaalde belangen in coöperaties met tot aanmerkelijk

belang behorende winstbewijzen). Deze en andere gelijkstellingen in afdeling 4.2, van genoemde wet werken in beginsel slechts voor genoemd hoofdstuk 4 en daarop berustende bepalingen. Vandaar dat in de regels inzake uitstel van betaling inzake belasting met betrekking tot winst uit aanmerkelijk belang in artikel 25 van de Invorderingswet 1990 en die inzake kwijtschelding van dergelijke belasting in artikel 26 van de Invorderingswet 1990 die gelijkstellingen herhaald dienen te worden. Dit geschiedt door aan artikel 25, een dertiende lid toe te voegen waarin wordt verwezen naar alle in afdeling 4.2, Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen gelijkstellingen. In de tekst van het oorspronkelijke negende lid waren deze gelijkstellingen deels al opgenomen terwijl voorts in een aantal leden van dit artikel koopopties expliciet werden vermeld. Door de gelijkstelling in het nieuwe dertiende lid wordt hetzelfde resultaat bereikt. Een inhoudelijke wijziging is op dit punt niet beoogd.

Wat betreft artikel 26 van de Invorderingswet 1990 is eenzelfde resultaat beoogd als met de wijzigingen van artikel 25. Ook voor het eerstgenoemde artikel geldt dat de gelijkstelling van lidmaatschapsrechten of daarmee op één lijn te stellen bewijzen van deelgerechtigdheid in een coöperatie met winstbewijzen en de gelijkstelling van een coöperatie met een vennootschap die geldt voor hoofdstuk 4 en de daarop berustende bepalingen van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt doorgetrokken naar dit artikel in de Invorderingswet 1990. Daarbij is eveneens gekozen voor een uniformering door de gelijkstellingen van afdeling 4.2, Wet inkomstenbelasting 2001 op te nemen in een afzonderlijk lid bij artikel 26 van de Invorderingswet 1990. Anders dan in artikel 25 van deze wet, is hierbij op één punt wel een inhoudelijke wijziging opgenomen. Het betreft de laatste volzin van het tot achtste lid vernummerde negende lid. De desbetreffende volzin regelde dat de termijn waarbinnen de tot een aanmerkelijk belang behorende koopopties niet mochten worden vervreemd bij uitoefening van een koopoptie ook gold voor de door die uitoefening verkregen aandelen. Voor winstbewijzen was dit echter niet geregeld. Dit is thans alsnog geschied. De bepaling werkt daardoor ook voor koopopties op lidmaatschapsrechten en daarmee op één lijn te stellen bewijzen van deelgerechtigdheid in een coöperatie.

De in onderdeel D opgenomen wijziging van artikel 28 vloeit voort uit de vernummering van enkele leden in de artikelen 25 en 26.

Artikel VII, onderdelen E en F (artikelen 40 en 50 Invorderingswet 1990)

In het algemene gedeelte van deze toelichting is ingegaan op de achtergrond van de hier voorgestelde herziening van artikel 40 van de Invorderingswet 1990.

Het eerste lid betreft een aansprakelijkheidsbepaling voor de vennootschapsbelasting voor bepaalde vervreemders van aandelen in een vennootschap, te weten de aandeelhouder die, al dan niet tezamen met zijn partner of echtgenoot als bedoeld in artikel 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en zijn bloedverwanten in de rechte lijn, direct of indirect, voor ten minste één derde van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is. Hierbij gaat het om aandelen in vennootschappen waarvan de bezittingen in belangrijke mate bestaan uit beleggingen.

Door de grens van een bezit van één derde van het geplaatste kapitaal ziet het artikel slechts op de aandeelhouders die een belangrijke zeggenschap in de vennootschap hebben. Door bij het criterium van één derde de bloedverwanten in de rechte lijn mee te nemen, wordt voorkomen dat op eenvoudige wijze, namelijk door formeel kinderen als aandeelhouder te presenteren, de toepassing van artikel 40 illusoir zou worden gemaakt. Om tot aansprakelijkheid te kunnen overgaan wordt als voorwaarde gesteld dat de verhaalsmogelijkheden op het vermogen van de vennoot-

schap zijn gefrustreerd door handelingen die buiten de normale bedrijfsvoering van de desbetreffende vennootschap zijn gelegen.

De vervreemdende aandeelhouder is op grond van het tweede lid niet aansprakelijk voorzover zekerheid is gesteld voor de verschuldigde vennootschapsbelasting. Bij vormen van zekerheid valt te denken aan een bankgarantie, een hypotheekrecht, een verpanding etc. Voor een zekerheidstelling kan ook gebruik gemaakt worden van een buitenlandse bank, mits de zekerheid maar in Nederland te gelde kan worden gemaakt c.q. kan worden uitgewonnen.

Evenals thans gaat het volgens het derde lid bij meer dan één aandeelhouder niet om een hoofdelijke aansprakelijkheid voor het geheel van de door de vennootschap belasting, maar om het deel daarvan dat overeenstemt met de omvang van het belang van de aandeelhouder bij de vennootschap.

In het vierde lid is een bepaling opgenomen die het ontgaan van de regeling door het gebruik van andere lichamen dan aandelenvennootschappen onmogelijk maakt. Te denken valt in dit verband met name – maar niet uitsluitend – aan coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag. Het vijfde lid strekt ertoe de regeling voor aandeelhouders, evenals thans, van overeenkomstige toepassing te doen zijn ten aanzien van lichamen die in een aandelenvennootschap een deelneming hebben in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Het zesde lid voorziet in een disculpatiemogelijkheid voor de vervreemdende aandeelhouder of belanghouder die op de voet van het eerste lid aansprakelijk is gesteld. Om zich met succes op deze disculpatiemogelijkheid te kunnen beroepen, zal de aandeelhouder of belanghouder dienen te bewijzen dat hem niet verweten kan worden dat het vermogen van de vennootschap anders dan ten gevolge van de normale bedrijfsvoering van de vennootschap is verminderd.

Onderdeel F voorziet in dit verband – door het noemen van dat artikel in artikel 50, tweede lid, van de Invorderingswet 1990 – in de mogelijkheid van bezwaar en beroep inzake een aansprakelijkstelling op de voet van het nieuwe artikel 40 van de Invorderingswet 1990.

Artikel VIII (artikel 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Voor een toelichting op dit artikel zij verwezen naar de toelichting op artikel I, onderdeel V, waarin de wijziging van artikel 3.69 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is opgenomen.

Artikel IX (artikel 36 Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Voor de toelichting op de in dit artikel opgenomen wijziging van artikel 36 Wet op belastingen van rechtsverkeer zij verwezen naar het algemene deel van de toelichting.

Artikel X (artikel 71a Wet op de accijns)

Ingevolge deze wijziging van de Wet op de accijns vervalt de maximumhoeveelheid dieselolie waarover per jaar de teruggaaf van accijns bedoeld in artikel 71a van die wet wordt verleend en wordt de minimumhoeveelheid waarover per tankbeurt die teruggaaf wordt verleend, verlaagd tot 75 liter.

Artikel XI Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001

De in onderdeel A opgenomen wijziging bewerkstelligt in feite dat het huidige artikel 70ba van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van

toepassing blijft door aanpassing van de verwijzing in artikel 31c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De in onderdeel B opgenomen wijziging hangt samen met een vernummering in artikel 26 van de Invorderingswet 1990.

Met de bepaling in onderdeel C wordt bereikt dat de doorschuiffaciliteit in de familiesfeer tijdelijk, namelijk in het jaar 2001, naast de nieuwe doorschuiffaciliteit naar ondernemers van toepassing blijft. Dit betekent dat in 2001 de eis dat gedurende de drie jaar voorafgaand aan de bedrijfs-overdracht een samenwerkingsverband bestond, niet wordt gesteld voor bedrijfsoverdrachten in de familiesfeer. Voor de regels voor deze overgangsregeling wordt aangesloten bij de bepalingen die zouden gelden indien dit wetsvoorstel niet in werking zou zijn getreden.

De in onderdeel D opgenomen wijzigingen van artikel I, onderdeel J, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, hangen samen met de Wet van 22 december 1999, Stb. 579, tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000), artikel I, onderdeel B. Het betreft het laten vervallen van de reserve assurantie eigen risico en de exportrisicoreserve. Daarnaast hangen deze samen met de invoering van een herinvesteringsreserve.

Het nieuwe derde lid van artikel I, onderdeel J, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, bepaalt dat de vervangingsreserve op het moment van inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel wordt aangemerkt als herinvesteringsreserve, en geacht wordt te zijn gevormd als herinvesteringsreserve. Het laatste heeft tot gevolg dat de driejaarstermijn aanvangt in het jaar waarin de vervangingsreserve is gevormd. Zonder nadere regeling zou immers geen wettelijke regeling meer bestaan met betrekking tot de vervangingsreserve en zouden fiscale claims verloren gaan.

Het nieuwe vierde lid van artikel I, onderdeel J, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001, is afkomstig van de Wet van 22 december, Stb. 579, tot wijziging van enkele belastingwetten (belastingplan 2000), artikel I, onderdeel K. Met de onderhavige bepaling wordt bewerkstelligd dat artikel 70ba van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de overgangsbe-paling voor reeds op de voet van artikel 13 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gevormde reserves assurantie eigen risico en exportrisico-reserves, van overeenkomstige toepassing blijft onder de Wet inkomstenbelasting 2001.

De in onderdeel E opgenomen wijzigingen bevatten overgangsrecht voor groene beleggingen en groenprojecten.

In het eerste lid van onderdeel AV is geregeld dat beleggingen bedoeld in artikel 26, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ook voor de toepassing van de artikelen 5.12, 5.13, 6.39A en 6.39B van de Wet inkomstenbelasting 2001 worden aangemerkt als groene beleggingen.

In het tweede lid is een overgangsregeling opgenomen. Deze overgangsregeling zorgt ervoor dat groene beleggingen die bestonden op 31 december 2000 en die toen al in het bezit waren van de belastingplichtige of nadien door hem krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht zijn verkregen, onbepaald zijn vrijgesteld, van de rendementsgrondslag. De limiet voor maatschappelijke beleggingen van f 100 004 is op deze al bestaande groene beleggingen derhalve niet van toepassing. Dit heeft ook gevolgen voor de persoonsgebonden aftrekpost van 2,5% die is geregeld in artikel 6.39B van de Wet inkomstenbelasting 2001. Omdat voornoemde groene beleggingen immers geheel zijn vrijgesteld van de rendementsgrondslag, wordt ook de persoonsgebonden aftrekpost op het gehele

bedrag van de investering toegepast. Als een belastingplichtige naast deze groene beleggingen die in de overgangsregeling vallen, nog andere maatschappelijke beleggingen bezit, dan zijn deze beleggingen vrijgesteld tot maximaal f 100 004 (op deze beleggingen wordt met andere woorden de limiet wel toegepast).

Het derde lid van dit artikel regelt dat de onbeperkte vrijstelling van reeds bestaande participaties in groene beleggingen wordt gelimiteerd tot tien jaren, in algemene lijn met de maximale duur van groenprojecten.

Onderdeel AW regelt dat projecten die op grond van artikel 26, tweede lid, zijn aangewezen als groenprojecten ook als zodanig worden aangemerkt voor de toepassing van artikel 5.13 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

In onderdeel F is een nieuw onderdeel D van het overgangsrecht vennootschapsbelasting opgenomen. Dit hangt samen met de voorgestelde regeling voor een geruisloze terugkeer van een onderneming uit de vennootschapsbelastingssfeer en de voorgestelde regeling waarbij de geruisloze inbreng wordt gewijzigd in die zin dat voor het bepalen van de omvang van de verkrijgingsprijs van de aandelen niet langer meer zal worden aangesloten bij de commerciële herwaardering. Calculerende belastingplichtigen zouden in deze wetenschap de ten tijde van de inbreng bestaande belastingdruk met behoud van rechtsvorm blijvend kunnen reduceren door eerst gebruik te maken van de faciliteit van een geruisloze inbreng onder de toepassing van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en daarna van de faciliteit van een geruisloze terugkeer. Indien gebruik wordt gemaakt van de faciliteit van een geruisloze inbreng als bedoeld in artikel 18, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de voorovereenkomst of de intentieverklaring is gesloten respectievelijk is opgesteld op of na 27 juni 2000, maar voor 1 januari 2001, zullen daarom voorwaarden worden gesteld die afwijken van artikel 4.42a van de Wet inkomstenbelasting 2001, zodat het beoogde effect wordt voorkomen.

Het in onderdeel G doen vervallen van hoofdstuk 2, artikel V, houdt verband met de voorgestelde wijziging van artikel 40 van de Invorderingswet 1990.

Artikel XII

Zoals in het algemene deel van de toelichting is aangegeven, werkt de aanpassing van de landbouwwijziging terug tot en met 27 juni 2000. Aangezien de Wet inkomstenbelasting 2001 thans nog niet van kracht is, wordt die terugwerkende kracht bewerkstelligd door de landbouwwijziging in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aan te passen.

Artikel XIII (artikel 32 Pensioen- en spraafondsenwet)

Deze wijziging komt overeen met artikel I, onderdeel A.

Artikel XIV (overgangsrecht invordering)

Het opnemen van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 in artikel 50, tweede lid, van die wet en het niet opnemen van beperkend overgangsrecht betekent dat door de onmiddellijke werking artikel 50 ook toepassing kan vinden op de gevallen waarin kort voor 1 januari 2001 nog een aansprakelijkstelling op de voet van de oude tekst van artikel 40 is geschied en de termijn voor het instellen van bezwaar daartegen op 1 januari 2001 nog niet is verstreken. Belanghebbenden kunnen dientengevolge ook in deze gevallen gebruik maken van rechtsbescherming die de voorgestelde wijziging van artikel 50, tweede lid, biedt.

Artikel XV (inwerkingtreding)

Het wetsvoorstel treedt in werking met ingang van 1 januari 2001.

In het tweede lid is geregeld op welke omzettingen van een onderneming in een B.V. of N.V. de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met de huidige standaardvoorwaarden van toepassing zijn, en op welke omzettingen de Wet inkomstenbelasting 2001 van toepassing is. Hoofregel is dat de Wet inkomstenbelasting 2001 van toepassing is op omzettingen waarbij de oprichting van de vennootschap en/of de inbreng van de onderneming in de vennootschap op of na 1 januari 2001 plaatsvindt. Op deze regel is één uitzondering, namelijk indien aan de volgende twee voorwaarden wordt voldaan:

1. voor 1 januari 2001 is de voorovereenkomst of eenzijdige intentieverklaring voor de omzetting vastgelegd en bij de Belastingdienst Registratie en Successie geregistreerd;
2. het overgangstijdstip, dat wil zeggen het tijdstip waarop wordt overgegaan van de heffing van inkomstenbelasting naar de heffing van vennootschapsbelasting, ligt ook nog voor 1 januari 2001. Indien aan beide voorwaarden wordt voldaan, wordt de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met de huidige standaardvoorwaarden nog toegepast. Deze uitzondering is opgenomen omdat de onderneming in die situatie vanaf een tijdstip dat voor 1 januari 2001 ligt voor rekening en risico van de op te richten vennootschap zal komen. Overigens dient de oprichting van de vennootschap in dat geval conform de tiende standaardvoorwaarde binnen vijftien maanden na het overgangstijdstip plaats te vinden.

Volgens het derde lid werken het vervallen van de accountantsverklaring en van de verplichting tot medeondertekening door de moedervenootschap van een fiscale eenheid bij een beroep op afdrachtsvermindering loonbelasting bij S&O, terug tot en met 1 januari 2000. Dat wil zeggen dat voor een afdrachtsvermindering die betrekking heeft op het jaar 2000, geen accountantsverklaring of medeondertekening is vereist in 2001. Voor de duidelijkheid zij opgemerkt dat die verklaring en ondertekening wel in het jaar 2000 vereist zijn indien de afdrachtsvermindering betrekking heeft op 1999.

In het vierde lid is bepaald dat de aanpassing van de landbouwwijziging terugwerkt tot en met 27 juni 2000, de datum van indiening van dit wetsvoorstel bij de Tweede Kamer.

Zoals in het Belastingplan 2000 dat inmiddels in het Staatsblad is gepubliceerd, is aangegeven, zal de regeling voor een duurzame ondernemingsaftrek zo spoedig mogelijk aan de Europese Commissie worden voorgelegd met het oog op Europeesrechtelijke aspecten. In verband daarmee bepaalt het vijfde lid dat de inwerkingtreding afhankelijk is van een Koninklijk Besluit.

Artikel XVI (citeertitel)

Dit artikel bevat de citeertitel van deze wet.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos