

Vergaderjaar 2000–2001

27 209

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

Nr. 6

### NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 2 oktober 2000

<b>I.</b>	<b>ALGEMEEN</b>	<b>2</b>	4.1.1	Handel in verliezen	36
<b>1.</b>	<b>Inleiding</b>	<b>2</b>	4.1.2	Handel in vennootschappen met een vervangingsreserve	44
<b>2.</b>	<b>Overzicht maatregelen</b>	<b>5</b>	4.1.3	Omzetting van afgewaardeerde vorderingen in aandelenkapitaal	47
2.1	Integrale overzicht maatregelen ondernemerspakket	5	4.2	Overige reparaties in de vennootschapsbelasting	52
2.2	Aanvullende maatregelen naar aanleiding van belastingherziening	5	4.3	Niet meer toestaan commerciële herwaardering	61
2.3	Overige maatregelen (o.a.technische doorwerking Belastingplan 2000)	5	4.4	Reparatie landbouvvrijstelling (bestemmingswijzigingswinst)	64
2.4	Belastingplan 2001	6	<b>5.</b>	<b>Overige maatregelen</b>	<b>70</b>
<b>3.</b>	<b>Maatregelen ter versterking en dynamisering van het ondernemerschap</b>	<b>7</b>	5.1	Vereenvoudiging procedure afdrachtvermindering S&O	70
3.1	Omvorming vervangingsreserve in herinvesteringsreserve	7	5.2	Teruggaaf paarse dieselolie	71
3.2	Fiscale begeleiding herstructurering land- en tuinbouw	16	5.3	Lidmaatschap coöperaties en aanmerkelijk belang	72
3.3	Verruiming doorschuifregeling	20	5.4	Groen beleggen	74
3.4	Intensivering investeringsaftrek	26	5.5	Betalingsregeling inzake stakingswinst ondernemerswoning	74
3.5	Geruisloze terugkeer uit de BV	27	5.6	Audit File/Clair	75
3.6	Verlaging kapitaalsbelasting naar 0,7%	36	<b>6.</b>	<b>Budgettaire effecten</b>	<b>75</b>
<b>4.</b>	<b>Maatregelen ter financiering van het ondernemerspakket</b>	<b>36</b>	<b>7.</b>	<b>Uitvoeringsaspecten</b>	<b>79</b>
4.1	Bestrijding ongewenste handel in verliezen en vervangingsreserves	36	<b>II.</b>	<b>ARTIKELEN</b>	<b>80</b>

## I. ALGEMEEN

### 1. Inleiding

Allereerst wil ik de leden van alle fracties dank zeggen voor hun inbreng op het voorliggende wetsvoorstel ondernemerspakket 2001. Alle fracties geven aan dat zij met belangstelling kennis hebben genomen van het wetsvoorstel en dat zij de doelstelling van het wetsvoorstel, de kansen voor het ondernemerschap te stimuleren en bestaande belemmeringen voor ondernemers weg te nemen, in zijn algemeenheid onderschrijven.

Bij de beantwoording van de vragen is in deze nota de volgorde van de memorie van toelichting aangehouden. In een aantal gevallen wijkt de toedeling van vragen aan een paragraaf af van de toedeling in het verslag. Om de vragen zoveel mogelijk in onderlinge samenhang te kunnen beantwoorden, zijn verreweg de meeste antwoorden opgenomen in het algemene deel van deze nota. Slechts een zeer klein gedeelte staat in het artikelsgewijze deel.

Door de leden van verschillende fracties zijn opmerkingen gemaakt over de verdeling van verschillende onderdelen van het ondernemerspakket over afzonderlijke wetsvoorstellen. De leden van de CDA-fractie vragen waarom de resterende onderdelen van het pakket niet alleen zijn opgenomen in dit wetsvoorstel, in plaats van het opnemen van onderdelen ervan in het Belastingplan 2001. De leden van de SGP-fractie zijn van mening dat het feit dat de verschillende onderdelen van het ondernemerspakket zijn opgenomen in verschillende wetsvoorstellen het moeilijk maakt op dit ogenblik een afgewogen en afgerond oordeel over voorliggend wetsvoorstel te kunnen vellen. De leden van de fracties van GPV en RPF vragen daarnaast of de verbrokkelde wetgeving zou kunnen worden gezien als een indicatie dat de regering zelf een onvoldoende integrale visie zou hebben over het gewenste fiscale beleid voor ondernemingen en als motivering voor het feit dat de regering heeft besloten de in het rapport «Belastingen bedrijfsleven 21<sup>e</sup> eeuw» opgenomen maatregelen integraal in te voeren.

Zoals ook aangegeven in paragraaf 1 van de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel heeft de verdeling over enkele wetsvoorstellen plaatsgevonden deels om beleidsmatige en deels om wetstechnische redenen. Zo zijn bijvoorbeeld enkele elementen van het ondernemerspakket onlosmakelijk verbonden met de Wet inkomstenbelasting 2001 (zoals de aanscherping van het ondernemersbegrip) en om die redenen reeds opgenomen in die wet. Een aantal maatregelen uit het ondernemerspakket is reeds opgenomen in het belastingplan 2000, omdat inwerkingtreding per 1 januari 2000 beleidsmatig het meest gewenst bleek. Bij de verdere uitwerking van de elementen van het ondernemerspakket is daarnaast gebleken dat voor enkele complexe onderdelen meer tijd nodig was dan aanvankelijk verwacht. Om die reden worden die elementen opgenomen in het Belastingplan 2001.

Het pakket als geheel, zoals voorgesteld in het rapport Belastingen bedrijfsleven 21<sup>e</sup> eeuw, getuigt naar mijn mening echter van een duidelijke visie op het ondernemerschap, zoals deze ook is neergelegd in de beleidsnota De Ondernemende Samenleving: meer kansen, minder belemmeringen voor ondernemerschap (Kamerstukken II, 1998/99, 26 736, nr. 2). Fiscale belemmeringen voor startende ondernemers worden zoveel mogelijk weggenomen en de kansen voor het ondernemerschap worden vergroot.

Voor een integraal overzicht van de maatregelen verwijs ik naar de budgettaire paragraaf (§ 6) van deze nota.

De leden van de CDA-fractie vragen of de voorstellen in het ondernemerspakket niet haaks staan op de ontwikkelingen in andere westerse landen. Naar de mening van deze leden is op enkele onderdelen zelfs sprake van een verzwakking van de positie van ondernemers.

De mening van deze leden deel ik niet. Het ondernemerspakket is een samenhangend pakket dat in samenspraak met de vertegenwoordigers van het groot-, midden- en kleinbedrijf is opgesteld. Daarbij zijn keuzes gemaakt die met name zijn gericht op het stimuleren van het ondernemerschap in brede zin, waarbij rekening is gehouden met de veranderende maatschappelijke omstandigheden. Naar onze mening betekent het pakket als geheel juist een versterking van het ondernemerschap en de positie van ondernemers.

De leden van de fractie van D66 zouden graag zien hoe de onderhavige voorstellen zich verhouden tot gelijksoortige bestaande en voorgestelde maatregelen in andere EU-landen. Zij verzoeken daartoe een overzicht te verschaffen. Meer in het algemeen wil de D66-fractie graag vernemen hoe wordt aangekeken tegen de huidige en binnenkort te verwachten verschillen in het tarief voor de vennootschapsbelasting in de andere Europese landen. De leden van de fracties van GPV en RPF vragen in welke mate dit belastingpakket invloed heeft op de concurrentiepositie van ons land ten opzichte van de andere Europese landen.

Naar aanleiding hiervan zij opgemerkt dat wij op dit moment helaas niet de beschikking hebben over een uitputtend overzicht zoals dat door de leden van de D66-fractie wordt gevraagd.

Met betrekking tot de vennootschapsbelasting kan in ieder geval worden geconstateerd dat een aantal Europese landen op dit moment bezig is het bestaande Vpb-stelsel aan te passen om zowel op de wereldmarkt als binnen Europa mee te kunnen blijven concurreren om de gunst van het internationale bedrijfsleven. De kans lijkt groot dat deze landen zullen besluiten de effectieve druk op ondernemingen in de nabije toekomst te verlagen. Deze ontwikkelingen zal ik nauwlettend blijven volgen. Het is voor de Nederlandse economie en werkgelegenheid immers van belang dat de aantrekkelijkheid van het vestigingsklimaat behouden blijft. Naar mijn mening levert ook dit ondernemerspakket daaraan een bijdrage, onder meer door de verlaging van het tarief voor de kapitaalsbelasting en de omvorming van de vervangingsreserve in een herinvesteringsreserve.

De leden van de PvdA-fractie vragen welke mogelijkheden worden gezien om een regeling in te voeren die kleinere startende innovatieve ondernemers fiscaal te belonen indien de innovatie succesvol is.

In reactie hierop zij opgemerkt dat in het wetsvoorstel Belastingplan 2001 voorstellen zijn opgenomen welke de effectiviteit van de zogenoemde WBSO-regeling voor startende (kleine) bedrijven zullen vergroten.

De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer de Tweede Kamer geïnformeerd zal worden over de ontwikkelingen op het terrein van de belastingheffing en Internet. In antwoord op deze vraag kan worden gewezen op de rapportages die periodiek plaatsvinden in het kader van de nota «De digitale delta». In deze rapportages – de eerstvolgende zal deze herfst aan de Tweede Kamer worden aangeboden – wordt mede aandacht besteed aan de gevolgen die de opkomst van het Internet zowel nationaal als internationaal heeft voor de belastingheffing.

In aanvulling op deze rapportage kan nog worden gewezen op de besprekingen die in het kader van de Europese Unie plaatsvinden over de heffing van BTW op diensten die met elektronische middelen worden verricht. Het Franse voorzitterschap zal tijdens de vergadering van de Ecofin Raad van 17 oktober 2000 verslag uitbrengen van de voortgang van deze besprekingen. De Tweede Kamer zal hiervan op de gebruikelijke wijze op de hoogte worden gebracht.

De leden van de CDA-fractie vragen om een reactie op het voorstel van het Nederlands Agrarisch Jongeren Kontakt voor een continueringsvrijstelling. In dat voorstel zou de stakingsvrijstelling worden omgezet in een continueringsvrijstelling. Deze zou voorwaardelijk moeten zijn, in die zin dat de onderneming door familie of mede-ondernemers moet worden voortgezet. Zou de onderneming na overname alsnog binnen een bepaalde termijn worden beëindigd, dan zou ook de continueringsvrijstelling in gedeelten vervallen.

Daarnaast vragen de leden van de CDA-fractie of naast de Starters Overname Regeling inmiddels andere faciliteiten zijn onderzocht die de overname van bedrijven minder zwaar maken, zoals aangegeven in het regeerakkoord. Volgens de leden van de fractie van het CDA zou juist sprake zijn van een verslechtering.

In reactie hierop zij opgemerkt dat situaties van voortzetting van de onderneming reeds fiscaal worden ondersteund en ook ondersteund blijven in de vorm van de geruisloze doorschuiving. Daarnaast wordt in het wetsvoorstel Belastingplan 2001 een kaderregeling voor durfkapitaal voorgesteld, waardoor het onder meer aantrekkelijker wordt voor belastingplichtigen om hogere bedragen uit te lenen aan starters. Dit is met name relevant voor startende ondernemers die een relatief grote financieringsbehoefte hebben, zoals in de agrarische sector.

Het ondernemerspakket als geheel is bovendien gericht op startende, investerende en/of innoverende ondernemers. Deze verschuiving in het fiscale instrumentarium is, in overleg met de vertegenwoordigers van groot-, midden- en klein bedrijf, bewust gekozen. Om die reden acht ik het verder stimuleren van bedrijfsovernames in de vorm van het ondersteunen van de stakende ondernemer dan ook niet inpasbaar in het ondernemerspakket.

Met betrekking tot andere faciliteiten die de overname van gezonde bedrijven zouden stimuleren zij opgemerkt dat inzet van het fiscaal instrumentarium daarbij sterk wordt bemoeilijkt als gevolg van het feit dat startende ondernemers, met name in de agrarische sector, vaak de combinatie kennen van een laag inkomen en fiscale ondernemersfaciliteiten. Het vinden van mogelijkheden voor verdere fiscale stimulering, naast de al bestaande faciliteiten en de voorgestelde regeling voor durfkapitaal, is dan ook een lastige opgave.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen in hoeverre de taakstelling van 500 miljoen die is opgenomen in het regeerakkoord richtinggevend is voor de invulling van onderhavig belastingpakket en hoe deze taakstelling zich verhoudt met de meevallers in de belastingopbrengst. Daarnaast vragen deze leden om een nadere onderbouwing van de budgettaire effecten van de verschillende maatregelen.

Zoals aangegeven in de budgettaire paragraaf van de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel vormt de opbrengst van 500 miljoen die per saldo resulteert, de invulling van de taakstelling uit het regeerakkoord met betrekking tot het tegengaan van misbruik en oneigenlijk gebruik van belastingwetgeving. Deze saldo-opbrengst vloeit in de algemene middelen en staat los van mee- of tegenvallers in de belastingopbrengst. Voor wat betreft de budgettaire effecten van de verschillende maatregelen zij verwezen naar de budgettaire paragraaf.

De leden van de CDA-fractie vragen een reactie op de mening van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs dat een heroverweging van het bijzonder tarief van 20% wenselijk is.

Door mijn ambtsvoorganger is bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 toegezegd te bezien of er iets gedaan kan worden voor de oudere ondernemer die in het verleden een bescheiden inkomen had. Mede naar aanleiding van een verzoek van MKB-Nederland op dit punt is in dit wetsvoorstel een betalingsregeling

opgenomen voor een periode van tien jaar voor de belasting die bij staking verschuldigd is over de meerwaarde van de ondernemerswoning. Tot een nadere heroverweging zien wij geen aanleiding.

De leden van de SGP-fractie brengen in herinnering de beperking van de stakingsvrijstelling in de Wet inkomstenbelasting 2001. In dit verband willen deze leden de regering erop wijzen dat in Duitsland vanaf 2001 de stakingswinst nog slechts voor 50% belast is. Zij vragen om een reactie op dit punt.

Voor zover mij bekend betreft deze wijziging in het Duitse belastingstelsel niet de stakingswinst voor ondernemers, maar vermogenswinsten en andere inkomsten van individuele investeerders. In de herziening van het Duitse belastingstelsel wordt echter voor ondernemers wel een keuzemogelijkheid gecreëerd, die onderdeel is van een integraal pakket van maatregelen. Onduidelijk is echter nog hoe deze wijzigingen precies zullen uitwerken.

De leden van de SGP-fractie zijn van mening dat bepaalde wettelijke maatregelen schadelijk zijn voor de dynamiek van het ondernemerschap. Deze leden onderschrijven het pleidooi van de Raad voor het Zelfstandig Ondernemerschap voor wijzigingen in de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen B.V. of (de B.V. van) een verbonden ondernemer en willen vernemen of de uitwerking van het ondernemerspakket heeft geleid tot nadere inzichten.

Het thema van de regeling inzake de terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen aan de eigen B.V. of (de B.V. van) een verbonden ondernemer is tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wet inkomstenbelasting 2001 uitgebreid besproken. Tijdens de Eerste-Kamerbehandeling is de motie Rensema c.s. (Kamerstukken I 1999/2000, 26 727 en 26 728) aangenomen. In deze motie is verzocht om een integrale heroverweging van de deze regeling. Het resultaat van deze heroverweging is opgenomen in het binnenkort in de dienen voorstel van Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001.

## **2. Overzicht maatregelen**

### *2.1 Integrale overzicht maatregelen ondernemerspakket*

In het verslag zijn bij deze paragraaf geen vragen gesteld.

### *2.2 Aanvullende maatregelen naar aanleiding van belastingherziening*

Op de vraag van de leden van de fractie van de VVD over de reparatie van het coöperatieregime wordt ingegaan in paragraaf 5.3.

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

De leden van de fractie van het CDA stellen enkele vragen over de inwerkingtreding van de duurzame ondernemingsaftrek en de budgettaire derving als gevolg van deze faciliteit. Deze leden kan ik antwoorden dat de duurzame ondernemingsaftrek is ingevoerd bij nota van wijziging op het Belastingplan 2000. De duurzame ondernemingsaftrek zal eerst bij koninklijk besluit in werking treden, en wel op een in dat besluit te bepalen tijdstip nadat goedkeuring van de Europese Commissie is verkregen. Hoewel deze goedkeuring nog niet is verkregen, moet inwerkingtreding in 2000 niet worden uitgesloten. Dit is de reden dat de raming van de budgettaire derving van f 25 mln voor 2000 vooralsnog gehandhaafd blijft.

Naar aanleiding van de vraag van deze leden of de indeling in klassen (klasse A respectievelijk klasse B) bekend kan worden gemaakt, merk ik op

dat de duurzame ondernemingsaftrek voor het jaar 2000 uitsluitend voor de biologische landbouw en de verwerking van biologische landbouwproducten zal worden ingezet. De biologische landbouw en de verwerking van biologische landbouwproducten vallen in de hoogste klasse, klasse A.

Voorts vragen deze leden terecht aandacht voor het consequent gebruik van de term «ondernemer» en «onderneming» in de stukken met betrekking tot dit wetsvoorstel. De duurzame ondernemingsaftrek is abusievelijk in het nader rapport wel aangeduid met duurzame ondernemersaftrek. Het onderhavige wetsvoorstel dient te worden aangeduid als ondernemerspakket 2001.

Het spijt mij dat de van regeringszijde tijdens de behandeling van het Belastingplan 2000 gehanteerde argumenten voor het vervallen van de assurantiereserve eigen risico en de exportrisicoreserve de leden van de SGP-fractie nog niet hebben kunnen overtuigen hun pleidooi voor handhaving van deze voorzieningen ten behoeve van gemoedsbezwaarde ondernemers op te geven. Hoewel de inhoudelijke discussie reeds is gevoerd bij de behandeling van het Belastingplan 2000 – het onderhavige wetsvoorstel vormt slechts de technische vertaling naar de Wet inkomstenbelasting 2001 – wil ik graag ingaan op de stelling van deze leden dat er in de praktijk een zware bewijslast lag aan de kant van de belastingplichtigen. De bewijslast ziet op de vraag in welke situatie is voldaan aan de voorwaarde dat sprake is van risico's die in belangrijke mate worden verzekerd maar door de belastingplichtige niet zijn verzekerd. Dit is inderdaad één aspect van de regeling waardoor de toepassing van de regeling niet uitblonk in eenvoud. Tevens vormde dit één van de redenen om de assurantiereserve eigen risico af te schaffen.

Voorts vragen deze leden in hoeverre en op welke wijze in de toegezegde notitie over de positie van gemoedsbezwaarden aandacht wordt geschonken aan de consequenties van het vervallen van de assurantiereserve eigen risico en de exportrisicoreserve voor gemoedsbezwaarde ondernemers.

Deze leden verzoeken enige spoed te maken met deze notitie teneinde de voorgestelde maatregelen te kunnen beoordelen op de veronderstelde uitwerking ervan voor deze kwetsbare groep. Ik kan deze leden antwoorden dat de toegezegde notitie naar verwachting dit najaar aan de Tweede Kamer zal worden toegezonden. De notitie zal de vigerende wetgeving in het jaar 2000 als uitgangspunt hebben.

## **2.4 Belastingplan 2001**

In reactie op de vraag van de leden van de fractie van de VVD aan te geven wat de denkrichting zal worden voor de in paragraaf 2.4 aangekondigde extra faciliteit ten behoeve van de zeescheepvaart en de filmsector en of er een beperking zal komen tot investeringen in Nederlandse films en zeeschepen, verwijs ik naar het wetsvoorstel Belastingplan 2001. Daar komt dit punt uitvoerig aan de orde.

De leden van de fracties van de VVD en GroenLinks vragen naar het budgettaire belang dat is gemoeid met de film- en scheepvaart-c.v.'s. Het totale budgettaire beslag dat met deze c.v.'s is gemoeid, bedraagt thans naar verwachting 250 à 300 mln. Het gaat hierbij overigens niet alleen om het gebruik van de regeling voor willekeurige afschrijving; bij de genoemde c.v.'s wordt de participatie in het algemeen zodanig vormgegeven dat tevens optimaal gebruik wordt gemaakt van de algemene ondernemersfaciliteiten, zoals de investeringsaftrek en de stakingsvrijstelling. Het gebruik van met name de filmregeling is aanmerkelijk groter – de leden van de fractie van GroenLinks vragen daarnaar – dan bij de oorspronkelijke ramingen is verondersteld.

In reactie op een suggestie van de leden van de fractie van GroenLinks merk ik op, dat in het Belastingplan 2001 de voornemens van het kabinet zijn vermeld met betrekking tot de financiële instrumenten om de Nederlandse filmindustrie te bevorderen.

De leden van de fractie van de VVD vragen of kan worden aangegeven of het fiscale regime voor de film- en zeescheepvaartsector in de praktijk ook voldoet aan het doel; te weten het stimuleren van de Nederlandse film- en zeescheepvaart.

In reactie hierop zij opgemerkt dat dit najaar een evaluatie wordt afgerond van de filmstimuleringsmaatregelen, waarbij aan dit aspect ook aandacht zal worden besteed. Voor wat betreft de zeescheepvaart kan worden opgemerkt dat het stimuleringskader voor de zeescheepvaart als geheel een positief effect heeft op de Nederlandse zeescheepvaartsector.

In het Belastingplan 2001 wordt nader ingegaan op de stimulering van de Nederlandse film- en zeescheepvaart.

De leden van de D66-fractie betreuren het dat het niet mogelijk is gebleken om bij de behandeling van de Wet inkomstenbelasting 2001 uitvoering te geven aan de motie Giskes c.s. Zij spreken de verwachting uit in het Belastingplan 2001 van het kabinet met betrekking tot de uitvoering van de motie te vernemen. De leden van de fractie van GroenLinks vragen of in het kader van de motie Giskes c.s. maatregelen overwogen kunnen worden aan werkgevers- en aan werknemerskant. Daarnaast verzoeken zij om onderzoek naar de mogelijkheden waarbij het geven van een auto van de zaak als secundaire arbeidsvoorwaarde ontmoedigd wordt.

Het is, gezien de complexe materie die in de motie Giskes c.s. aan de orde wordt gesteld, niet mogelijk gebleken om bij het Belastingplan 2001 of bij de Veegwet uitvoering te geven aan de motie. Het ligt in het voornemen de diverse aspecten van het verkeers- en vervoerspakket zo snel mogelijk aan een nader onderzoek te onderwerpen en zo mogelijk in 2001 met nadere voorstellen dan wel een notitie ter zake te komen.

### **3. Maatregelen ter versterking en dynamisering van het ondernemerschap**

#### *3.1 Omvorming vervangingsreserve in herinvesteringsreserve*

Alhoewel de leden van de CDA-fractie van mening zijn dat men ook bij de vervangingsreserve beoogde de ondernemer flexibiliteit te gunnen, kunnen deze leden zich vinden in de verruiming van de mogelijkheden. De leden van de fractie van D66 onderschrijven de gedachte dat een ondernemer sneller kan reageren op gewijzigde marktomstandigheden indien de vervangingsreserve wordt omgevormd in een herinvesteringsreserve. De leden van de fracties van GPV en RPF achten het van belang dat ondernemers flexibel en dynamisch hun ondernemerschap kunnen invullen. Het voorstel om de vervangingsreserve om te vormen tot een herinvesteringsreserve kan derhalve op hun sympathie rekenen.

De leden van de fracties van de PvdA en van de VVD voeren aan dat een belangrijk knelpunt van de huidige vervangingsreserve is dat deze niet over het stakingsmoment heen kan worden toegepast op een nieuwe onderneming van dezelfde ondernemer. De leden van de PvdA-fractie vragen in dat verband of is overwogen dit bij de herinvesteringsreserve wel toe te staan. De leden van de fractie van het CDA vragen of het juist is dat boekwinsten op bedrijfsmiddelen waarop niet langer dan tien jaar wordt afgeschreven, niet net als bij normale bedrijfsmiddelen in een herinvesteringsreserve worden opgenomen bij staking van de onderneming. Deze leden verwijzen in dit kader ook naar het commentaar op dit



punt van R. Russo in WFR 2000/ 6398 die suggereert om de herinvesteringsreserve over de stakingsgrens toe te passen. De leden van de fracties van GPV en RPF vragen waarom er met betrekking tot de herinvesteringsreserve niet is gekozen voor een breder kader, bijvoorbeeld door de reserve ook in te zetten als «van de ene tak van sport naar de andere tak wordt overgesprongen». Wordt dit niet veel relevanter onder het nieuwe belastingstelsel, zo vragen deze leden, gezien het feit dat het stakingstarief zal verdwijnen en de stakingsvrijstelling wordt geminimaliseerd. Tevens vragen deze leden of een meer algemene toepassing de flexibiliteit van het ondernemerschap verder vergroot.

Bij het omvormen van de vervangingsreserve in een herinvesteringsreserve is overwogen of voor situaties van herstructurering de reserve over het stakingsmoment heen zou kunnen worden meegenomen. Omdat het concept van een reserve op de balans van de onderneming, niet werkbaar is in een situatie waarin de gestaakte onderneming niet naadloos overgaat in een nieuwe bedrijfsactiviteit, is gekozen voor een andere oplossing. Die oplossing houdt in dat de belastingclaim niet wordt doorgeschoven in de vorm van een reserve, maar in de vorm van een conserverende aanslag. De regeling is opgenomen in artikel 3.64. Zij maakt het mogelijk de belastingclaim op de stakingswinst door te schuiven naar nieuwe investeringen indien de onderneming is gestaakt als direct gevolg van een aangewezen vorm van overheidsingrijpen. Met het toespitsen van de regeling op bepaalde vormen van overheidsingrijpen is invulling gegeven aan de voorstellen op dit terrein in het rapport van de werkgroep Fiscale opties bij herstructurering op bedrijfsniveau in de land- en tuinbouw. Met de regeling wordt dan ook beoogd knelpunten weg te nemen die noodzakelijke herstructureringen – met name in de land- en tuinbouw – in de weg zouden staan. Een meer algemene toepassing zou de flexibiliteit van het ondernemerschap wellicht verder kunnen vergroten. Mijns inziens verdient het, nog afgezien van de budgettaire consequenties, echter de voorkeur om de ervaringen met de voorgestelde regeling af te wachten.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen wat de reden is dat zogenoemde willekeurige afschrijvingen niet zijn opgenomen in de regeling voor de herinvesteringsreserve.

Om te voorkomen dat willekeurige afschrijving zou worden «doorgeschoven» naar een bedrijfsmiddel dat niet voor willekeurige afschrijving in aanmerking komt – die mogelijkheid zal zich bij de herinvesteringsreserve veel sneller voordoen dan onder de huidige vervangingsreserve – is de herinvesteringsreserve «gecorrigeerd» voor willekeurige afschrijvingen.

De leden van de fractie van de VVD geven aan moeite te hebben met het feit dat het soepele regime van de herinvesteringsreserve niet kan worden toegepast wanneer sprake is van een verschuiving van stille reserves binnen de groep bedrijfsmiddelen die niet afschrijfbaar zijn of een afschrijvingstermijn hebben van meer dan 10 jaar. Deze leden wijzen erop dat daarvoor als enig argument wordt gewezen op het grote budgettaire beslag. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen waarom de eis inzake economische gelijkwaardigheid niet is vervallen.

Het antwoord op de vraag van deze leden is inderdaad even simpel als de leden van eerstgenoemde fractie in hun vraagstelling al aangeven: het grote budgettaire beslag verhindert om de eis van dezelfde economische functie bij genoemde bedrijfsmiddelen los te laten. In de paragraaf inzake de budgettaire effecten wordt hier nader op ingegaan.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of is overwogen om de termijn van 4 jaar te laten bestaan voor niet afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en voor bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van meer dan 10 jaar. Meer algemeen vragen de leden van de D66-fractie of een langere



termijn dan 3 jaar is overwogen. De leden van de fracties van GPV en RPF vragen waarom is gekozen voor een termijn van 3 jaar en niet is aangesloten bij de termijn van 4 jaar die geldt voor de huidige regeling van de vervangingsreserve.

Omdat de herinvesteringsreserve meer mogelijkheden biedt om tot afboeking van de reserve over te gaan dan de vervangingsreserve, is gekozen voor een termijn van 3 jaar en niet voor de langere termijn van de vervangingsreserve. Daarbij is welbewust gekozen voor het hanteren van één termijn voor alle bedrijfsmiddelen. Dit laatste is niet bezwaarlijk aangezien de reserve die is gevormd bij de vervreemding van niet afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van meer dan 10 jaar, immers ook mag worden aangewend bij de aanschaf van bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van ten hoogste 10 jaar. Bovendien bestaat ook voor niet afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en voor bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van meer dan 10 jaar, de mogelijkheid van termijnverlenging op grond van artikel 3.54, vijfde lid. Zo is verlenging mogelijk – de leden van de fracties van GPV en RPF vragen daarnaar – als in verband met de aard van de aan te schaffen of voort te brengen bedrijfsmiddelen een langer tijdvak is vereist. Ook kan van verlenging sprake zijn ingeval de aanschaffing of voortbrenging, mits daaraan een begin van uitvoering is gegeven, door bijzondere omstandigheden is vertraagd.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het bij toepassing van de 3-jaarstermijn van de herinvesteringsreserve gaat om kalenderjaren of boekjaren.

Het antwoord op deze vraag luidt dat ingeval is toegestaan dat de winst wordt bepaald aan de hand van niet met het kalenderjaar samenvallend boekjaren op grond van artikel 3.66 Wet IB 2001 ook voor de regeling van de herinvesteringsreserve wordt uitgegaan van boekjaren.

Op de vraag van deze leden waarom de huidige termijn van vier jaren wordt verkort tot drie jaar, luidt het antwoord dat die verkorting verband houdt met de verruimde mogelijkheden die de regeling biedt om tot afboeking van de reserve over te gaan. Die afboeking behoeft namelijk niet alleen plaats te vinden op vervangingsinvesteringen, maar kan ook worden toegepast ingeval wordt geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen met een andere economische functie. Ook een reserve die ontstaat uit de vervreemding van bedrijfsmiddelen die niet afschrijfbaar zijn of een afschrijvingstermijn kennen van meer dan 10 jaar, kan worden afgeboekt op bedrijfsmiddelen met een andere economische functie mits deze bedrijfsmiddelen een afschrijvingstermijn kennen van niet meer dan 10 jaar.

De huidige vervangingsreserve kan worden afgeboekt op een vervangende investering die wordt gepleegd in een jaar dat vooraf gaat aan het jaar waarin de reserve is gevormd. De leden van de fractie van de VVD vragen of het de bedoeling is dat die mogelijkheid onder de herinvesteringsreserve inderdaad verdwijnt. De leden van de fractie van de PvdA hebben gevraagd of die mogelijkheid niet moet blijven bestaan voor niet afschrijfbaar bedrijfsmiddelen en bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van meer dan 10 jaar.

Hoewel ik begrip heb voor de wens die uit deze vragen spreekt, maakt de mogelijkheid van afboeking op een in een voorgaand jaar gepleegde vervangende investering geen onderdeel uit van de herinvesteringsreserve. Die mogelijkheid zou de regeling aanmerkelijk compliceren. Bovendien bestaat er bij de herinvesteringsreserve minder behoefte aan: ongeacht de afschrijvingstermijn van de bedrijfsmiddelen waaruit de reserve is ontstaan, kan deze worden afgeboekt op bedrijfsmiddelen die niet dezelfde economische functie hebben mits zij een afschrijvingstermijn hebben van ten hoogste 10 jaar.

De leden van de fracties van de PvdA en van het CDA vragen of in principe twee herinvesteringsreserves zouden moeten worden gevormd, namelijk één voor bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van ten hoogste 10 jaar en één voor andere bedrijfsmiddelen. In dit kader vragen de leden van de CDA-fractie, onder verwijzing naar opmerkingen die de Orde daarover heeft gemaakt, of het aanhouden van twee reserves wel goed uitvoerbaar is.

Hoewel kan worden gesteld dat vanwege het voor de herinvesteringsreserve gemaakte onderscheid tussen bedrijfsmiddelen met een korte en lange economische levensduur, sprake is van twee soorten van reserves, kan niet worden gezegd dat ook twee reserves worden gevormd. Dit komt doordat per vervreemd bedrijfsmiddel een reserve wordt gevormd. Op die manier kan op een juiste wijze rekening worden gehouden met toepassing van de herinvesteringsstermijn van 3 jaar en met de boekwaarde-eis. Dit komt overeen met de huidige praktijk van de vervangingsreserve, waarvoor ook per bedrijfsmiddel een reserve wordt gevormd.

De leden van de VVD-fractie vernemen gaarne of het begrip opbrengst dat wordt gehanteerd in de regeling van de herinvesteringsreserve een bruto-begrip is of dat van de opbrengst eerst de kosten die samenhangen met de vervreemding moeten worden afgetrokken.

Het antwoord op deze vraag luidt dat geen ander begrip is bedoeld dan het overeenkomstige begrip in de huidige regeling van de vervangingsreserve. Dit houdt in dat niet wordt uitgegaan van een bruto begrip, maar dat voor het bepalen van de opbrengst rekening dient te worden gehouden met eventuele kosten van vervreemding. Met andere woorden, in de herinvesteringsreserve wordt niets anders opgenomen dan hetgeen als winst zou zijn verantwoord.

De leden van de fractie van het CDA vragen of bij aanwending van de herinvesteringsreserve, rekening moet worden gehouden met afschrijving die inmiddels op de vervangende bedrijfsmiddelen hebben plaatsgevonden, indien in het jaar van herinvestering door de boekwaarde-eis niet tot afboeking van de herinvesteringsreserve is overgegaan. De leden van de fractie van D66 stellen eenzelfde vraag met verwijzing naar de door de Orde voorgestelde variant voor afboeking van de reserve.

Het antwoord op deze vraag luidt ontkennend. Indien een herinvesteringsreserve niet of niet geheel kan worden afgeboekt op investeringen vanwege de boekwaarde-eis, dient voor toepassing van de boekwaarde-eis op toekomstige investeringen, te worden uitgegaan van de boekwaarden van reeds gepleegde investeringen zoals die eerder voor de boekwaarde-eis in aanmerking zijn genomen. Met andere woorden; de boekwaarden van eerder gepleegde investeringen worden niet gecorrigeerd voor inmiddels daarop toegepaste afschrijvingen.

De leden van de fracties van de VVD en D66 vragen wat een voornemen tot herinvestering van de opbrengst moet inhouden, en of daarvoor nodig is dat de ondernemer de opbrengst liquide moet aanhouden. Op een andere plaats in het verslag vragen de leden van de VVD-fractie vanaf welk tijdstip het voornemen tot herinvestering aanwezig moet zijn. Ook vragen zij of het voornemen ononderbroken moet blijven bestaan tot het einde van het boekjaar en hoe de ondernemer dit moet bewijzen.

Allereerst merk ik op dat het vereiste van het bestaan van een voornemen, onder de herinvesteringsreserve geen andere betekenis heeft dan onder de huidige vervangingsreserve. Enig verschil is dat onder de vervangingsreserve het voornemen gericht is op vervanging van het bedrijfsmiddel terwijl het voornemen in de voorgestelde regeling ook gericht kan zijn op andere dan vervangingsinvesteringen. Op grond van jurisprudentie is het voldoende indien het voornemen aanwezig is op de balansdatum van het jaar waarin de vervreemding heeft plaatsgevonden (Hoge Raad 18 juni

1980, nr. 19 288, BNB 1980/234 \*). Het bestaan van het voornemen kan op dezelfde wijze aannemelijk worden gemaakt als onder de huidige vervangingsreserve mogelijk is.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de VVD-fractie of uit het nader rapport mag worden afgeleid dat de inspecteur de bewijslast heeft als hij stelt dat een voornemen tot herinvestering ontbreekt, merk ik het volgende op. Om een herinvesteringsreserve te mogen vormen zal de belastingplichtige aannemelijk moeten maken dat hij een voornemen heeft tot herinvesteren. Indien de inspecteur het voornemen betwist, zal de inspecteur moeten aantonen dat het voornemen ontbreekt.

Het niet liquide aanhouden van de opbrengst kan een aanwijzing zijn dat het voornemen tot herinvestering niet aanwezig is. Dit alleen hoeft echter niet bepalend te zijn voor het antwoord op de vraag of sprake is van een voornemen: zo kunnen lopende onderhandelingen met potentiële opdrachtnemers over toekomstige investeringen een aanwijzing zijn dat de ondernemer serieuze plannen heeft om te herinvesteren.

In de ook in het nader rapport geschetste situatie waarin een vennootschap als enig bedrijfsmiddel een verhuurd pand bezit, dit pand verkoopt en vervolgens de opbrengst belegt in aandelen, zal de belastingplichtige niet aannemelijk kunnen maken dat een voornemen bestaat tot herinvestering. Dit in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de CDA-fractie.

De leden van de fractie van de PvdA vragen om uitleg over de toepassing van de boekwaarde-eis. De leden van de VVD-fractie vragen om toelichting op de volgorde waarin een herinvesteringsreserve moet worden afgeboekt op nieuwe investeringen. De leden van de fractie van het CDA achten de afboekingsregels te ingewikkeld en wijzen er, evenals de leden van de VVD-fractie op dat in het nader rapport staat dat daarom de fifo-methode niet zal worden voorgeschreven, dit terwijl in de memorie van toelichting dat stelsel nog wel tot uitgangspunt is genomen.

Naar aanleiding van deze vragen wil ik allereerst bevestigen dat de fifo-regel niet hoeft te worden gehanteerd bij de afboeking van de herinvesteringsreserve. Hiermee worden eventuele administratieve complicaties die het gevolg zouden kunnen zijn van een verplichte toepassing daarvan, voorkomen. De memorie van toelichting was op dit punt bij vergissing niet aangepast aan het nader rapport.

Aan de handhaving van de boekwaarde-eis die geldt voor de huidige vervangingsreserve, ligt de gedachte ten grondslag dat het niet nodig is om de belastingclaim op stille reserves door te schuiven naar nieuwe investeringen, voorzover die investeringen kunnen worden voldaan uit het niet-beclaimde deel van de bij de vervreemding behaalde opbrengst. Met andere woorden, voorzover een onbelaste tegenprestatie wordt genoten behoeft de claim op de stille reserves niet door te schuiven naar nieuwe investeringen; het investeren wordt in zoverre namelijk niet gehinderd door belastingheffing op vrijvallende stille reserves.

De leden van de VVD-fractie merken in dit verband op dat de boekwaarde-eis tot administratieve problemen kan leiden omdat veel sneller van herinvestering dan van vervanging sprake zal zijn. Zij vragen of dit ertoe zal leiden dat ondernemers van het gebruik van de regeling zullen afzien zoals wordt opgemerkt in het Vakstudie Nieuws (V-N BP21/12.5, blz. 3439).

Het laat zich aanzien dat handhaving van de boekwaarde-eis onder de herinvesteringsreserve een uitgebreider administratie verlangt. Ik verwacht evenwel niet dat dit ertoe zal leiden dat van het gebruik van de regeling zal worden afgezien. De herinvesteringsreserve betekent voor veel ondernemers namelijk een aanmerkelijke verruiming ten opzichte van de bestaande vervangingsreserve. Die verruiming heeft ook tot gevolg dat de boekwaarde-eis minder snel zal leiden tot een – gedeeltelijke – vrijval

van de reserve. Dit komt doordat de reserve mag worden afgeboekt op meer bedrijfsmiddelen, hetgeen in het voordeel is van de belastingplichtige.

Voorts vragen de leden van genoemde fracties of ter voorkoming van administratieve problemen voor de ondernemer, in plaats van de boekwaarde-eis kan worden voorgeschreven dat het vervangende bedrijfsmiddel niet voor minder dan de restwaarde op de balans komt. De suggestie van deze leden spreekt mij niet aan. Ten eerste gaat de suggestie voorbij aan de hiervoor gegeven motivering om de boekwaarde-eis te handhaven. Ten tweede is reeds de regel van toepassing dat bedrijfsmiddelen niet verder dan tot de restwaarde kunnen worden afgeschreven. Dit betekent dat afboeking van een vervangings- of herinvesteringsreserve er niet toe kan leiden dat de boekwaarde daalt beneden de restwaarde.

De leden van de fractie van het CDA voeren aan dat in nogal wat commentaren in brieven aan de Vaste Commissie voor Financiën voorbeelden worden beschreven waaruit blijkt dat de regeling niet duidelijk is. In dit verband vragen deze leden alsmede de leden van de fractie van D66 om een reactie op de voorbeelden die zijn aangedragen door de Orde en door BDO Walgemoed Camps Obers.

Uit het voorbeeld van BDO Walgemoed Camps Obers blijkt dat er met name onduidelijkheid bestaat over de wijze waarop de boekwaarde-eis dient te worden toegepast. Het gaat dan vooral over de vraag hoe die eis moet worden toegepast ingeval een herinvesteringsreserve niet – geheel – kan worden afgeboekt op investeringen die worden gepleegd in hetzelfde jaar als waarin de reserve is ontstaan.

Uit het in de memorie van toelichting gegeven cijfervoorbeeld volgt dat bij toepassing van de boekwaarde-eis op investeringen in een volgend jaar (jaar 3 in het cijfervoorbeeld), mede in aanmerking wordt genomen de boekwaarde van de investering waarop de reserve niet of niet geheel kon worden afgeboekt (de investering in jaar 2 met boekwaarde van € 25 000). Een andere benadering zou tot een ongewenste uitkomst en inconsistente toepassing van de boekwaarde-eis leiden.

Zou namelijk in het geheel geen rekening worden gehouden met de boekwaarde van het in jaar 2 vervreemde bedrijfsmiddel, dan zou dat er in het cijfervoorbeeld toe leiden dat ook de reserve die in jaar 3 ontstaat, in zijn geheel zou kunnen worden afgeboekt op de investering die in dat jaar wordt gepleegd.

Zou anderzijds de boekwaarde van het in jaar 2 vervreemde bedrijfsmiddel (€ 75 000), zowel voor de investering in jaar 2 als voor de investering in jaar 3 in zijn geheel in aanmerking worden genomen, dan zou daardoor de reserve die in jaar 3 ontstaat in het geheel niet kunnen worden afgeboekt op de investering in dat jaar.

Aangezien ik van oordeel ben dat het in de memorie van toelichting opgenomen cijfervoorbeeld tot een juiste uitkomst leidt, behoeft de redactie van het tweede lid van artikel 3.54 geen aanpassing.

Een ander voorbeeld heeft betrekking op de vraag hoe met een bedrijfsmiddel moet worden omgegaan dat aanvankelijk op lagere bedrijfswaarde te boek is gesteld, maar later is geherwaardeerd.

Het antwoord op deze vraag luidt dat ingeval later een herwaardering heeft plaatsgevonden, die herwaardering ingevolge het Besluit van 1 maart 1996, nr. 563DGM5 (BNB 1996/198) niet kan leiden tot een bedrijfswaarde die hoger is dan de kostprijs minus afschrijvingen. De aldus vastgestelde boekwaarde dient ook te worden gehanteerd voor de toepassing van de herinvesteringsreserve.

In een ander voorbeeld wordt gevraagd hoe met verbouwkosten van een pand moet worden omgegaan bij toepassing van de herinvesteringsreserve, ingeval op de verbouwing in minder dan 10 jaar pleegt te worden afgeschreven.

Indien de kosten van de verbouwing naar de feitelijke omstandigheden moeten worden aangemerkt als geactiveerde kosten, is geen sprake van een afzonderlijk bedrijfsmiddel. Dit betekent dat bij vervreemding van het pand, geen afzonderlijke herinvesteringsreserve mag worden gevormd voor het deel van de opbrengst dat betrekking heeft op de verbouwing. Een andere vraag heeft betrekking op de werking van het achtste lid. Wordt een bedrijfsmiddel vervreemd waarop willekeurige afschrijving is toegepast, dan wordt de boekwaarde van dat bedrijfsmiddel voor het bepalen van de herinvesteringsreserve, op grond van het achtste lid gesteld op de boekwaarde die zonder willekeurige afschrijving zou hebben gegolden. Gevraagd is of het achtste lid, dat verwijst naar het eerste lid, ook moet verwijzen naar het tweede lid voor de toepassing van de boekwaarde-eis.

Aangezien in het tweede lid wordt gesproken van de «Afboeking van de herinvesteringsreserve», is het achtste lid van invloed op de wijze waarop het tweede lid toepassing vindt. Een expliciete verwijzing in het achtste lid naar het tweede lid is derhalve niet nodig.

In antwoord op de vraag of een voorbeeld kan worden gegeven van een vermogensrecht dat niet ter belegging wordt gehouden als bedoeld in het zevende lid, kan ik meedelen dat daarvan bijvoorbeeld sprake is bij een melkquotum.

Onder verwijzing naar de opmerkingen van de Federatie, vragen de leden van de CDA-fractie zich af of grote uitvoeringsproblemen te verwachten zijn, omdat de regeling van de herinvesteringsreserve complex is en een aantal regelingen naast elkaar komen te staan. Ook de leden van de fractie van D66 vragen om een reactie op het desbetreffende commentaar van de Federatie.

Uiteraard zal ook deze nieuwe regeling enige gewenning eisen. De voorstellen die zowel de herinvesteringsreserve als de doorschuifregeling bij staking door overheidsingrijpen voor de praktijk meebrengt, wegen naar mijn oordeel echter ruimschoots op tegen het meer complexe karakter van deze regelingen. Voorzover het om boekhoudkundige kwesties gaat, mag worden verwacht dat automatisering voldoende ondersteuning zal kunnen bieden. Verder lijkt de regeling wellicht complex omdat sprake is van twee wettelijke bepalingen, te weten artikel 3.54 waarin de herinvesteringsreserve is opgenomen en artikel 3.64 met de doorschuifregeling bij staking door overheidsingrijpen. In de huidige situatie is echter ook sprake van twee afzonderlijke regelingen, te weten de wettelijke regeling van de vervangingsreserve met daarnaast het zogenoemde Besluit overheidsingrijpen.

De leden van de VVD-fractie vragen op welke wijze de problematiek inzake de herinvesteringsreserve elders in de Europese Unie is geregeld. In enkele landen, Zweden en Frankrijk, is het niet mogelijk om een reserve te vormen bij de verkoop van bedrijfsmiddelen. Er wordt bij verkoop direct belastbare winst gerealiseerd.

In Italië is het niet mogelijk om een reserve te vormen, maar bestaat wel de keuze om de eventuele winst bij verkoop van een bedrijfsmiddel, dat tenminste drie jaar in bezit is van de onderneming, over een periode van drie jaar te spreiden.

Ook in Denemarken hoeft men voor machines en gereedschap, waarop afgeschreven wordt, niet gelijk winst te nemen bij een verkoop. De winst kan worden afgeboekt van een gezamenlijke afschrijvingsbasis. Voor onroerende zaken kan een vervangingsreserve worden gevormd.

In Duitsland, Griekenland, Luxemburg, Spanje en het Verenigd Koninkrijk bestaat de mogelijkheid om, onder voorwaarden, een reserve te vormen die alleen gebruikt kan worden voor vervanging door bedrijfsmiddelen met dezelfde economische functie. Bij deze voorwaarden kan men denken aan een limitatieve opsomming van soorten bedrijfsmiddelen en/of een

gelimiteerde periode waarin tot vervanging kan worden overgegaan. Ook voorwaarden aangaande een minimumperiode van het in bezit hebben van een bedrijfsmiddel is gebruikelijk.

In België, Finland, Ierland en Portugal is het mogelijk om een reserve te vormen bij verkoop van een bedrijfsmiddel, waarbij niet de eis wordt gesteld dat het vervangend bedrijfsmiddel een zelfde economische functie dient te vervullen. Evenals in de Nederlandse voorstellen is sprake van gelimiteerde periode waarbinnen tot een herinvestering kan worden overgegaan. Deze periode is drie jaar voor België, met uitzondering van gebouwen, schepen en vliegtuigen, waarvoor een termijn van vijf jaar geldt. Hierbij zij opgemerkt dat België tevens de eis stelt dat een activum vijf jaar voor bedrijfsdoeleinden in de onderneming gehouden dient te zijn en alleen geïnvesteerd mag worden in afschrijfbaar niet-financiële activa. Voor Finland geldt een periode van twee jaar waarbinnen tot investeren dient te worden overgegaan, met als restrictie dat geïnvesteerd dient te worden in afschrijfbaar activa. Ierland houdt een termijn van drie jaar aan, maar een reserve is alleen mogelijk voor fabrieken, machines, goodwill, land en gebouwen. Portugal hanteert een periode van drie jaar waarbinnen opnieuw geïnvesteerd dient te worden in stoffelijke bedrijfsmiddelen, wat inhoudt dat bijvoorbeeld een onstoffelijk bedrijfsmiddel zoals een vergunning is uitgesloten.

Zowel de leden van de fractie van de PvdA als die van het CDA vragen of op 31 december 2000 bestaande vervangingsreserves zullen worden gerespecteerd, ook wat betreft de vierjaarstermijn. De leden van de VVD-fractie hebben bezwaar tegen het overgangsrecht met name voor bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven of waarvoor een afschrijvingstermijn geldt van meer dan 10 jaar, aangezien er voor deze bedrijfsmiddelen geen verbetering optreedt. De laatstgenoemde leden overwegen op dit punt een amendement in te dienen. De leden van de fracties van GPV en RPF wijzen erop dat het verschil in termijnen tussen de vervangingsreserve en herinvesteringsreserve tot een merkwaardige overgangssituatie zal leiden. Laatstgenoemde leden vragen in dat verband waarom het niet wenselijk is dat de vervangingsreserve ook nog gedurende het jaar 2001 kan worden benut. De leden van de SGP-fractie vragen op welke wijze na 1 januari 2001 de vervangingsreserve wordt afgewikkeld en of de ondernemer de keuze heeft om het oude of het regime toe te passen.

Het overgangsregime is zo eenvoudig mogelijk gehouden: een op 31 december 2000 bestaande vervangingsreserve wordt per 1 januari 2000 aangeduid als herinvesteringsreserve. Als een uitzondering zou worden gemaakt voor de termijn, zou de uitvoeringspraktijk nog vier jaar lang een onderscheid moeten blijven maken tussen reserves waarvoor de nieuwe drie-jaarstermijn geldt en reserves waarvoor de vierjaarstermijn blijft gelden. Voor zo'n algemeen onderscheid zie ik geen aanleiding omdat voor gevallen waarin een reële vervanging of herinvestering aan de orde is, de mogelijkheid van verlenging in verband met de aard van de aan te schaffen goederen of in verband met bijzondere omstandigheden, vaak een oplossing zal kunnen bieden. Dat geldt ook voor de door de leden van de VVD-fractie genoemde bedrijfsmiddelen waarop niet of gedurende meer dan 10 jaar pleegt te worden afgeschreven.

Het antwoord op de vraag van de leden van de D66-fractie of de herinvesteringsreserve mag worden aangewend voor andere doeleinden dan nieuwe investeringen in bedrijfsmiddelen, luidt ontkennend. De regeling beoogt te voorkomen dat de belastingheffing over stille reserves in afgestoten bedrijfsmiddelen, belemmerend zou werken voor nieuwe investeringen in bedrijfsmiddelen.



In verband met de voorgestelde regeling van de herinvesteringsreserve vragen de leden van de VVD-fractie welke rol de ruilarresten spelen. Op grond van de zogenoemde ruilarresten is toegelaten dat geen realisatie van winst wordt aangenomen bij ruil van een goed, zoals een bedrijfsmiddel, tegen een ander goed van dezelfde aard, dat economisch dezelfde plaats in de onderneming inneemt als het afgestane goed. Het begrip «ruil» is hierbij opgevat als «vervanging». In zijn arrest van 1 november 1989 (BNB1990/62) heeft de Hoge Raad bepaald dat voor toepassing van de ruilgedachte niet van betekenis is «of de door belanghebbende verkochte en gekochte aandelen al dan niet als bedrijfsmiddelen zijn aan te merken». In de literatuur wordt in dit arrest de bevestiging gezien van de opvatting dat de ruilarresten niet alleen van toepassing zijn op bedrijfsmiddelen. Daarmee is dan een verschil gegeven ten opzichte van de herinvesteringsreserve die alleen van toepassing is op bedrijfsmiddelen.

In artikel 3.54 is sprake van «bedrijfsmiddelen waarop niet pleegt te worden afgeschreven en bedrijfsmiddelen waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven». De leden van de VVD-fractie hebben in dit verband gevraagd naar de betekenis van de term «pleegt». Met de term «pleegt» wordt objectivering beoogd van de voor een bepaald bedrijfsmiddel geldende afschrijvingstermijn. Deze afschrijvingstermijn staat dus los van de eventueel door de belastingplichtige gehanteerde termijn. Een voorbeeld hiervan zijn panden: panden plegen in meer dan tien jaren te worden afgeschreven. Met het gekozen woordgebruik wordt in dit geval bereikt dat een pand, ook ten aanzien van de ondernemer die het pand door bijzondere omstandigheden of door de mogelijkheid van willekeurige afschrijving, in een kortere periode zou kunnen afschrijven, onder de categorie bedrijfsmiddelen valt waarop in meer dan tien jaren pleegt te worden afgeschreven.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe de herinvesteringsreserve moet worden toegepast indien sprake is van herinvestering in een bedrijfsmiddel waarop een bijzondere regeling van toepassing is zoals de deelnemingsvrijstelling.

Om te voorkomen dat de herinvesteringsreserve zou worden afgeboekt op aandelen waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, is in het onderhavige wetsvoorstel aan artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een tiende lid toegevoegd. In dat lid is bepaald dat een deelneming waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, niet wordt gerekend tot de bedrijfsmiddelen waarop de herinvesteringsreserve kan worden afgeboekt.

De leden van de VVD-fractie vragen of het juist is dat bij een verplaatsing van een bedrijf de herinvesteringsreserve niet kan worden benut omdat sprake is van staking. Hierover merk ik op dat het niet zo is dat iedere verplaatsing van een (filiaal van een) IB-onderneming staking van de onderneming met zich brengt. Dat is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden, zoals de afstand waarover wordt verplaatst, de wijziging in de cliëntenkring, de aard van het bedrijf en dergelijke. Het is dus goed mogelijk dat een verplaatsing van een onderneming niet met staking gepaard gaat. In dat geval kan dus ten aanzien van de vervreemdingswinst op bijvoorbeeld een pand in beginsel een herinvesteringsreserve worden gevormd. Verder is het zo dat indien de bedrijfsverplaatsing het directe gevolg is van overheidsingrijpen, de voorgestelde regeling van artikel 3.64 uitkomst kan bieden. In dat geval kan kortgezegd de belastingclaim op de stakingswinst binnen 12 maanden na de staking worden doorgeschoven naar een nieuwe onderneming.

De leden van de fractie van het CDA, evenals de leden van de SGP-fractie, hebben een vraag over de verhouding tussen de inwerkingtreding van de herinvesteringsreserve en de reeds van toepassing zijnde opkoopregeling in de agrarische sector. De leden van de SGP-fractie constateren dat de invoering van de herinvesteringsreserve er mede op gericht is, om het agrarische ondernemers mogelijk te maken om naar een andere bedrijfstak om te kunnen schakelen. Deze leden menen dan ook dat deze faciliteit zonder meer van toepassing dient te zijn voor ondernemers die aan de opkoopregeling hebben deelgenomen.

De opkoopregeling veehouderij is bedoeld voor veehouders die hun onderneming geheel of gedeeltelijk willen beëindigen. Fiscaal zal dit vrijwel altijd impliceren dat de onderneming wordt gestaakt. Anders dan deze leden veronderstellen, biedt een herinvesteringsreserve in dat geval geen soelaas. Wel zal in deze gevallen de regeling van artikel 3.64 (doorschuiving via te conserveren inkomen naar andere onderneming bij staking door overheidsingrijpen) soelaas bieden.

De opkoopregeling veehouderij is inderdaad thans al van toepassing terwijl de regeling van artikel 3.64 eerst per 1 januari 2001 in werking zal treden. Ik verwacht echter niet dat dit op problemen behoeft te stuiten, aangezien de staking van de onderneming veelal in 2001 zal kunnen plaatsvinden.

In de memorie van toelichting is gesteld dat sommige merkenrechten en octrooien behoren tot de niet afschrijfbaar activa. Deze stelling is niet in strijd met de door de VVD-fractie genoemde ervaringsregel dat deze rechten hun waarde behouden door marketinginspanning en kwaliteitscontrole. Voor de bepaling van de afschrijving is van belang of een activum door gebruik in waarde daalt. Als vaststaat dat daarvan geen sprake is, is afschrijving niet mogelijk. Anderzijds is het uiteraard zo dat de kosten die samenhangen met de marketinginspanning en kwaliteitscontrole, aftrekposten zijn voor het bepalen van de winst.

### *3.2 Fiscale begeleiding herstructurering land- en tuinbouw*

De leden van de VVD-fractie vragen wat de maatstaf is om een regeling die tot herstructurering leidt, bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen.

Met de herstructureringsfaciliteit kunnen ondernemers de belastingclaim op winst die wordt gerealiseerd door het staken van de onderneming in het kader van een herstructurering, doorschuiven naar nieuwe investeringen. Voor het aanwijzen bij algemene maatregel van bestuur kunnen derhalve herstructureringsmaatregelen in aanmerking komen die sanering van ondernemingen in een bepaalde bedrijfstak tot doel hebben.

De leden van de VVD-fractie vragen aan te geven in welke gevallen er bij een herstructurering als gevolg van overheidsingrijpen al dan niet sprake zal zijn van staking.

Van staking van een onderneming is sprake indien de exploitatie van een onderneming een zodanige verandering ondergaat, dat de exploitatie niet meer de uitoefening van het oorspronkelijke bedrijf vormt. Ook in de situaties waarin de onderneming niet langer op de oorspronkelijke plaats gevestigd kan blijven, is doorgaans sprake van staking. In de gevallen waarin het overheidsingrijpen leidt tot de hiervoor geschetste gevolgen, zal dus (doorgaans) sprake zijn van staking van een onderneming.

De leden van de VVD-fractie geven aan dat in artikel 3.64, derde lid, niet is bepaald door wie de termijn van 12 maanden kan worden verlengd. In dat verband doen zij de suggestie om de termijnverlenging te laten plaatsvinden bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Deze leden kan ik antwoorden dat ik hun aanbeveling gaarne overneem. Bij nota van wijziging op het onderhavige wetsvoorstel zal dit punt worden meegenomen.

Ingeval van overheidsingrijpen wordt op grond van artikel 3.54, negende lid, toegestaan dat afboeking van de herinvesteringsreserve plaatsvindt op bedrijfsmiddelen waarop in meer dan 10 jaar pleegt te worden afgeschreven, ook indien de reserve niet is gevormd terzake van bedrijfsmiddelen met eenzelfde economische functie. De leden van de fracties van de PvdA, de VVD en het CDA vragen waarom het vereiste van economisch dezelfde functie wel geldt voor niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen, waardoor de regeling een beperking lijkt in te houden ten opzichte van het huidige Besluit overheidsingrijpen (Resolutie van 25 augustus 1992, nr. DB92/3157, BNB 1992/313). De leden van het CDA wijzen er op dat dit uitbreiding naar extensieve landbouw moeilijk maakt.

Toepassing van de herinvesteringsreserve leidt ertoe dat de belastingclaim op de stille reserves van een afschrijfbaar bedrijfsmiddel, worden doorgeschoven naar een nieuw afschrijfbaar bedrijfsmiddel. Hierdoor wordt de afschrijvingsbasis van het nieuwe bedrijfsmiddel verminderd en zal daarop dus minder kunnen worden afgeschreven. Op die wijze wordt de uitgestelde belastingclaim geleidelijk «ingehaald». Om te voorkomen dat die «inhaal» niet zou plaatsvinden bij doorschuiving van de belastingclaim naar niet-afschrijfbaar bedrijfsmiddelen, voorziet het negende lid slechts in het vervallen van het vereiste van economisch dezelfde functie voor afschrijfbaar bedrijfsmiddelen. Hiermee wordt, de leden van genoemde fracties merken dit terecht op, afgeweken van de thans bestaande regeling in het Besluit overheidsingrijpen. Bij de vormgeving van de herinvesteringsreserve en de doorschuifregeling bij staking door overheidsingrijpen, is geconstateerd dat het besluit op dit punt te ruim was.

De leden van de fracties van de PvdA en het CDA wijzen er terecht op dat de in onderdeel a van artikel 3.64, vierde lid, opgenomen verwijzing naar de Ontheffingswet niet klopt. Bij nota van wijziging zal dit worden rechtgezet.

Naar aanleiding van een tweetal andere vragen van zowel deze leden als de leden van de fracties van de VVD, het CDA, D66, en GPV en RPF zal die wijziging tevens worden aangegrepen om de omschrijving van het begrip «overheidsingrijpen» beter af te stemmen op de bestaande jurisprudentie waardoor het begrip zich ook zal uitstrekken tot de minnelijke ontheffing, en zal worden verduidelijkt wanneer sprake is van «de totstandkoming van een bestemmingsplan».

De leden van de fractie van de PvdA vragen naar de rol van het gelijkheidsbeginsel bij het besluit van 31 juli 2000, nr. RTB2000/335M, V-N 2000/36.23. Zij vragen of dit besluit, dat alleen voor stakende veehouders geldt, niet voor alle stakende ondernemers zou moeten gelden, temeer daar dit bij het voorgestelde artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 wel het geval is.

De in dit wetsvoorstel ten behoeve van alle stakende ondernemers voorziene regeling treedt in de plaats van een aantal stakingsfaciliteiten dat met ingang van 1 januari 2001 komt te vervallen. Met betrekking tot de veehouders zijn – zie de brief van de minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij van 25 februari 2000, nr. KAB 2000/1843 (Kamerstukken II 1999/2000, 26 729, nr. 19), met betrekking tot de invulling van het flankerend mestbeleid – concrete toezeggingen gedaan, waaraan reeds in het jaar 2000 uitvoering wordt gegeven. Deze toezeggingen zijn uitgewerkt in het genoemde besluit van 31 juli 2000. Het besluit behelst een maatregel ter bevordering van de sanering van een bedrijfstak waarbinnen de bedrijfsrendementen ten gevolge van noodzakelijke investeringen met het

oog op het milieu en dierenwelzijn onder druk zijn komen te staan. Deze maatregel maakt onderdeel uit van het flankerend mestbeleid van het ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij dat naar zijn aard slechts voor producenten van dierlijke meststoffen geldt en dat er in de eerste plaats toe strekt om belangrijke milieueffecten te realiseren. Het is niet goed denkbaar dat bedrijfsstakingen buiten de sector veehouderij aan de hiervoor genoemde typering voldoen zodat een strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel niet in de rede ligt.

De leden van de CDA-fractie vinden dat het gepast zou zijn te regelen dat met betrekking tot de conserverende belastingaanslag ter zake van stakingswinst bij staking door overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.64 Wet inkomstenbelasting 2001, geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Ik vermoed dat hier sprake is van een misverstand. Feitelijk is de in genoemd artikel 3.64 neergelegde doorschuifmogelijkheid, gelezen in samenhang met het nieuwe vierde lid van artikel 25 van de Invorderingswet 1990, een bijzondere herinvesteringsreserve. Die voorkomt afrekening over stille en vrijvallende reserves bij gedwongen bedrijfsverplaatsing op een tijdstip dat door de bank genomen veel vroeger ligt dan een normale bedrijfsbeëindiging. Voorzover binnen de door de wet gestelde termijn geen herinvestering plaatsvindt, is de faciliteit dan ook ten onrechte gegund. Met andere woorden: achteraf blijkt dan dat voor de belasting die is toe te rekenen aan het niet-geherinvesteerde bedrag aan stakingswinst, ten onrechte uitstel van betaling is verleend. Voor het (gedeelte van) de conserverende belastingaanslag waarvoor ten onrechte uitstel is genoten, dient invorderingsrente in rekening te worden gebracht.

De leden van de VVD-fractie vragen of de in artikel 3.64, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en in artikel 25, vierde lid, van de Invorderingswet 1990 vermelde termijnen van twaalf maanden op elkaar zijn afgestemd.

De in artikel 3.64, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 genoemde termijn van twaalf maanden is gekoppeld aan het moment van staken van de onderneming. Binnen twaalf maanden na dit moment dient de belastingplichtige te herinvesteren. De termijn van twaalf maanden waarvoor ingevolge artikel 25, vierde lid, van de Invorderingswet 1990 uitstel van betaling kan worden verleend, is gekoppeld aan de dagtekening van de aanslag. De aanvang van deze termijn is afhankelijk van het tijdstip waarop de inspecteur de aanslag vaststelt. In de tijd gezien zullen beide termijnen niet samenvallen.

De leden van de CDA-fractie merken op er behoefte aan te hebben de nadere regels die in het voorgestelde nieuwe vierde lid van artikel 25 Invorderingswet 1990 in het vooruitzicht worden gesteld in de wet vast te leggen dan wel in een zo vroeg mogelijk stadium van de parlementaire behandeling in concept te krijgen voorgelegd. Ten antwoord daarop het volgende. In genoemde bepaling wordt het instrument van de conserverende aanslag gekoppeld aan de bijzondere herinvesteringsreserve die kan worden gevormd op grond van artikel 3.64 Wet inkomstenbelasting 2001. Verdere detaillering zal plaatsvinden bij ministeriële regeling. Deze aanpak is consistent met de reeds tot wet verheven regelingen inzake andere conserverende belastingaanslagen. Voor afwijking daarvan bestaat geen reden. Wel ben ik bereid – in lijn met hetgeen is toegezegd in het kader van de totstandkoming van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de daarmee samenhangende invoeringswet – de nadere regels in kwestie tijdig in concept aan de Tweede Kamer voor te leggen.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom voor de conserverende aanslag niet een termijn is genomen van 2 jaar in plaats van 12

maanden. De leden van GPV en RPF vinden de 12-maandstermijn minimaal en vragen wat erop tegen is de termijn te verlengen bijvoorbeeld door aan te sluiten bij de termijn die geldt voor de herinvesteringsreserve (3-jaar).

Naar mijn oordeel is een termijn van 12 maanden als onderdeel van de doorschuifregeling bij staking door overheidsingrijpen bepaald niet krap is. Uitstel van betaling wordt in dit geval namelijk verleend over een periode waarin – anders dan bijvoorbeeld ingeval van de herinvesteringsreserve – geen sprake meer is van het drijven van een onderneming. Aangenomen mag worden dat een ondernemer die serieuze plannen heeft om zijn ondernemingsactiviteiten ingrijpend te wijzigen, reeds geruime tijd vóór het staken van zijn onderneming de nodige voorbereidingen treft. Daar komt bij dat de regeling voorziet in de mogelijkheid van termijnverlenging. 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.

De leden van de fracties van het GPV en RPF hebben sympathie voor het streven om land- en tuinbouwbedrijven die als gevolg van overheidsingrijpen moeten staken, betere fiscale mogelijkheden te bieden om elders een nieuw bedrijf te starten. Deze leden vragen of van de voorgestelde fiscale begeleiding ook gebruik mag worden gemaakt als na staking een onderneming in een andere sector wordt gestart.

Deze vraag kan ik als volgt beantwoorden. Een beperking op dit vlak is niet op voorhand beoogd. Het is evenwel voorstelbaar dat bij bepaalde vormen van overheidsingrijpen nadere voorwaarden worden gesteld inzake de wijze waarop de herstructurering plaatsvindt. Bij voorbeeld voorwaarden m.b.t. de nieuwe activiteiten of de locatie van de onderneming. Zo zal bij herstructurering op bedrijfsniveau in de land- en tuinbouw veelal sprake zijn van verplaatsing van het bedrijf naar een ander gebied.

De leden van de fracties van GPV en RPF lezen in de memorie van toelichting (blz. 7) dat waar het vermoeden bestaat dat er sprake is van staatssteun er een melding plaatsvindt aan de Europese Commissie. Deze leden vragen of dit in de praktijk niet betekent dat deze melding in alle gevallen zal moeten plaatsvinden; het betreft toch feitelijk enkel de land- en tuinbouwsector. De leden van de CDA-fractie vragen of de in de wet genoemde of bij algemene maatregel van bestuur aangewezen vormen van overheidsingrijpen moeten worden aangemeld bij de Europese Commissie en zo ja, of de onderhavige bepaling toch onverkort van kracht gaat per 1-1-2001.

In antwoord op deze vragen merk ik het volgende op. De wettelijke regeling zal in werking treden per 1 januari 2001. Daarmee zal de regeling direct effectief zijn met betrekking tot de vormen van overheidsingrijpen die niet behoeven te worden aangemeld bij de Europese Commissie. Het betreft hier de onteigeningen waarop de onteigeningswet van toepassing is (artikel 3.64, vierde lid, onderdeel a). Voorzover sprake is van sector-specifieke aanwijzingen, zoals bij de regeling structuurverbetering glastuinbouw, zullen deze worden voorgelegd aan de Europese Commissie. Indien in de toekomst ook voor andere sectoren dan de land- en tuinbouw gebruik zou worden gemaakt van de aanwijzingsbevoegdheid, zal daarbij van geval tot geval moeten worden bezien of sprake kan zijn van staatssteun. Op voorhand kan niet worden gesteld dat alle regelingen gemeld moeten worden. Maatregelen die bij de Europese Commissie worden aangemeld in het kader van staatssteun, mogen niet ten uitvoer worden gebracht voordat de Commissie een beschikking tot goedkeuring heeft gegeven.

### 3.3 Verruiming doorschuifregeling

Het verheugt mij dat de leden van de fracties van het CDA, D66, GPV en RPF het een goede zaak vinden dat de mogelijkheden voor ondernemers om geruisloos door te schuiven worden uitgebreid.

In het wetsvoorstel wordt de doorschuiffaciliteit voor de familiesfeer vervangen door de mogelijkheid om door te schuiven naar een belastingplichtige die een zekere tijd actief betrokken is geweest bij het drijven van de onderneming. Hiervan is sprake, de leden van de fractie van D66 vragen daarnaar, indien de overnemer gedurende ten minste drie jaar als ondernemer opgenomen is geweest in een samenwerkingsverband met de overdrager. De beperking tot de familiesfeer komt dus te vervallen.

De leden van de GroenLinks-fractie zijn nog niet overtuigd van de noodzaak van een verruiming van de doorschuiffaciliteit tot situaties buiten de familiesfeer.

Met de uitbreiding van de reikwijdte van de doorschuiffaciliteit wordt duurzame samenwerking gericht op bedrijfsopvolging gestimuleerd. Dit kan in het belang zijn van de continuïteit van ondernemingen. Door de doorschuiffaciliteit kan de prijs van de onderneming bij overdracht aan derden worden verlaagd doordat degene die de onderneming verkoopt, niet hoeft af te rekenen over de belastingclaims op stille reserves en fiscale reserves. Dit kan een rente- en liquiditeitsvoordeel<sup>1</sup> voor de koper opleveren en bedrijfsopvolging vergemakkelijken.

De voorgestelde wijziging past derhalve, de leden van de SGP-fractie vragen daarnaar, binnen de doelstelling van het wetsvoorstel, namelijk het zoveel mogelijk wegnemen van bestaande fiscale belemmeringen voor (startende) ondernemers en de vergroting van de kansen voor ondernemerschap.

De leden van de fracties van de VVD, het CDA, D66, GPV, RPF en SGP hebben bezwaren tegen de eis van drie jaar mede-ondernemerschap. De leden van de VVD-fractie vrezen dat deze eis in de praktijk tot problemen leidt omdat hierdoor een situatie van twee kapiteins op één schip zou kunnen ontstaan. De leden van de PvdA-fractie verwijzen naar de bezwaren van MKB Nederland dat de tijd zou ontbreken voor een driejarig samenwerkingsverband en de onderneming vaak onvoldoende zou renderen voor twee gezinsinkomens. De leden van de SGP-fractie voeren aan dat samenwerking kan leiden tot spanningen en conflicten tussen de overdrager en overnemer.

De leden van de PvdA- en D66-fractie vragen welke bedenkingen er zijn tegen het laten vervallen van de eis. De leden van de D66- en CDA-fractie vragen om een reactie op het voorstel van VNO-NCW om de eis van het mede-ondernemerschap te vervangen door de eis dat de overnemer gedurende drie jaar in de onderneming werkzaam moet zijn. De leden van de fracties van de GPV, RPF en SGP vragen een reactie op de suggestie van de Raad voor het Zelfstandig Ondernemerschap om de driejaarstermijn te vervangen door de voorwaarde dat de onderneming ten minste drie jaar moet worden voortgezet.

Deze vragen zullen hierna gezamenlijk worden beantwoord.

De keuze voor de eis van drie jaar mede-ondernemerschap heeft de volgende achtergrond.

Mede-ondernemerschap betekent dat de onderneming al gedeeltelijk voor rekening en risico van de voortzetter komt. Dit is een wijze van betrokkenheid die een «natuurlijke» voorloper is van de eigenlijke bedrijfsopvolging. Bij een betrokkenheid als werknemer is dit niet het geval omdat de directe financiële betrokkenheid bij het reilen en zeilen van de onderneming ontbreekt. Daar komt bij dat de eis van werknemerschap als nadeel

<sup>1</sup> In beginsel zal de koper niet bereid zijn meer te betalen dan de werkelijke waarde minus de contante waarde van de fiscale claim die op hem overgaat. Daarbij is het wel zo dat de belastingclaim niet direct geëffectueerd zal worden doch deels in de loop der tijd – via een lagere afschrijving – tot uitdrukking komt.



heeft dat er veel gradaties in het type werkzaamheden en het aantal gewerkte uren mogelijk zijn.

Door het samenwerkingsverband gedurende de drie-jaarstermijn wordt gestimuleerd dat de overdrager niet alleen zijn onderneming, maar ook zijn kennis van die onderneming overdraagt. Voorts wordt bereikt dat de relatie tussen de overdrager en overnemer voldoende duurzaam is. Dit voorkomt onbedoeld gebruik, namelijk gewone verkooptransacties zonder fiscale afrekening. Dit onbedoelde gebruik kan zich wel voordoen indien de driejaarstermijn zou vervallen of zou worden verkort en indien de eis zou worden vervangen door de eis dat de onderneming drie jaar dient te worden voortgezet. Overigens heeft de eis dat de onderneming gedurende drie jaar moet worden voortgezet nog een ander nadeel. Een dergelijk vereiste is namelijk moeilijk afdwingbaar omdat er geen goede sanctie denkbaar is. Het alsnog laten afrekenen van de claim door de overdrager kan onredelijk zijn, omdat hij vaak geen invloed zal hebben op de voortzetter. Verder zal de verkoopprijs erop zijn afgestemd dat de voortzetter de claim voor zijn rekening neemt. Bij de voortzetter is ook geen goede sanctie denkbaar. De overnemer dient op grond van de huidige regels namelijk al af te rekenen indien hij de onderneming staakt.

Het door de leden van de VVD-fractie genoemde bezwaar van twee kapiteins op één schip hoeft zich niet voor te doen. Hetzelfde geldt voor de door de leden van de SGP-fractie genoemde spanningen en conflicten. Uit het grote aantal samenwerkingsverbanden in Nederland is af te leiden dat samenwerking tussen firmanten in veel gevallen goed gaat. Indien het wenselijk is dat de overdrager zich minder actief bezighoudt met de dagelijkse bedrijfsvoering, kan ervoor worden gekozen dat de overdragende ondernemer als commanditair vennoot, dus meer vanaf de zijlijn, betrokken blijft. Om die reden hoeft de driejaarstermijn ook niet bezwaarlijk te zijn.

Met betrekking tot het bezwaar dat de onderneming vaak niet voldoende zou renderen voor twee gezinsinkomens, merk ik het volgende op. Ondernemersactiviteiten vormen in de startfase vaak geen vetpot. Daarbij maakt het niet zoveel uit of de voortzetter rente moet betalen over een schuld ter financiering van de onderneming of dat de winst wordt vermindert vanwege de vergoeding over het kapitaal van een commanditair vennoot. Voor die situatie is de startersaftrek in combinatie met de zelfstandigenaftrek mede bedoeld.

Bij het voorgaande merk ik op dat het gebruik van de faciliteit niet altijd het ei van Columbus zal zijn. Evenals bij de huidige doorschuiffaciliteit voor de familiesfeer zal het in sommige gevallen de voorkeur verdienen om af te rekenen en geen gebruik te maken van de doorschuiffaciliteit.

De leden van de CDA-fractie vragen of de door de Raad van State gesuggereerde variant is overwogen waarin de overdrager nog drie jaar als commanditair vennoot betrokken blijft. De strekking van deze vraag is mij niet geheel duidelijk, omdat deze variant niet als zodanig voorkomt in het advies van de Raad. De door deze leden gesuggereerde variant is echter al mogelijk op grond van de voorgestelde maatregel. De overdrager hoeft in de driejaarsperiode namelijk geen ondernemer te blijven. Vereist is slechts dat hij voor de overdracht gedurende drie jaar is opgenomen in een samenwerkingsverband met de overnemer die daarbij wel als ondernemer kwalificeert, en dat hij uit hoofde van dat samenwerkingsverband winst uit onderneming geniet.

De leden van de PvdA-fractie vragen wat de sanctie is indien niet wordt voldaan aan de drie-jaarstermijn. Het antwoord op deze vraag luidt dat dan geen geruisloze overdracht mogelijk is.

De leden van de VVD-fractie en de D66-fractie vragen of er een voortzettingseis geldt en zo ja, wat de sanctie is, indien niet aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan. De leden van de VVD-fractie vragen voorts of de voortzettingseis in het voorgestelde artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 net zo moet worden uitgelegd als voor artikel 18 van de Wet inkomstenbelasting.

Voor de doorschuiffaciliteit voor mede-ondernemers geldt inderdaad het vereiste dat de koper de onderneming moet voortzetten. Indien niet aan dit voortzettingsvereiste wordt voldaan, is de doorschuiffaciliteit niet van toepassing en moet de overdrager (alsnog) afrekenen. Voor de geruisloze omzetting en de geruisloze terugkeer geldt een vergelijkbare voortzettingseis. In de toelichting op de standaardvoorwaarden bij de geruisloze omzetting artikel 18 is aangegeven dat niet aan het voortzettingsvereiste wordt voldaan indien de overdracht onderdeel uitmaakte van een geheel van rechtshandelingen gericht op de overdracht of liquidatie van de onderneming. Dit gaat ook op voor de doorschuiffaciliteit van artikel 3.63 en voor artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

De leden van de PvdA-fractie, de VVD-fractie en de CDA-fractie vragen naar de ministeriële regeling waarin de uitzonderingen op de driejaarstermijn zullen worden opgenomen.

Deze regeling is nog niet gereed, maar zal voor de inwerkingtreding aan de Kamer worden toegezonden. Zoals is aangegeven in de artikelsgewijze toelichting wordt vooralsnog gedacht aan de volgende situaties. In de eerste plaats de situatie dat de overdrager tijdens de driejaarsperiode overlijdt. Indien de toetreders erfgenaam is, kan al gebruik worden gemaakt van de doorschuiffaciliteit van artikel 3.62 Wet inkomstenbelasting 2001. In de tweede plaats wordt gedacht aan de situatie dat de overdrager arbeidsongeschikt raakt. Zoals de leden van de VVD-fractie terecht opmerken kan de eis van een driejarig samenwerkingsverband in deze situatie erg streng zijn. In de derde plaats kan worden gedacht aan de situatie dat de overdrager onder curatele wordt gesteld of failliet wordt verklaard. Tenslotte wordt gedacht aan de situatie dat de voortzetter de partner van de overdrager is en deze relatie tijdens de driejaarsperiode privé en zakelijk wordt verbroken. Ook dan zou het onredelijk kunnen zijn om aan de driejaarstermijn vast te houden.

De leden van de SGP-fractie vragen waarom de uitzonderingen op de driejaarstermijn niet wettelijk zijn geregeld, maar bij ministeriële regeling worden vastgesteld. De achtergrond hiervan is dat op deze wijze beter kan worden ingespeeld op mogelijk niet onderkende gevallen waarin er aanleiding is voor versoepeling.

De leden van de fractie van CDA, GPV, RPF en SGP vragen waarom de huidige doorschuiffaciliteit voor de familiesfeer niet naast de nieuwe doorschuiffaciliteit zou kunnen blijven bestaan. De driejaarseis zou naar hun mening binnen de familiesfeer niet moeten worden gesteld. Mijn reactie hierop is dat de uitbreiding van de regeling van geruisloze doorschuiving tot personen buiten de familiesfeer, waarvoor het bedrijfsleven al geruime tijd heeft gepleit, alleen mogelijk is door materiële eisen te stellen aan de betrokkenheid van de opvolger. Er zijn geen goede argumenten waarom binnen de familiesfeer dan niet aan die eisen zou behoeven te worden voldaan.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen of bewust is gekozen om familiebedrijven als «gewone» bedrijven te behandelen. Zoals uit het antwoord op de vorige vraag blijkt, is er inderdaad sprake van een bewuste keuze. Echter niet van een keuze «tegen» het familiebedrijf, maar een keuze waarbij de bedrijfsopvolging aan iemand die al sterk bij het

bedrijf was betrokken wordt vergemakkelijkt, ongeacht of die persoon een familielid is of niet.

In het wetsvoorstel is een tegemoetkoming opgenomen voor die gevallen waarin het voornemen bestaat de onderneming binnen afzienbare tijd binnen de familiesfeer over te dragen. Deze houdt in dat de huidige doorschuiffaciliteit in de familiesfeer tijdelijk, namelijk in het jaar 2001, naast de nieuwe doorschuiffaciliteit naar mede-ondernemers van toepassing blijft. Hiermee kan de praktijk zich aanpassen aan de nieuwe situatie. Naar mijn mening is het niet nodig – de leden van de fractie van de VVD vragen daarnaar – om de lengte van de overgangsperiode gelijk te stellen met de periode die in de nieuwe regeling wordt verlangd aan mede-ondernemerschap (3 jaar). In de eerste plaats vindt bedrijfsopvolging ook in de huidige situatie vaak reeds plaats na een betrokkenheid als mede-ondernemer. In de tweede plaats is het tijdstip van de bedrijfsoverdracht geen absoluut gegeven, maar een factor met betrekking waartoe de overdrager en de overnemer vaak een zekere keuzemogelijkheid hebben.

In verband met de overgangsregeling vragen de leden van GPV en RPF of familiebedrijven er vanuit fiscaal oogpunt verstandig aan doen om te kiezen tussen doorschuiven in 2001 of pas na 2004. Het antwoord op die vraag hangt van de situatie af. Indien thans nog geen samenwerkingsverband is aangegaan, kan doorschuiving in 2001 of pas over drie jaar in plaats van de tussenliggende periode de voorkeur verdienen. In 2001 kan binnen de familiesfeer zonder toepassing van de driejarige worden doorgeschoven. Daarna is de driejarige van toepassing. Indien nog dit jaar een samenwerkingsverband wordt aangegaan, kan vanaf 2004 geruisloos worden overgedragen. Indien in het verleden echter al een samenwerkingsverband was aangegaan, kan ook in de tussenliggende periode geruisloos worden overgedragen. Indien bijvoorbeeld in 1999 een samenwerkingsverband is aangegaan, kan in 2002 geruisloos worden overgedragen. Verder is geruisloze doorschuiving niet altijd gunstig, bijvoorbeeld niet indien de overdrager nog verrekenbare verliezen heeft.

De leden van de fracties van de PvdA, VVD, en het CDA vragen of het besluit van 6 september 1999, nr. DB99/128, BNB 1999/430 met betrekking tot quota, van overeenkomstige toepassing blijft op de nieuwe doorschuiffaciliteit. Dit is inderdaad het geval. Het besluit zal worden toegepast op de nieuwe kring van personen aan wie geruisloos kan worden overgedragen.

De leden van de PvdA-fractie vragen of kan worden toegestaan dat de nieuwe doorschuifregeling reeds van toepassing is op doorschuivingen per 1 januari 2001.

In het arrest BNB 1969/61 heeft de Hoge Raad beslist dat bij overdrachten die zeer kort na het einde van het boekjaar plaatsvinden, sprake is van staking is het voorafgaande boekjaar. Dit betekent dat de nieuwe doorschuiffaciliteit nog niet van toepassing is op een overdracht per 1 januari 2001. Ik zie geen aanleiding om een wijziging ten opzichte van deze jurisprudentie aan te brengen. In de praktijk levert dit ook nauwelijks problemen op, aangezien een aantal dagen later wel tot geruisloze overdracht kan worden overgegaan.

De leden van de CDA-fractie vragen of het mogelijk is om op 1 of 2 januari 2002 nog gebruik te maken van de overgangsregeling voor overdrachten binnen de familiesfeer. Zoals uit het voorgaande is af te leiden, is dat inderdaad mogelijk. Bij een overdracht op die datum is immers sprake van staking in 2001 en is de overgangsregeling dus van toepassing.

De leden van de PvdA-fractie vragen of de stille reserves die bij het aangaan van het samenwerkingsverband worden voorbehouden, bij de

latere overdracht alsnog kunnen worden doorgeschoven. Dit is inderdaad het geval. Na de drie-jaarstermijn kan de gehele onderneming, inclusief de voorbehouden reserves, geruisloos worden overgedragen aan de voortzetter.

De leden van de VVD-fractie vragen om een reactie op de passage in het artikel van J.J.M. Jansen in het Weekblad Fiscaal Recht 2000/1172 over voorbehoud van stille reserves. Jansen constateert in die passage dat het aangaan van een samenwerkingsverband normaliter leidt tot afrekening. Hij stelt vast dat dit kan worden voorkomen door het voorbehoud van stille reserves en eventueel buitenvennootschappelijk vermogen. Aan het voorbehoud van stille reserves zouden echter bezwaren zijn verbonden, namelijk indien de reserves niet binnen afzienbare tijd worden gerealiseerd.

Het voorbehoud van stille reserves kan onder omstandigheden inderdaad bezwaarlijk zijn. In die situatie kan er echter voor worden gekozen de betreffende vermogensbestanddelen tot het buitenvennootschappelijke ondernemingsvermogen te rekenen of een ingroeiregeling toe te passen.

De leden van de VVD-fractie vragen of onder de nieuwe doorschuifregeling het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen ook moet worden overgedragen. De leden van de PvdA fractie vragen waarom dit het geval is. Beide fracties vrezen dat er problemen kunnen ontstaan door deze eis te stellen, met name bij overdrachten buiten de familiesfeer. Ook vraagt de VVD-fractie zich af hoe deze verplichting tot overdracht zich verhoudt tot de arresten BNB 2000/30, BNB 1990/92 en het in BNB1994/76 gepubliceerde besluit. De leden van de PvdA-fractie vragen of overwogen is voor de doorschuiffaciliteit aan te sluiten bij het arrest BNB 1990/92 dat is gewezen voor de kapitaalsbelasting. De leden van de CDA-fractie verzoeken te reageren op het pleidooi van de Orde om bij de toepassing van de faciliteit van artikel 3.63 Wet IB 2001 bij overdracht van een gedeelte van de onderneming de eis te laten vervallen dat de niet overgedragen vermogensbestanddelen een materiële onderneming dienen te vormen.

Zoals blijkt uit de publicatie in het infobulletin 1988/77 kan naar mijn mening bij de overdracht van een gedeelte van de onderneming de bestaande doorschuiffaciliteit slechts worden toegepast indien het niet overgedragen gedeelte van de onderneming op zichzelf beschouwd een onderneming vormt. Indien de achtergebleven vermogensbestanddelen geen onderneming vormen, is vanuit de overdrager bezien sprake van de staking van de gehele onderneming. De achtergebleven vermogensbestanddelen verlaten in die situatie dus het regime voor winst uit onderneming. Voor die situatie is de doorschuiffaciliteit niet bedoeld. Daar komt bij dat er, indien het niet relevant zou zijn of de achtergebleven vermogensbestanddelen een onderneming vormen, mogelijkheden tot varianten op de doorschuiving à la carte ontstaan. Zoals ik hiervoor heb aangegeven, acht ik dit onwenselijk. Deze argumenten gaan ook op voor de nieuwe doorschuiffaciliteit, zodat ook daar het niet overgedragen gedeelte een onderneming moet vormen. Overigens kunnen zaken die niet dienstbaar (meer) waren aan de onderneming wel aan het ondernemingsvermogen worden onttrokken. In de hiervoor genoemde publicatie in het infobulletin is in dit kader het voorbeeld genoemd van het woonhuis van de overdragende ondernemer, indien de bedrijfsuitoefening inmiddels elders plaatsvindt. In het arrest HR BNB 2000/30 van 3 november 1999 (Nr. 33 699) was de toepassing van de stakingsvrijstelling aan de orde. De kwalificatie van de vermogensbestanddelen was niet in het geding.

Voor de toepassing van de bedrijfsfusiefaciliteit van artikel 14 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is het niet noodzakelijk dat de achtergebleven vermogensbestanddelen een materiële onderneming te vormen.

Dit standpunt is ook naar aanleiding van het voor de kapitaalsbelasting gewezen arrest BNB 1990/92 in het door de leden van de VVD-fractie bedoelde besluit ingenomen. Bij een bedrijfsfusie is met betrekking tot de achtergebleven vermogensbestanddelen geen sprake van een sfeerovergang. Daarom verschilt de bedrijfsfusiefaciliteit op dit punt van de doorschuiffaciliteit voor mede-ondernemers.

De leden van de PvdA-fractie en de VVD-fractie vragen waarom er geen doorschuifmogelijkheid is bij de overgang van een onderneming naar een werkzaamheid.

Bij de overgang van resultaat uit overige werkzaamheden naar ondernemerschap vindt geruisloze doorschuiving plaats. De achterliggende gedachte hiervan is dat het totstandkomen van ondernemerschap niet dient te worden belemmerd. In de omgekeerde situatie is dit niet aan de orde. Zoals is aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag bij het voorstel van Wet inkomstenbelasting 2001 (Kamerstukken II, 1999/2000, 26 727, nr. 7, p.166) zal in die situatie veelal sprake zijn van een duurzame inkrimping van de onderneming waardoor sprake is van een staking. In andere situaties kan de ondernemer er vaak voor kiezen om afrekening te voorkomen door ondernemer te blijven of als medegerechtigde in de zin van artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 betrokken te blijven bij de onderneming.

De leden van de fractie van D66 vragen of is overwogen de doorschuiffaciliteit ook van toepassing te verklaren op ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen. De doorschuiffaciliteit is, zoals hiervoor is aangegeven, bedoeld ter bevordering van het voortbestaan van de onderneming. Ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen vormen geen onderneming. Daarom is er geen aanleiding de faciliteit toe te passen op deze vermogensbestanddelen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of ook is overwogen andere belastingen bij de doorschuiffaciliteit te betrekken, zoals het successierecht, de overdrachtsbelasting en het ontbreken van een doorschuiffaciliteit in de sfeer van het aanmerkelijk belang.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen in dit verband waarom er niet voor is gekozen om bij een bedrijfsoverdracht aan een overnemer die drie jaar als mede-ondernemer betrokken is ook vrijstelling te verlenen van het betalen van overdrachtsbelasting over het onroerend goed dat met het bedrijfsvermogen meegaat. Deze leden achten, nu zowel voor de familiale bedrijfsopvolging in de rechte lijn als voor de overige bedrijfsopvolging als voorwaarde voor een geruisloze doorschuiving wordt gesteld dat er sprake is geweest van een mede-ondernemerschap van drie jaar, dit nog bestaande onderscheid niet logisch.

Naar aanleiding van deze vragen kan worden opgemerkt dat het kabinet heeft besloten de in het rapport «Belastingen bedrijfsleven 21<sup>e</sup> eeuw» opgenomen maatregelen integraal in te voeren; in dit rapport zijn niet andere belastingen bij de doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting betrokken.

In de sfeer van het successierecht bestaat er reeds een faciliteit. Indien een belastingplichtige een onderneming of een gedeelte van een onderneming erft en die voortzet, kan hij uitstel van betaling krijgen voor het verschuldigde successierecht met betrekking tot de verkrijging van die onderneming. Deze faciliteit is van overeenkomstige toepassing indien schenkingsrecht is verschuldigd bij de verkrijging van een onderneming. De overdrachtsbelasting is een incidentele heffing op transacties in onroerende zaken die zich in het rechtsverkeer voordoen. Dat uitgangspunt brengt mee dat in principe telkens wanneer sprake is van een verkrijging van onroerende zaken heffing van overdrachtsbelasting aan de orde is. Slechts in bijzondere situaties wordt een vrijstelling verleend, zoals de

vrijstelling voor overdracht van een onderneming van de ene aan de volgende generatie (artikel 15, eerste lid, onderdeel b, Wet op belastingen van rechtsverkeer). De inkomstenbelasting houdt een jaarlijkse heffing over het inkomen in. De doorschuifregeling in de inkomstenbelasting betekent een uitstel van belastingheffing; de belastingclaim gaat derhalve in beginsel niet verloren.

Elke inbreuk op het genoemde uitgangspunt voor de overdrachtsbelasting vereist zorgvuldige overweging. Een uitbreiding van de eerdergenoemde vrijstelling tot elke overdracht aan een mede-ondernemer als de onderneming voor ten minste 3 jaren voor rekening van beiden is uitgeoefend, zou weliswaar tot gevolg hebben dat de overdrachtsbelasting op dit punt een parallelle zou kennen met de inkomstenbelasting maar zou een forse inbreuk op het karakter van de overdrachtsbelasting betekenen. Daarnaast mag worden verwacht dat zo'n ruimere vrijstelling zou kunnen leiden tot onbedoeld gebruik. Daar komt bij dat zo'n uitbreiding van de vrijstelling in de overdrachtsbelasting gepaard zou gaan met forse budgettaire consequenties. Gelet op het voorgaande ligt een uitbreiding van de genoemde vrijstelling in de overdrachtsbelasting niet in de rede.

In de aanmerkelijkbelang sfeer is geen faciliteit opgenomen die vergelijkbaar is met de nieuwe doorschuiffaciliteit. Indien een directeur-enig aandeelhouder van een vennootschap zijn aandelen aan een derde verkoopt, moet zijn aanmerkelijkbelangclaim worden afgerekend. De vennootschap hoeft in die situatie echter niet af te rekenen over de stille reserves. De situaties zijn in dit opzicht niet goed vergelijkbaar. De afrekening van de aanmerkelijkbelangclaim vormt in dat opzicht dus geen bemoeilijking voor het voortbestaan van de onderneming. Indien sprake is van een overdracht aan een familielid, kan uitstel van betaling worden verkregen met betrekking tot de aanmerkelijkbelangclaim. In die situatie zullen dus geen betalingsproblemen ontstaan. Bij de overdracht aan derden zal doorgaans niet de gehele koopsom schuldig worden gebleven, maar zal er in de regel voldoende worden betaald om de aanmerkelijkbelangclaim van 25% over de meerwaarde van de aandelen te voldoen.

De leden van de VVD-fractie vragen naar een reactie op het standpunt van de subwerkgroep winst om een zogenaamde doorschuiving à la carte mogelijk te maken, inhoudende dat elk willekeurig gekozen vermogensbestanddeel geruisloos kan worden doorgeschoven. Een dergelijke faciliteit heeft als bezwaar dat sprake is van een forse inbreuk op het realisatiebeginsel: de verkoper geniet de verkoopopbrengst en ontvangt in de meeste gevallen daarvoor contanten van de verkoper. Normaliter vindt in die situatie altijd heffing plaats. Dit zou ook een precedentwerking kunnen hebben naar overdrachten van bedrijven in de vennootschappelijke sfeer en het aanmerkelijkbelangregime. Verder zou zo'n maatregel zowel voor de overdrager als de overnemer gecompliceerd zijn en gepaard gaan met extra administratieve lasten. Een dergelijke maatregel zou ook budgettaire consequenties hebben. Hiervoor verwijs ik naar paragraaf 6. Ook de werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers onder voorzitterschap van de heer C.J. Oort concludeerde dat er geen reden was voor doorschuiving à la carte.

### *3.4 Intensivering investeringsaftrek*

Het verheugt mij dat de leden van de fractie van D66 met instemming hebben kennisgenomen van het voorstel voor een verhoging van de percentages van de eerste twee schijven van de investeringsaftrek.

Naar aanleiding van het verzoek van de D66-fractie en de leden van de fractie van de SGP in te gaan op de kanttekening van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs dat de invoering van een verplichte accountantsverklaring bij de milieu-investeringsaftrek overbodig is, merk



ik het volgende op. De milieu-investeringsaftrek is een bestaande regeling die in het onderhavige wetsvoorstel technisch is vertaald naar de Wet inkomstenbelasting 2001. Net als bij de melding voor de VAMIL en de energie-investeringsaftrek (de Federatie meent abusievelijk dat hiervoor geen accountantsverklaring wordt verlangd) dient eveneens een accountantsverklaring bij de melding voor de milieu-investeringsaftrek te worden ingediend. In het streven naar vermindering van de administratieve lasten kan de melding voor de milieu-investeringsaftrek (of energie-investeringsaftrek) tevens dienen als melding voor de VAMIL indien een bedrijfsmiddel voor beide regelingen kwalificeert. De komende periode zal, mede aan de hand van de ervaringen de komende 2 jaar met de vereenvoudiging van de procedure afdrachtvermindering S&O, worden bezien of de administratieve voorwaarden waaronder de accountantsverklaring versoepeld kunnen worden.

De leden van de fractie van de SGP vragen waarom er geen specifieke investeringsaftrek komt, gericht op de verbetering van diergezondheid, dierenwelzijn en hygiëne.

Zoals in het nader rapport aangegeven, hebben de bedenkingen van de Raad van State dat het hier gaat om een aftrek waarvan naar het oordeel van de Raad niet is voldaan aan de voorwaarden voor inpassing in de inkomstenbelastingwetgeving, geleid tot een heroverweging van de diergezondheids- en dierenwelzijnsinvesteringsaftrek. Het zou hier gaan om een aftrek waarvan afgevraagd kan worden of het wenselijk is dat deze deel uitmaakt van de fiscale structuur. Het betreft een heel specifieke aftrek – namelijk uitsluitend voor investeringen ter verbetering van het dierenwelzijn, de diergezondheid en de hygiëne bij de herstructurering van de landbouw – die bovendien ten goede zou komen aan één sector. Gelet evenwel op het belang van het stimuleren van deze investeringen blijft het budget van f 5 mln voor 2001 beschikbaar voor het verbeteren van dierenwelzijn, de diergezondheid en de hygiëne. Naar verwachting kan dat budget met behulp van bestaande fiscale instrumenten voor dit doel worden benut.

### *3.5 Geruisloze terugkeer uit de BV*

De leden van de PvdA-fractie spreken hun waardering uit voor de terugkeerregeling. De leden van de CDA-fractie vinden de terugkeerregeling weliswaar complex, maar de regeling leidt naar hun mening tot vaststelling van een juiste belastingclaim.

Bij de beantwoording van de vragen over de terugkeerregeling van deze leden en van de leden van andere fracties, zijn de commentaren op de regeling van de Orde en van de Federatie betrokken.

De leden van de fracties van het CDA en D66 vragen naar de noodzaak van de eis dat de vennootschap in het kader van een geruisloze terugkeer wordt ontbonden. De leden van de CDA-fractie vragen zich, onder verwijzing naar de opmerkingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en van Dr. J. Doornebal in Weekblad 2000/6398, af of de regeling door deze eis niet nodeloos ingewikkeld en ontoegankelijk wordt. Ook de leden van de fracties van het GPV en het RPF zouden graag vernemen of de regeling minder ingewikkeld zou worden indien de ontbindingseis niet zou worden opgenomen.

De ontbindingseis is opgenomen om het ontstaan van lege vennootschappen tegen te gaan. Het tegengaan van dergelijke vennootschappen is reeds geruime tijd een vast onderdeel van het beleid ter voorkoming van oneigenlijk gebruik en misbruik. Dit beleid is geconcretiseerd in verschillende maatregelen, zoals de mogelijkheid tot ontbinding van een rechtspersoon op vordering van het openbaar ministerie en – in een aantal specifieke gevallen – door de Kamer van Koophandel. Het door

J. Doornebal genoemde aspect dat onder andere deze wettelijke maatregelen bestaan, is naar mijn oordeel geen reden om in de fiscale regelgeving af te zien van maatregelen die het eerder genoemde beleid ondersteunen. De regeling voor het faciëren van een geruisloze terugkeer uit een NV of BV is bedoeld om het mogelijk te maken de rechtsvorm van de onderneming aan te passen zonder – of althans met een minimum aan – fiscale belemmeringen. Het is niet de bedoeling dat een neveneffect van de regeling zou zijn dat lege vennootschappen ontstaan. Het oordeel dat de terugkeerregeling door de ontbindingseis onnodig ingewikkeld wordt, deel ik dan ook niet.

Een gevolg van de ontbindingseis is dat de volledige gecombineerde vennootschapsbelasting- en aanmerkelijkbelangclaim wordt omgezet of afgewikkeld. Daarmee wordt uiteindelijk ook afgerekend over de vermogensbestanddelen die niet mee overgaan in het kader van de geruisloze terugkeer. Aangezien in een dergelijke situatie ook middelen en bezittingen aanwezig kunnen zijn, die niet van belang zijn voor de bedrijfsvoering, bestaat geen aanleiding – de leden van de fracties van de GPV en RPF vragen daarnaar – om afrekening met betrekking tot die middelen en bezittingen achterwege te laten.

De fiscale problemen waar de leden van de fractie van het CDA op wijzen zouden bij een andere vormgeving waarin geen sprake zou zijn van een ontbinding eveneens, zij het in gewijzigde vorm, optreden. Te denken valt aan het verdelen van de aanmerkelijkbelangclaim en de toerekening van onverrekenbare verliezen van de vennootschap. Ook wat betreft de pensioen- en lijfrenteverplichtingen is geen sprake van onnodige problemen. Zoals hiervoor en ook elders in deze nota is opgemerkt, verdraagt het laten voortbestaan van de vennootschap naast het voor eigen rekening voortzetten van de onderneming van die vennootschap door de aandeelhouders zich niet met het uitgangspunt van de regeling voor de terugkeer uit de B.V.

De leden van de fracties van het CDA, de VVD en de SGP vragen om een reactie op de opmerking van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs dat een conserverende aanslag met een daaraan gekoppeld uitstel van betaling te verkiezen zou zijn boven de voorgestelde regeling van de terugkeerreserve. De leden van de fracties van CDA en VVD verwijzen in dit verband ook naar de opmerkingen van J. Doornebal in Weekblad 2000/6398 die zich in vergelijkbare zin heeft uitgelaten.

Bij een geruisloze terugkeer kan het voorkomen dat op stille reserves een gecombineerde vennootschapsbelasting- en aanmerkelijkbelangclaim rust, maar ook dat sprake is van een enkelvoudige aanmerkelijkbelangclaim – bijvoorbeeld omdat sprake is van een winstreserve – of juist een enkelvoudige vennootschapsbelastingclaim. Dit laatste kan zich voordoen indien de aandelen recent van een derde zijn gekocht. De terugkeerreserve bewerkstelligt dat in al deze gevallen de eventuele verschillen worden gecorrigeerd zodat een juiste winst-uit-onderneming-claim ontstaat. De Raad van State heeft geadviseerd de aanmerkelijkbelangclaim zeker te stellen met behulp van een conserverende aanslag. De conserverende aanslag zou dan worden opgelegd ingeval de aanmerkelijkbelangclaim en vennootschapsbelastingclaim tezamen meer bedragen dan de te vestigen inkomstenbelastingclaim, en eventueel gepaard moeten gaan met uitstel van betaling om liquiditeitsproblemen te voorkomen. Anderzijds zou een credit moeten worden gegeven in situaties waarin de aanmerkelijkbelangclaim en de vennootschapsbelastingclaim tezamen minder bedragen dan de op de stille reserves en goodwill te vestigen inkomstenbelastingclaim.

Naar mijn oordeel moeten dergelijke verschillen zoveel mogelijk worden verrekend op het moment dat deze verschillen daadwerkelijk tot uitdrukking komen. Aangezien dit in de regel het geval zal zijn als de onderneming wordt geliquideerd of overgedragen, is het passend om de verreke-

ning op dat moment te laten plaatsvinden. Uiteraard kunnen ook eerder stille reserves worden gerealiseerd, bijvoorbeeld door afstoting van afzonderlijke bedrijfsmiddelen. In dat geval zal echter veelal gebruik worden gemaakt van de mogelijkheid om de stille reserves door te schuiven naar nieuwe investeringen door middel van de herinvesteringsreserve. De belastingclaim op de aldus doorgeschoven stille reserves zal veelal pas bij staking van – een zelfstandig gedeelte van – de onderneming, tot uitdrukking komen. Deze benadering sluit aan bij het in het wetsvoorstel gehanteerde uitgangspunt om met de terugkeerregeling de situatie die aanvankelijk bestond onder het regime van de vennootschapsbelasting, zoveel mogelijk te continueren. 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 stakingswinst.

Voor situaties waarin de aanmerkelijkbelangclaim en de vennootschapsbelastingclaim tezamen lager zijn dan de te vestigen inkomstenbelastingclaim wordt dat bereikt door vorming van een negatieve terugkeerreserve die de stakingswinst vermindert.

Voordeel van deze benadering is dat de omvang van de in de terugkeerreserve belichaamde claims nog kan worden 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. Van definitieve afrekening is wel steeds sprake bij het opleggen van een conserverende aanslag.

Daarmee sluit de voorgestelde regeling ook zoveel mogelijk aan bij de situatie die zou ontstaan indien geen gebruik zou zijn gemaakt van de terugkeerregeling. In het laatste geval zouden verliezen geleden door de vennootschap kunnen leiden tot vermindering van eerder ingehouden winst en daarmee tot verlaging van de aanmerkelijkbelangclaim.

De leden van de PvdA-fractie vragen of de voortzettingseis inhoudt dat de onderneming door alle aandeelhouders moet worden voortgezet. Met verwijzing naar het commentaar van J. Doornebal in het WFR 2000/6398, voeren deze leden aan dat een dergelijke eis bedrijfseconomische belemmeringen zou kunnen oproepen. De leden van de VVD-fractie vragen in dat kader waarom de terugkeerregeling enkel van toepassing is als uitsluitend natuurlijke personen aandeelhouder zijn. De leden van de CDA-fractie vragen of ingeval de gezamenlijke aandeelhouders niet tot een besluit kunnen komen, de terugkeerregeling kan worden toegepast per aandeelhouder. Dit zou vooral in situaties van bedrijfsopvolging mogelijkheden bieden. Naar aanleiding van de ontbindingseis vragen deze leden of de regeling wel voldoende aan sluit bij de praktijk van opvolging in de MKB-sector, met name bij overlijden van de directeur-groootaandeelhouder. In dat kader vragen deze leden alsmede de leden van de fractie van D66, een reactie op het commentaar van de Federatie. De voortzettingseis houdt inderdaad in, dat de onderneming door alle aandeelhouders in de vorm van een samenwerkingsverband dient te worden voortgezet. Met andere woorden: de regeling wordt niet per aandeelhouder toegepast. Het is namelijk niet de bedoeling dat de terugkeerregeling zou kunnen worden gebruikt om een «geruisloze» verkoop van de ene aandeelhouder aan de andere aandeelhouder mogelijk te maken. De regeling kan ook in dat opzicht worden gezien als tegenhanger van de bestaande regeling in de inkomstenbelasting die een geruisloze inbreng van een onderneming die wordt gedreven door een natuurlijk persoon, in de BV of NV mogelijk maakt. Bij dit uitgangspunt past ook dat de onderneming, nadat de BV of NV is ontbonden, slechts door natuurlijke personen wordt gedreven.

De regeling is niet bedoeld als vehikel voor bedrijfsopvolging in de MKB-sector zoals in het commentaar van de Federatie wordt gesuggered. De regeling is immers niet bedoeld om een wijziging in het belang bij de onderneming te faciliteren. Bovendien druist het voorstel van de Federatie in tegen de voorwaarde dat de vennootschap moet worden ontbonden. Deze voorwaarde heeft tot doel te voorkomen dat lege vennootschappen achterblijven.

De leden van de PvdA-fractie vragen of de terugkeerregeling ook wordt toegekend als de onderneming van de BV wordt voortgezet in de vorm van een commanditaire vennootschap. De leden van de VVD-fractie vragen of de regeling van toepassing is als de aandeelhouder de onderneming voortzet als medegerechtigde.

Het antwoord op deze vragen luidt dat ingeval sprake is van meer dan één aandeelhouder, de onderneming door alle aandeelhouders dient te worden voortgezet in de vorm van een samenwerkingsverband bijvoorbeeld als maatschap, VOF of commanditaire vennootschap. Daarbij dient de gerechtigdheid van de voortzettende aandeelhouders tot het samenwerkingsverband overeen te komen met de gerechtigdheid tot de vennootschap.

De leden van de fractie van de PvdA wijzen er op dat in de memorie van toelichting verschillende termen worden gebruikt voor de mate waarin de aandeelhouders gerechtigd dienen te zijn tot het vermogen van de voortgezette onderneming. Zij vragen hoe deze termen in onderling verband moeten worden gezien. Meer in het bijzonder vragen deze leden evenals de leden van de VVD-fractie en de CDA-fractie, wat op blz. 53 en 54 wordt bedoeld met de eis dat de gerechtigdheid tot de voortgezette onderneming grotendeels overeenkomt met de gerechtigdheid tot de vennootschap.

Uitgangspunt is dat de gerechtigdheid van de voortzettende aandeelhouders in de onderneming gelijk moet zijn aan hun belang als aandeelhouder in de vennootschap. De term grotendeels is in dit verband verward aangezien daarmee niet is bedoeld in kwantitatieve zin een criterium te geven; bedoeld is slechts aan te geven dat door het stellen van voorwaarden wordt bereikt dat de gerechtigdheid in de voortgezette onderneming overeenkomt met de gerechtigdheid in de vennootschap.

In het eerste lid van artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, is sprake van «de door de vennootschap gedreven onderneming door de aandeelhouders wordt voortgezet». De leden van de VVD-fractie vragen naar de betekenis van het begrip «onderneming» in deze passage. De terugkeerregeling maakt het mogelijk dat de ondernemingsactiviteiten van de vennootschap, zonder fiscale afrekening kunnen worden voortgezet door de aandeelhouders. Dat impliceert dat die activiteiten en de daarmee verband houdende bezittingen, als een onderneming moeten kunnen worden aangemerkt in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001.

De leden van de VVD-fractie vragen naar de betekenis van de woorden «in beginsel» in de in paragraaf 5.4 van het nader rapport opgenomen passage waarin kort samengevat staat dat het vermogen van een eigen pensioen-BV waaraan de pensioenverplichting is overgedragen, in beginsel kan worden belegd in leningen aan de aandeelhouder ten behoeve van de onderneming die hij voortzet.

De woorden «in beginsel» drukken het voorbehoud uit dat het moet gaan om op zakelijke basis overeengekomen leningen, die als volwaardig kunnen worden aangemerkt. Financiering van pensioenverplichtingen met onvolwaardige leningen is niet toegestaan. Indien de vorderingen niet volwaardig blijken te zijn, zal veelal sprake zijn van niet voor verwezenlij-

king vatbare rechten waarvan de vrijval, zoals ik op een andere plaats in deze nota heb aangegeven, bij de te ontbinden vennootschap in de heffing worden betrokken.

De leden van de CDA-fractie vragen of het juist is dat het deel van de aanmerkelijkbelangclaim dat niet kan worden toegerekend aan het ondernemingsvermogen van de voortzetters, niet kan worden doorgeschoven naar de terugkeerreserve.

De opzet van de regeling voor de geruisloze terugkeer uit de BV is dat het in de vennootschap aanwezige vermogen dat een rol speelt in de bedrijfsuitoefening van die vennootschap zonder directe heffing overgaat naar de voortzettende aandeelof winstbewijshouders. De terugkeerreserve bewerkstelligt dat de gecombineerde vennootschapsbelasting- en aanmerkelijkbelangclaim wordt omgezet in een progressieve winst-uit-onderneming-claim. Het uitgangspunt daarbij is dat het vermogen van de vennootschap in het geheel mee overgaat op de voortzetters. Dit uitgangspunt vindt zijn beperkingen in het leerstuk van de vermogens-etikettering. Vermogensbestanddelen die bij een ondernemer / natuurlijk persoon tot het verplichte privé-vermogen zouden behoren, kunnen niet mee overgaan naar de onderneming van de voortzetters. In zoverre dient de aanmerkelijkbelangclaim, evenals de eventuele vennootschapsbelastingclaim, te worden afgerekend. Door deze evenredige toerekening van de aanmerkelijkbelangclaim aan enerzijds het vermogen dat tot het ondernemingsvermogen van de voortzetters gaat behoren en anderzijds het resterende deel van het vermogen van de vennootschap, ontstaat een neutrale afwikkeling van de claims. Voorzover de claim samenhangt met de voortzetting van de onderneming schuift ook de claim mee door. Voorzover de claim betrekking heeft op het overige vermogen van de vennootschap wordt de claim afgewikkeld.

Op de vraag van de leden van de CDA-fractie hoe de herwaardering wegens nog niet verrekenende verliezen aan de afzonderlijke vermogensbestanddelen dient plaats te vinden, kan ik antwoorden dat dit dient te geschieden naar rato van de in de bezittingen aanwezige stille reserves en de fiscale reserves. Hierna volgt een cijfervoorbeeld:

De boekwaarde van het bedrijfspand is € 500 000 (waarde economisch verkeer € 2 000 000), de boekwaarde van de herinvesteringsreserve bedraagt € 500 000. Het te verrekenen verlies bedraagt € 400 000. Van dit verlies wordt  $\frac{3}{4}$  deel (€ 300 000) toegerekend aan het bedrijfspand en  $\frac{1}{4}$  deel (€ 100 000) aan de herinvesteringsreserve. De boekwaarde van het bedrijfspand bedraagt na herwaardering € 800 000, de boekwaarde van de herinvesteringsreserve bedraagt na afboeking € 400 000.

De leden van de VVD-fractie voeren aan dat volgens het zesde lid van artikel 3.150 Wet inkomstenbelasting 2001, het verlies dat op grond van artikel 14c, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 door de voortzettende aandeelhouder geacht wordt te zijn geleden, uitsluitend wordt verrekend met de winst uit de voortgezette onderneming.

In het vierde lid van artikel 3 150 is aangegeven in welke volgorde verliezen worden verrekend: de verrekening vindt plaats in de volgorde waarin de verliezen ontstaan en de inkomens zijn genoten. Tevens is bepaald dat eerst andere verliezen dan ondernemingsverliezen worden verrekend. Deze regeling is ook van toepassing op een verlies dat ingevolge artikel 14c, derde lid, aan de aandeelhouder wordt toegerekend met dien verstande dat een dergelijk verlies uitsluitend wordt verrekend met winst uit de voortgezette onderneming en niet met andere inkomensbestanddelen.

De VVD-fractie verzoekt te bevestigen dat de vrijval van pensioenverplichtingen in geval van ontbinding van de vennootschap, buiten de heffing van vennootschapsbelasting kan blijven.

Op welke wijze de vrijval in de heffing wordt betrokken is afhankelijk van de concrete situatie. Indien wordt afgezien van voor verwezenlijking vatbare rechten worden deze naar het progressieve tarief met loon- en inkomstenbelasting getroffen. In dat geval vindt geen heffing van vennootschapsbelasting plaats bij de vennootschap over de vrijval van pensioenverplichtingen, omdat een informele kapitaalstorting in aanmerking wordt genomen. Bij het afzien van niet voor verwezenlijking vatbare rechten wordt geen loonbelasting geheven en behoort de vrijval wel tot de fiscale winst van de vennootschap.

De VVD-fractie vraagt zich af of de terugkeerfaciliteit praktische betekenis heeft indien in de vennootschap nog een lijfrente van enige omvang aanwezig is, omdat het onderbrengen van een dergelijke verplichting bij een externe verzekeraar tot liquiditeitsproblemen kan leiden.

Het antwoord op deze vraag luidt als volgt. Bij toepassing van de terugkeerregeling kunnen bestaande lijfrenteverplichtingen zonder gevolgen voor de heffing van inkomstenbelasting bij de gerechtigde, worden ondergebracht bij een toegelaten professionele verzekeraar. Verder is, als onderdeel van de terugkeerregeling, een extra dotatie toegeestaan aan de oudedagsreserve van de voortzettende aandeelhouder(s), waardoor heffing van inkomstenbelasting wordt voorkomen. Hierbij geldt wel als voorwaarde dat de lijfrente is gevormd uit een afname van de fiscale oudedagsreserve bij inbreng van de onderneming in de vennootschap.

Voorzover de lijfrente niet is ontstaan uit een eerdere afname van de oudedagsreserve, is sprake van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen bij de gerechtigde ingevolge artikel 3.133 Wet inkomstenbelasting 2001.

Ingeval door de afwikkeling van lijfrenteverplichtingen die de BV is aangegaan, liquiditeitsproblemen ontstaan, is het niet verstandig om gebruik te maken van de terugkeerregeling, dit in antwoord op de desbetreffende vraag van deze leden.

Overigens merk ik op dat voorzover de lijfrenterechten niet voor verwezenlijking vatbaar zijn, de bovenstaande situatie zich niet zal voordoen, en er bij de vennootschap een te belasten vrijval zal worden geconstateerd. Ik verwijs op dit punt naar mijn antwoord op de vraag met betrekking tot de vrijval van pensioenverplichtingen.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom de regeling van de geruisloze inbreng niet van toepassing is op met een BV of NV vergelijkbare buitenlandse rechtsvormen. Eenzelfde vraag hebben deze leden gesteld met betrekking tot de regeling van de geruisloze terugkeer.

De regeling van de geruisloze inbreng van artikel 3.65 Wet inkomstenbelasting 2001 (artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) voorziet niet in een geruisloze inbreng als sprake is van buitenlandse rechtspersonen. Hiervoor zijn een aantal redenen. Ten eerste is er geen beletsel voor buitenlandse ondernemers om een Nederlandse BV of NV op te richten en daarin een onderneming uit te oefenen. Zij worden derhalve niet beperkt in hun recht van vrije vestiging binnen de Europese Unie. Ten tweede zou geruisloze inbreng in een buitenlandse rechtspersoon er toe kunnen leiden dat Nederlandse belastingclaims definitief verloren gaan. Hierbij is vooral te denken aan situaties met zogenoemde dual resident companies.

Voor de regeling van de geruisloze terugkeer ligt dit enigszins genuanceerder. Na ampele overweging ben ik van oordeel dat de terugkeerregeling in beginsel ook van toepassing kan zijn op in Nederland geves-



tigde buitenlandse rechtspersonen die vergelijkbaar zijn met de NV of BV. Is bijvoorbeeld sprake van een GmbH waarvan de onderneming zich in Nederland bevindt, dan is voorstelbaar dat gebruik kan worden gemaakt van de regeling. In dat geval zal overigens wel moeten worden voldaan aan de gestelde voorwaarden zoals het vereiste dat de rechtspersoon moet worden ontbonden. Ook zal moeten worden voldaan aan de voorwaarde dat na de geruisloze terugkeer een onderneming in Nederland achterblijft die is aan te merken als een vaste inrichting. Die vaste inrichting dient ook onder toepassing van internationale regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, aan de Nederlandse belastingheffing onderworpen te zijn. Het voorstel zal op dit punt bij nota van wijziging worden aangepast.

De terugkeerregeling is in beginsel ook van toepassing indien een of meer van de aandeelhouders in het buitenland wonen, dit in antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de VVD-fractie. In een dergelijk geval zullen voorwaarden worden gesteld die enerzijds voorkomen dat belastingclaims verloren gaan, en anderzijds dubbele belastingheffing voorkomen.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de gevolgen voor vermogensbestanddelen die ter beschikking worden gesteld in de zin van artikel 3.92 aan een vennootschap indien de activiteiten van deze vennootschap in het kader van een geruisloze terugkeer worden voortgezet voor rekening van de aandeelhouder(s).

Bij de beantwoording van deze vraag is het zinvol onderscheid te maken tussen twee situaties. Het eerste – en in de praktijk meest voorkomende – geval zal zijn de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel door (één van) de aandeelhouder(s) die de onderneming zal voortzetten. In een dergelijk geval zal dit vermogensbestanddeel in de regel door het leerstuk van de vermogensetikettering tot het ondernemingsvermogen van de voortzettende aandeelhouder dienen te worden gerekend. Indien nodig – bijvoorbeeld bij vermogensbestanddelen die tot het keuzevermogen zouden behoren – kan dit worden geregeld met behulp van een voorwaarde als bedoeld in artikel 4.42a, tweede lid. In het voorgestelde artikel 3.98a is geregeld dat de overgang van het regime van het belastbare resultaat van overige werkzaamheden naar het regime voor winst uit een onderneming niet tot een afrekening leidt.

De tweede situatie betreft de terbeschikkingstelling door een met een aanmerkelijkbelanghouder verbonden persoon, waarbij die verbonden persoon zelf niet één van de voorzettende aandeelhouders is. In een dergelijk geval heeft de geruisloze terugkeer geen directe fiscale gevolgen. Zoals ook in het nader rapport aan de Koningin (Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, A, punt 5.5, onder d, blz. 16) is opgemerkt, levert de omstandigheid dat aanvankelijk sprake is van een terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.92 en daarna van artikel 3.91 geen fiscaal afrekenmoment op. In dat opzicht is sprake van een spiegelbeeldige situatie van het geval waarin een vermogensbestanddeel ter beschikking worden gesteld aan een ondernemer door een met hem verbonden persoon, indien die ondernemer zijn bedrijf geruisloos inbrengt in een besloten vennootschap.

Voor het verkrijgen van een goed inzicht in de terugkeerregeling, vragen de leden van de fracties van de PvdA, de VVD, het CDA en de SGP naar de concepttekst van de voorwaarden die voor de toepassing van deze regeling gesteld zullen worden. De leden van het CDA vragen ook naar de voorwaarden die in het kader van artikel XI, onderdeel F, gesteld kunnen worden voor situaties waarin de geruisloze terugkeer is voorafgegaan aan een geruisloze inbreng.

Evenals dit bij andere regelingen het geval is, zullen in verband met de terugkeerregeling pas voorwaarden kunnen worden gepubliceerd, nadat

met de regeling voldoende ervaring is opgedaan. Zodra er voor groepen van vergelijkbare gevallen voldoende duidelijkheid is ontstaan over de te stellen voorwaarden, zullen deze voorwaarden worden gepubliceerd.

De leden van de VVD-fractie merken op dat in de wet niet geregeld is dat de eventuele nadere aan de doorschuiving van het verveemdingsvoordeel te stellen voorwaarden als bedoeld in artikel 4.42a, tweede lid, in een voor bezwaar vatbare beschikking worden vastgelegd. Naar analogie met bijvoorbeeld het regime voor de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting verdient het naar hun mening aanbeveling dat deze voorwaarden in een beschikking worden vastgelegd. Zij verzoeken om een toezegging op dit punt.

De voorkeur van deze leden voor het vastleggen van de bedoelde voorwaarden in een voor bezwaar vatbare beschikking, deel ik. In het wetsvoorstel is daarom voorzien in de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen de beschikking waarin de eventuele voorwaarden zijn opgenomen. Dit is geregeld in artikel 3.54a, vijfde lid. De voorwaarden die op grond van artikel 4.42a worden gesteld, worden om praktische redenen opgenomen in de voor bezwaar vatbare beschikking waarin ook de hoogte van de terugkeerreserve is vastgelegd.

De leden van de VVD-fractie vragen in hoeverre de rechter de voorwaarden die op basis van artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 worden gesteld, kan toetsen in een procedure waarin de inspecteur – en niet ondergetekende – partij is.

In een procedure kunnen de onder artikel 14c gestelde voorwaarden uiteraard onderwerp zijn van rechterlijke toetsing. Hierbij is vooral te denken aan toetsing van de voorwaarden aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Dat de inspecteur en niet ondergetekende partij is in de procedure, speelt daar bij geen rol.

De leden van de VVD-fractie vragen naar de termijn waarbinnen door de inspecteur de in het voorgestelde artikel 3.54a, vijfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 bedoelde beschikking inzake de terugkeerreserve moet worden genomen. Dat is inderdaad de in artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bedoelde termijn van een jaar na de ontvangst van de aanvraag tot toepassing van de regeling inzake geruisloze terugkeer uit de BV. Ingevolge het door de Belastingdienst gevoerde beleid, neergelegd in het Voorschrift Algemene wet bestuursrecht 1997, wordt er echter naar gestreefd de beslissing op een aanvraag te geven binnen de termijn die zou gelden indien de Algemene wet bestuursrecht onverkort van toepassing zou zijn (in casu ten hoogste 8 weken<sup>1</sup>).

De leden van de CDA-fractie merken op dat de Raad van State signaleert dat tot de «teruggekeerde» vermogensbestanddelen ook onroerende zaken kunnen behoren en dat de te heffen overdrachtsbelasting een beletsel zou kunnen zijn voor de «terugkeer» naar de eenmanszaak of VOF. De Raad adviseert het voorstel op dit punt aan te vullen. Naar aanleiding daarvan is in paragraaf 5.6 van het nader rapport aan de Koningin een nota van wijziging toegezegd op het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de Natuurschoonwet 1928 (Kamerstukken II 1999/2000, 27 030). De genoemde leden vragen wanneer de nota van wijziging de Kamer zal bereiken en hoe de voorgestelde wettekst eruit zal komen te zien. Daar het hierboven aangehaalde wetsvoorstel deel uitmaakt van het Belastingplan 2000, vragen de leden zich af of de desbetreffende bepaling dan ook nog (met terugwerkende kracht) per 1 januari 2000 zal ingaan. Overigens zijn zij van mening dat dit voorstel veel te lang op zich laat wachten.

Ook de leden van de fracties van D66, de GPV en RPF informeren hoe het kabinet staat tegenover het creëren van een vrijstelling van overdrachts-

---

<sup>1</sup> Artikel 4:13 van de Algemene wet bestuursrecht.

belasting terzake van de overdracht van onroerende zaken die na terugkeer uit de BV deel gaan uitmaken van het ondernemingsvermogen waarmee belastbare winst uit de onderneming zal worden behaald. Voorts vragen zij wat het budgettaire beslag daarvan zou zijn.

Ik kan deze leden antwoorden dat bij nota van wijziging op het onderhavige wetsvoorstel – in plaats van wetsvoorstel 27 030 – de Wet op belastingen van rechtsverkeer zal worden aangevuld met een vrijstelling in geval van terugkeer van onroerende zaken vanuit de BV naar een eenmanszaak of een vennootschap onder firma. Daarbij zal zoveel mogelijk worden aangesloten bij de regeling voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting, rekening houdende met de eigen invalshoek van de overdrachtsbelasting. Wel zullen voor de overdrachtsbelasting aanvullende voorwaarden gesteld worden die moeten voorkomen dat onbedoeld gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling. Daarbij speelt met name het feit dat de overdrachtsbelasting een incidentele heffing is, waar het – anders dan veelal in de inkomstenbelasting – niet gaat om uitstel van heffing, maar om afstel. In verband daarmee zal – zoals wel meer gebeurt bij voorwaarden voor een vrijstelling van overdrachtsbelasting – in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer onder meer de voorwaarde worden gesteld dat de voortgezette onderneming tenminste 3 jaar moet blijven bestaan. De aangekondigde wijziging brengt geen budgettair beslag met zich mee, maar voorkomt juist dat de terugkeerfaciliteit onbedoeld tot extra opbrengsten zou leiden.

Ik betreur het dat de behandeling van wetsvoorstel 27 030 vertraagd is, hetgeen zijn oorzaak vindt in een, ondanks het belang van het wetsvoorstel, noodzakelijke prioriteitenstelling gezien het grote aantal fiscale wetsvoorstellen dat dit jaar wordt behandeld.

De leden van de fracties van GPV en RPF vragen of het voorstel zo ver gaat dat bij liquidatie van een concernconstructie het onroerend goed van de dochters vrij van overdrachtsbelasting bij de aandeelhouders kan komen.

Dit gevolg is niet mogelijk, althans niet als gevolg van rechtsmomenten die in de tijd bezien min of meer samenvallen. In de in de vraag bedoelde situatie zit het onroerend goed namelijk bij de dochters, en de regeling van artikel 14c geldt niet voor dochtermaatschappijen, om reden dat deze maatschappijen niet uitsluitend natuurlijke personen als aandeelhouder hebben.

Denkbaar is dat onroerend goed van de dochters met toepassing van de zogenoemde interne-reorganisatievrijstelling (artikel 15, eerste lid, onderdeel h, Wet op belastingen van rechtsverkeer, juncto artikel 5b Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer) vrijgesteld van overdrachtsbelasting wordt overgedragen aan de moedervernootschap (topholding). Als de moedervernootschap alleen natuurlijke personen als aandeelhouder heeft en deze aandeelhouders de onderneming van de moeder-vernootschap na verloop van tijd voortzetten in het kader van de regeling van artikel 14c, kan vervolgens toepassing van de vereffeningsvrijstelling in de overdrachtsbelasting aan de orde komen. Zoals hiervoor is gesteld gaat de terugkeerfaciliteit in de vennootschapsbelasting immers gepaard met een vrijstelling van overdrachtsbelasting, wanneer in het kader van de liquidatie van het vermogen van de NV of BV onroerende zaken worden overgedragen aan de aandeelhouders.

Combinatie van beide vrijstellingen in de overdrachtsbelasting – interne-reorganisatievrijstelling en vereffeningsvrijstelling – bewerkstelligt in voorkomend geval vrijgestelde overdracht van onroerend goed van de dochters naar de aandeelhouders. Uiteraard dient voor toepassing van de overdrachtsbelastingvrijstellingen wel voldaan te worden aan de ter zake gestelde voorwaarden. Voor de toepassing van de interne reorganisatievrijstelling geldt in dit verband onder meer een continuïteitsvoorwaarde,

inhoudende dat de verkrijgende vennootschap na de verkrijging ten minste nog drie jaar deel van het concern moet uitmaken.

### *3.6 Verlaging kapitaalsbelasting naar 0,7%*

Het verheugt mij dat de leden van de fractie van D66 het beleid van tariefsverlaging van de kapitaalsbelasting toejuichen. Zij onderschrijven dat verdere verlaging ten goede komt aan de verbetering van het fiscale vestigingsklimaat.

De leden van de GroenLinks-fractie zijn het niet eens met de continue verlaging van de kapitaalsbelasting. Deze leden zouden liever zien dat de Nederlandse regering voorop loopt in het tot stand brengen van Europese belastingcoördinatie.

In reactie hierop zij opgemerkt dat reeds in de nota «Belastingen in de 21<sup>e</sup> eeuw: een verkenning» is geconstateerd, dat de kapitaalsbelasting zowel vanuit internationale als nationale optiek eigenlijk niet meer in het Nederlandse belastingstelsel past. Nederland is een van de weinige Europese landen die nog een kapitaalsbelasting heeft. Verlaging van het tarief past draagt vanuit dat perspectief dan ook juist bij aan coördinatie van belastingen in Europa.

Overigens wordt in het Belastingplan 2001 voorgesteld het tarief voor de kapitaalsbelasting verder te verlagen naar 0,55%.

## **4. Maatregelen ter financiering van het ondernemerspakket**

### *4.1 Bestrijding ongewenste handel in verliezen en vervangingsreserves*

#### 4.1.1 Handel in verliezen

Het verheugt mij dat de leden van de CDA-fractie en van de fracties van GPV en RPF begrip hebben voor de aanscherping van de regeling voor de verliescompensatie om de handel in verliesvennootschappen verder tegen te gaan.

De voorgestelde reparatiemaatregel tegen de handel in verliesvennootschappen komt er, kort gezegd, op neer dat na een belangrijke aandeelhouderswisseling geen verrekening van verliezen mogelijk is indien de bezittingen in het verlies- of winstjaar in belangrijke mate uit beleggingen bestaan. Voorts kunnen openstaande verliezen na een belangrijke aandeelhouderswisseling niet meer worden verrekend indien de vennootschap tussen het verliesjaar en het verrekeningsjaar andersoortige activiteiten heeft gestart of verworven of vermogensbestanddelen van een verbonden lichaam heeft verkregen. Tenslotte wordt voor de vraag of er sprake is van een belangrijke aandeelhouderswisseling niet langer alleen gekeken naar externe wisselingen, maar ook naar wisselingen binnen de groep zittende aandeelhouders.

Een belangrijk thema dat terugkomt in de vragen van de fracties van de PvdA, het CDA en D66, en in het commentaar van het VNO-NCW en de Orde waarnaar door deze fracties wordt verwezen, is dat de reparatiemaatregel geen belemmering mag vormen voor reële saneringsoperaties en reorganisaties. In dat verband wordt door de leden van de VVD-fractie en de PvdA-fractie ook gevraagd naar een reactie op het artikel van prof. dr. L.G.M. Stevens in het Weekblad voor Fiscaal recht 2000/6398. Deze vraagt zich af wat er op tegen is dat de aandeelhouder die tijdens zijn aandeelhouderschap de verliesverrekeningsmogelijkheden van zijn vennootschap niet te gelde kon maken, daarvoor alsnog een vergoeding ontvangt via de verkoopprijs van zijn aandelen. In dat verband stelt hij dat als de fiscus deelt in de positieve (ondernemings)resultaten, deze ook behoort te delen in de negatieve uitkomsten. Hij bepleit daarom de moge-

lijkheid tot verliesverrekening op geen enkele wijze in te perken en de verliezen bij liquidatie van deelnemingen niet langer aftrekbaar te maken. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat in de vennootschapsbelasting (evenals in de inkomstenbelasting) als uitgangspunt geldt dat het subject (in casu de vennootschap) geen verliezen kan overdragen aan anderen. Verliezen raken echter niet alleen de vennootschap, maar indirect ook haar aandeelhouders, zij het ten hoogste tot het bedrag van hun deelname. De aandeelhouders hebben de mogelijkheid de vennootschap, met de bijbehorende nog onverrekenende verliezen, over te dragen door verkoop van de aandelen. De overdragende aandeelhouders ontvangen dan via de verkoopprijs een vergoeding voor de potentiële claim op de fiscus die voortvloeit uit nog openstaande verliezen van de vennootschap.

In beginsel bestaan er geen bezwaren tegen verrekening van verliezen die ten tijde van de oude aandeelhouders zijn ontstaan, met winsten die onder de nieuwe aandeelhouders worden gerealiseerd. Integendeel, vanuit economisch oogpunt is het van belang dat de mogelijkheid van verrekening van die oude verliezen, de kansen vergroot dat de onderneming van de vennootschap kan blijven voortbestaan en weer «gezond» wordt gemaakt.

In het verleden – onder het Besluit op de vennootschapsbelasting 1942 – waren aan de verkoop van aandelen door de aandeelhouder geen consequenties verbonden voor de fiscale winstbepaling bij de vennootschap. Bij de vennootschap bleef de mogelijkheid tot verliesverrekening in die situatie onverkort van toepassing. Dit leidde toen tot een levendige handel in zogenoemde verliesvennootschappen. De aandelen in een vennootschap die haar activiteiten had gestaakt, maar nog te verrekenen verliezen had, werden verkocht aan een derde. De derde kocht met andere woorden de aandelen vanwege de nog aanwezige aanspraak op verliescompensatie. Die derde ontwikkelde nieuwe activiteiten in de vennootschap en de uit die activiteiten voortvloeiende winst werd benut om de oude verliezen te verrekenen, zodat per saldo geen vennootschapsbelasting verschuldigd was.

Om de handel in – lege – vennootschappen met verliezen tegen te gaan, is bij de invoering van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 het huidige artikel 20, vijfde lid, opgenomen. Kort gezegd houdt deze bepaling in dat het recht op verliesverrekening vervalt voor een lichaam dat na staking van zijn onderneming een nieuwe onderneming begint waarvan de winsten hoofdzakelijk ten goede komen aan andere aandeelhouders dan de aandeelhouders op het moment van staking. Die inbreuk op de systematiek van de vennootschapsbelasting is destijds gerechtvaardigd met de opmerking «dat toch niet aanvaardbaar is dat degenen die in werkelijkheid zelf geen verliezen hebben geleden, gebruik zouden kunnen maken van een verliescompensatie, iets waardoor zij niet op een billijke wijze bijdragen aan de lasten van het overheidsapparaat». Deze beperking sluit naar mijn oordeel ook aan bij het uitgangspunt dat het recht op verliesverrekening geen absolute claim op de fiscus inhoudt, maar een potentiële claim. Die potentiële claim kan slechts worden geëffectueerd voorzover er in andere jaren winst wordt gemaakt en als aan zekere voorwaarden is voldaan.

In de gedachte dat voor verliesverrekening in de sfeer van de vennootschapsbelasting niet uitsluitend naar het belastingsubject – de vennootschap – kan worden gekeken, maar dat ook de achterliggende aandeelhouders van belang zijn, staat Nederland niet alleen. Doorgaans is een substantiële wijziging van het aandelenbezit in een lichaam een belangrijk element voor een beperking van verliesverrekening.

In de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel is uiteengezet dat er in de praktijk bij de toepassing van het genoemde artikel 20, vijfde lid, van de Wet Vpb duidelijke knelpunten zijn gesignaleerd. Deze geven naar mijn oordeel aanleiding om de lijn die in 1969 is ingezet, verder door te trekken. Die lijn houdt in dat er reden is om de verlies-

verrekening te beperken als de band met de aandeelhouders uit de periode van de verliezen en de band met de activiteiten waarmee de verliezen zijn geleden in sterke mate verloren is gegaan. Gebleken is dat zowel de invulling die voor de toepassing van het huidige artikel 20, vijfde lid, is gegeven aan het criterium van de aandeelhouderswisseling, als het in dat artikel gehanteerde stakingscriterium in dat opzicht te kort schiet. Wat de aandeelhouderswisseling betreft, moet worden bedacht dat er in zijn algemeenheid geen goede argumenten zijn om anders aan te kijken tegen de overdracht van aandelen door een zittende aandeelhouder aan een andere zittende aandeelhouder dan tegen een overdracht aan een nieuw toetredende aandeelhouder. In beide situaties koopt de koper van de aandelen immers indirect een aanspraak op verliescompensatie van het lichaam. Later in deze paragraaf zal hierop nog nader worden ingegaan.

Wat het stakingscriterium betreft, is de afgelopen jaren gebleken dat dit tekort schiet in een aantal situaties waarin bij de aankoop van de aandelen in de verliesvennootschap de potentiële belastingbesparing door de verrekenbare verliezen en niet de activiteiten of de organisatie centraal staan. In de eerste plaats betreft dit vennootschappen waarvan de activiteiten niet kunnen worden aangeduid als een materiële onderneming. Dit doet zich voor bij beleggingsvennootschappen met verrekenbare verliezen. In deze situatie wordt niet aan het stakingscriterium toegekomen. In de tweede plaats valt te denken aan vennootschappen die ondernemingsactiviteiten verrichten, maar waarbij de winst voor een groot deel wordt behaald met activa die ook als beleggingsobject kunnen worden verhandeld. Hierbij moet met name worden gedacht aan vennootschappen waarvan de ondernemingsactiviteiten uit de exploitatie van onroerende zaken bestaan. In de derde plaats gaat het om verliesvennootschappen waarbij de ondernemingsactiviteiten in verhouding tot de periode waarin de verliezen zijn ontstaan sterk zijn afgenomen, maar waarbij nog geen sprake is van een staking, en de verliezen in verhouding tot de resterende ondernemingsactiviteiten (zeer) groot zijn.

In het voorstel is getracht deze situaties te bestrijken door het stakingscriterium te vervangen door een «beleggingstoets» en een «activiteitentoets». Hoewel het bedrijfsleven in het kader van de Werkgroep belastingen bedrijfsleven 21-ste eeuw betrokken is geweest bij de opzet daarvan, heb ik er begrip voor dat men bij nadere beschouwing beducht is dat met name de activiteitentoets – zoals die thans is geformuleerd – er toe zou kunnen leiden dat de aanpassing van ondernemingen aan veranderende omstandigheden wordt bemoeilijkt. Zelf heb ik op dat punt inmiddels ook aarzelingen.

Aan de andere kant is inmiddels gebleken dat de beleggingstoets of de activiteitentoets niet werkt in de situatie van verliesvennootschappen die ondernemingsactiviteiten verrichten, maar waarbij de winst voor een groot deel wordt behaald met activa die ook als beleggingsobject kunnen worden verhandeld. Indien een dergelijke vennootschap wordt gekocht om de – omvangrijke – openstaande verliezen te benutten voor het wegstrepen van de winst op nieuw ingebrachte soortgelijke activa, kan namelijk niet gesproken worden van het starten van een nieuwe activiteit, terwijl er evenmin sprake is van beleggen.

Gezien het voorgaande ben ik bereid te bezien of de voorgestelde reparatiemaatregel zodanig kan worden aangepast dat hij specifiekere wordt toegesneden op de hiervoor beschreven situaties. De aanpassing zal dan bij nota van wijziging worden aangebracht. Met een aanpassing in die zin zou kunnen worden bereikt dat de ongewenste handel in verliezen wordt beperkt, zonder dat er nadelige gevolgen optreden voor de economische dynamiek. Een dergelijke aanpassing behoeft geen gevolgen te hebben voor de verwachte budgettaire opbrengst. Er worden immers slechts onbedoelde neveneffecten van het voorliggende voorstel mee voorkomen.



In samenhang met de mogelijke aanpassing van de reparatiemaatregel zal ik bezien of een overgangsregeling wenselijk is, en zo ja, voor welke gevallen. De leden van de fractie van het CDA, D66 en de VVD vragen daarnaar omdat de voorgestelde maatregel ook van toepassing is op situaties waarin zich in het verleden een aandeelhouderswisseling heeft voorgedaan.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de terugwerkende kracht van de reparatiemaatregel in strijd is met het eerste protocol van het Europese Verdrag van de Rechten van de Mens.

Naar aanleiding daarvan merk ik allereerst op dat de voorgestelde reparatiemaatregel geen terugwerkende kracht heeft; de maatregel vindt geen toepassing met betrekking tot oude belastingjaren. Wel onderken ik dat hij – voor de toekomst – gevolgen kan hebben voor bepaalde situaties waarin zich in het verleden een aandeelhouderswisseling heeft voorgedaan. Daarbij moet echter worden bedacht dat de maatregel tot doel heeft de bestaande bepaling tegen de handel in verliesvennootschappen in overeenstemming te brengen met de oorspronkelijke bedoelingen, waarbij is gezocht naar balans tussen de belangen van de kopers van verliesvennootschappen enerzijds en het openbaar belang anderzijds. Gezien het voorgaande is geen sprake van een inbreuk op het eerste protocol van het Europese Verdrag van de Rechten van de Mens.

Door de leden van de fractie van de PvdA en het CDA wordt gevraagd om een reactie op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. De gevraagde reactie is verwerkt in de hierna volgende antwoorden.

De leden van de fractie van het CDA, de VVD en D66 vragen waarom de reparatie zodanig is vormgegeven dat verliesverrekening wordt beperkt na een aandeelhouderswisseling, tenzij sprake is van een situatie die is uitgezonderd in artikel 20a, vierde lid.

De bewijslast is bij de belastingplichtige gelegd omdat de belastingplichtige weet welke activiteiten precies zijn verricht en of het vermogen in het verlies- of winstjaar in belangrijke mate uit beleggingen heeft bestaan. Voor de inspecteur is dit veel moeilijker na te gaan.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen of het geen aanbeveling verdient de begrippen «uiteindelijke zeggenschap» en «uiteindelijke gerechtigdheid» te definiëren. Voorts vragen zij naar het effect van de certificering van aandelen.

Zoals is aangegeven in het nader rapport aan de Koningin zijn de begrippen «uiteindelijke zeggenschap» en «uiteindelijke gerechtigdheid» welbewust niet gedefinieerd. Een dergelijke algemene formulering maakt een materiële toetsing mogelijk, waarmee zoveel mogelijk wordt voorkomen dat figuren worden gehanteerd die weliswaar in de vorm, maar niet in resultaat, afwijken van de in de wet omschreven situaties. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan situaties waarin sprake is van converteerbare obligaties, waarbij de zeggenschap via prioriteitsaandelen geheel aan de obligatiehouder toekomt. De certificering van aandelen door middel van een stichting administratiekantoor zal voor de toepassing van de bepaling niet als wijziging in de zeggenschap of gerechtigdheid worden aangemerkt.

De leden van de VVD-fractie vragen wat het gevolg is van een emissie van aandelen. Ook vragen zij naar de gevolgen van een emissie of van een overdracht van aandelen of certificaten van aandelen aan het personeel in het kader van een personeelsoptieregeling.

Door een emissie van aandelen kan de zeggenschap of de uiteindelijke gerechtigdheid worden gewijzigd. In dat opzicht verschilt een emissie niet

van een verkoop van aandelen. Ook door een emissie of vervreemding van (certificaten van) aandelen aan het personeel in het kader van een personeelsoptieregeling, kan de zeggenschap (eventueel via het stichting administratiekantoor) of de gerechtigdheid wijzigen. Het voorgestelde artikel 20a zal echter lang niet altijd van toepassing zijn bij een emissie of een overdracht van aandelen. De bepaling is slechts van toepassing indien sprake is van een belangrijke wijziging van de aandeelhouders, onverrekenende verliezen en de bezittingen in belangrijke mate uit beleggingen bestaan of sprake is van andersoortige activiteiten.

De leden van de GPV-fractie zijn er niet van overtuigd dat interne wijzigingen in de zeggenschap of gerechtigdheid tot een beperking van de verliesverrekening moet leiden. Zij noemen daarbij het voorbeeld van iemand die de helft van de aandelen in een vennootschap bezit en die zijn aandelen overdraagt aan de aandeelhouder die de overige aandelen houdt. Zij vragen hoe vaak zich dergelijke situaties hebben voorgedaan waarbij sprake was van misbruik. Voorts vragen zij of het risico dat het genomen belang verloren gaat niet een voldoende drempel is tegen ongewenste handel in verliezen.

Zoals in het begin van deze paragraaf is aangegeven, zijn er in zijn algemeenheid geen goede argumenten om anders aan te kijken tegen de overdracht van aandelen door een zittende aandeelhouder aan een andere zittende aandeelhouder dan tegen een overdracht aan een nieuw toetredende aandeelhouder. In beide situaties koopt de koper van de aandelen immers indirect een aanspraak op verliescompensatie van het lichaam. Indien interne wijzigingen in de zeggenschap of gerechtigdheid niet zouden worden bestreken door artikel 20a, dan zou het artikel niet kunnen worden toegepast in de volgende situatie die in de praktijk regelmatig is gesignaleerd. Een verstrekker van vreemd vermogen aan een vennootschap (te denken is daarbij aan een financiële instelling) neemt ter versterking van zijn positie als crediteur een gering belang in de vennootschap. Als vervolgens de activiteiten van de vennootschap dusdanig verlieslatend zijn dat zij de activiteiten moet staken, neemt de genoemde financier de overige aandelen over. Het laatste kan slechts het benutten van de verliezen tot doel hebben. De verwerving van de overige aandelen voor een prijs die – afgezien van de vergoeding voor de verrekenbare verliezen – zal tenderen naar nihil, is in het geheel niet risicovol. Zonder de nadere maatregel kunnen de verliezen van de vennootschap immers met de winst van iedere willekeurige activiteit, inclusief risicoloze beleggingsactiviteiten, worden verrekend. Indien interne aandeelhouderswisselingen buiten beschouwing zouden worden gelaten, zou deze vorm van handel in verliesvennootschappen niets in de weg worden gelegd.

In het door de leden van de GPV-fractie genoemde voorbeeld zal in de meeste gevallen geen sprake zijn van een beperking van de verliesverrekening. Zoals hiervoor is weergegeven, is de bepaling immers slechts van toepassing indien sprake is van een belangrijke wijziging van de aandeelhouders, en van onverrekenende verliezen en bovendien de bezittingen in belangrijke mate bestaan uit beleggingen of sprake is van andersoortige activiteiten.

De leden van de fracties van het CDA en D66 vragen of voldoende rekening is gehouden met het feit dat beperking van verliesverrekening volgens de werkgroep Belastingen bedrijfsleven 21<sup>e</sup> eeuw pas aan de orde zou moeten zijn indien de onderneming in aard of omvang substantieel verandert en deze wijziging op of rond het tijdstip van de aandeelhouderswisseling heeft plaatsgevonden.

Zoals ik hiervoor heb aangegeven ben ik bereid te bezien of de reparatiemaatregel verder kan worden toegespitst.

De leden van de CDA-fractie vragen om een reactie op paragraaf 2.3 van het commentaar van de Orde. Daarin wordt de vraag opgeworpen hoe het zeggenschaps criterium van artikel 20a, eerste lid, in samenhang met het tweede lid, in een tweetal situaties uitwerkt. Op grond van het tweede lid is de reparatiemaatregel niet van toepassing bij verhangingen binnen het concern ongeacht de vraag of de uiteindelijke zeggenschap of gerechtigdheid wijzigt. In de eerste situatie bezitten twee houdstervennootschappen (A en B), met ieder verschillende aandeelhouders, elk de helft van de aandelen in vennootschap C. Vervolgens verkoopt B zijn aandelen in C aan A. In de tweede situatie houdt A 65% van de aandelen in C en B 35%. Vervolgens verkoopt A 31% aan B.

Ook in het commentaar van de Orde worden enkele vragen gesteld over de concernuitzondering.

Zoals ik in het begin van deze paragraaf heb opgemerkt, ben ik bereid te bezien of de voorgestelde maatregel nader moet worden toegespitst. In samenhang daarmee zal ik bezien welke rol de concernuitzondering daarbij moet blijven vervullen.

In het commentaar van de Orde wordt gevraagd of verliezen herleven zodra een terugoverdracht van de aandelen plaatsvindt aan de oorspronkelijke aandeelhouders.

Dit is inderdaad het geval. Door de terugoverdracht wordt de handel in de verliesvennootschap in feite ongedaan gemaakt, waardoor er geen aanleiding meer is om de verliesverrekening te beperken.

In artikel 20a, derde lid, is bepaald dat de verliesbeperking niet van toepassing is indien de wijziging in de gerechtigdheid en zeggenschap niet uitgaat boven hetgeen als gebruikelijk kan worden aangemerkt, indien de verliesvennootschap niet bekend is of bekend had kunnen zijn wie de uiteindelijke zeggenschap heeft of de uiteindelijke gerechtigden zijn. In het commentaar wordt bepleit de toets of sprake is van een gebruikelijke wijziging bij beursvennootschappen te laten vervallen, omdat deze onduidelijk zou zijn. Tevens voert de Orde aan dat de uitzondering niet beperkt moet worden tot transacties die via de beurs plaatsvinden. De toets of sprake is van een gebruikelijke wijziging is onder meer bedoeld voor de opkoop van aandelen. Ook in die situatie zou immers sprake kunnen zijn van handel in een verliesvennootschap. Of sprake is van gebruikelijke handel kan aan de hand van de statistieken van de beurs over de voorgaande jaren worden beoordeeld. Het buiten beschouwing laten van handel buiten de beurs bij beursvennootschappen zou beursvennootschappen bevoordelen ten opzichte van andere ondernemingen. Hiervoor zijn naar mijn mening geen goede redenen aanwezig.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe het beleggingscriterium moet worden uitgelegd bij holdingmaatschappijen. Daarbij vragen zij hoe dat criterium uitwerkt bij een passieve holding met een actieve dochtermaatschappij respectievelijk bij een actieve moedermaatschappij met een dochtermaatschappij waarvan het vermogen voor een belangrijk deel uit beleggingen bestaat.

Beleggingen zijn bezittingen die geen functie vervullen in de uitoefening van een onderneming, maar die worden aangehouden met oog op het verkrijgen van rendement dat bij normaal (actief) vermogensbeheer mag worden verwacht. Bij een zuiver passieve holding is het mogelijk dat de aandelen in een actieve dochtermaatschappij een belegging vormen, ongeacht of het pakket aandelen een deelneming vormt in de zin van artikel 13, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In de situatie van de actieve houdstermaatschappij, kunnen er echter ook bezittingen, waaronder deelnemingen, zijn die een belegging vormen. Dat hangt af van de functie die de bezittingen vervullen. Indien de deelneming wordt aangehouden in verband met de relatie tussen de eigen bedrijfs-

uitoefening en de bedrijfsactiviteit van de dochtermaatschappij, is geen sprake van een belegging. Indien de deelneming niet zo'n functie binnen de onderneming van de actieve houdstermaatschappij vervult, is sprake van een belegging.

In het commentaar van de Orde wordt aangevoerd dat de maatregel gericht op beleggingsvennootschappen niet noodzakelijk is, omdat deze na 1 januari 2001 niet langer zullen bestaan.

Vanwege de belastingherziening 2001 zal het vanuit fiscaal oogpunt inderdaad minder aantrekkelijk worden dan thans om beleggingen onder te brengen in een beleggingsvennootschap. Dit kan er echter juist toe leiden dat aandeelhouders hun aandelen in een beleggingsvennootschap willen verkopen. In bepaalde gevallen zal een beleggingsvennootschap echter aantrekkelijk blijven. Hierbij valt te denken aan de situatie dat risicovol met geleend geld wordt belegd. Verder is het beleggingscriterium nodig in verband met vennootschappen waarvan de ondernemingsactiviteiten zijn gestaakt of sterk zijn afgenomen en waarvan de bezittingen voor een groot deel uit liquide middelen of andere beleggingen bestaan.

In het commentaar van de Orde wordt gesteld dat het beleggingscriterium bezwaarlijk is voor banken en verzekeraars in verband met hun effectenportefeuille.

In deze situatie zal het beleggingscriterium in de praktijk geen belemmering vormen. Het bezit van de effectenportefeuille zal immers gelden ter afdekking van de verplichtingen die de bank c.q. de verzekeraar jegens derden is aangegaan en derhalve een functie vervullen in de uitoefening van het bank- respectievelijk verzekeringsbedrijf. Naar aanleiding van de vraag van de Orde over de relatie van het beleggingscriterium tot het arrest BNB 1999/321 zal echter nog worden bezien of het beleggingscriterium nog aanpassing behoeft. In dit arrest besliste de Hoge Raad dat de effectenportefeuille van een verzekeraar voor de toepassing van de vervangingsreserve als belegging kwalificeerde.

De leden van de fractie van de VVD vragen om het begrip «andersoortige activiteiten» nader in te vullen. Tevens vragen zij of deze toets wel past binnen de doelstelling van het wetsvoorstel. Ook stellen de leden van deze fractie de vraag wat het verschil is tussen de verwerving van vermogensbestanddelen van derden en een soortgelijke verwerving van een verbonden lichaam.

Zoals ik aan het begin van deze paragraaf heb aangegeven, ben ik bereid te bezien of de voorgestelde reparatiemaatregel nader kan worden toegepast, en welke uitgangspunten mij daarbij voor ogen staan. Daarbij zou de beperking van de verliesverrekening bij de verwerving van vermogensbestanddelen van verbonden lichamen vervallen. Aangezien zakelijke prijzen moeten worden doorberekend bij de verwerving van vermogensbestanddelen van een verbonden belastingplichtige, acht ik bij nader inzien geen beperking in de verliesverrekening nodig.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe de bepaling uitwerkt bij een vennootschap die naast ondernemingsactiviteiten belegt en haar beleggingsactiviteiten uitbreidt.

Naar ik aanneem hebben deze leden de situatie voor ogen van een vennootschap waarvan de bezittingen in het verliesjaar voor minder dan 30% uit beleggingen bestaan, waarbij vervolgens een aandeelhouderswisseling plaatsvindt en de beleggingsactiviteiten zodanig worden uitgebreid dat de bezittingen voor 30% of meer uit beleggingen gaan bestaan. Tevens ga ik ervan uit dat er geen andere activiteiten zijn gestart.

In deze situatie is geen verliesverrekening mogelijk. Zodra de bezittingen niet langer in belangrijke mate uit beleggingen bestaan, kan het verlies echter alsnog worden verrekend. Het wijzigen van de samenstelling van

de effectenportefeuille – deze leden vragen daarnaar – wordt namelijk niet beschouwd als het verrichten van andersoortige activiteiten.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van de VVD of een inspecteur kan terugkomen op een positieve beschikking van artikel 20a, achtste lid, merk ik op dat dit alleen mogelijk is indien de belastingplichtige onjuiste gegevens heeft verstrekt. In dat geval is de beschikking namelijk niet rechtsgeldig.

De leden van de VVD-fractie vragen of het achtste lid van het voorgestelde artikel 20a de inspecteur de mogelijkheid biedt om bij beschikking vast te stellen of zich een belangrijke wijziging in de zeggenschap of gerechtigdheid heeft voorgedaan. Zo niet, dan bepleiten zij een aanpassing op dit punt.

Artikel 20a, achtste lid, biedt die mogelijkheid nog niet. Met het oog op de rechtszekerheid lijkt dit mij echter een zinvolle aanvulling. Dit gezien het feit dat het bij de aankoop van aandelen van belang is om te weten of de compensabele verliezen in takt blijven. Artikel 20a, achtste lid, zal op dit punt dan ook bij nota van wijziging worden aangepast.

De leden van de VVD-fractie stellen enkele vragen over de mogelijkheid tot opwaardering van de vermogensbestanddelen die op grond van artikel 20a, negende lid, wordt geopend voor de situatie dat geen verliesverrekening is toegestaan. Zij vragen hoe de opwaardering verloopt en of de belastingplichtige hierop later kan terugkomen. Voorts vragen zij op welk tijdstip onherroepelijk vast komt te staan dat de oude verliezen niet meer verrekenbaar zijn. Tenslotte vragen deze leden of beide gebeurtenissen qua tijdsverloop op elkaar zijn afgestemd.

De opwaardering vindt plaats door de vermogensbestanddelen te herwaarderen op de eindbalans van het jaar dat voorafgaat aan het jaar waarin de situatie zich voordoet waardoor verliesverrekening niet langer mogelijk is. Op de opwaardering kan tot het tijdstip waarop de aanslag over het eerstgenoemde jaar onherroepelijk vaststaat, worden teruggekomen. Zodra de aanslag over het daaropvolgende winstjaar definitief is, staat vast dat die oude verliezen niet meer verrekenbaar zijn. Zoals ik in het begin van deze paragraaf heb opgemerkt, zal ik bezien of de voorgestelde maatregel nader moet worden toegespitst. Daarbij zal ik bezien in hoeverre de door de leden van de VVD-fractie bedoelde afstemming nog problemen oplevert.

Op de vraag van de leden van de VVD-fractie of gedeeltelijk kan worden geherwaardeerd wordt geantwoord dat dit inderdaad mogelijk is. De belastingplichtige mag kiezen of en zo ja, welke vermogensbestanddelen hij herwaardeert. Daarbij komen alle vermogensbestanddelen in aanmerking. Ook mag hij zelf bepalen tot welk bedrag herwaardering plaatsvindt. De enige beperking die daarbij geldt, is dat de vermogensbestanddelen ten hoogste voor de waarde in het economische verkeer te boek worden gesteld.

De leden van de PvdA- en de CDA-fractie vragen om een reactie op de opvatting van prof. dr. L.G.M. Stevens in het Weekblad voor fiscaal recht 2000/6398 dat het gebruikte begrippenkader een gebrek aan rechtszekerheid kent. Ook de leden van de VVD-fractie stellen een vraag met dezelfde strekking. De leden van de VVD-fractie hebben tevens twijfels over de uitvoerbaarheid van de regeling.

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat de aanpassing die mij voor ogen staat, de duidelijkheid en daarmee de rechtszekerheid en de uitvoerbaarheid van de regeling nog ten goede zal komen.

De vraag van de leden van de VVD-fractie vragen of ik bereid ben de reparatiemaatregel te evalueren, kan ik bevestigend beantwoorden. Voor een zinvolle evaluatie zal wel enige jaren ervaring met de maatregel moeten worden opgedaan. Tegen die achtergrond acht ik het jaar 2005 een geschikt jaar voor de evaluatie. Dan kunnen de aangiften over een periode van drie jaar bij de evaluatie worden betrokken.

De leden van de PvdA-fractie en de VVD-fractie vragen naar een reactie op de opvatting van prof. dr. L.G.M. Stevens in het Weekblad voor fiscaal recht 2000/6398 dat verrekening van aanmerkelijkbelangverliezen vaak niet goed mogelijk zal zijn vanwege het ontbreken van positieve inkomens.

Hiervoor verwijs ik naar het Belastingplan 2001, waar een tegemoetkoming voor deze situatie is opgenomen.

#### 4.1.2 Handel in vennootschappen met een vervangingsreserve

De leden van de CDA-fractie vragen naar een nadere toelichting waarom niet is gekozen voor de suggestie van de Raad van State met betrekking tot de maatregel in de heffings sfeer tegen handel in vennootschappen met een herinvesteringsreserve. De Raad suggereert om de vorming van de herinvesteringsreserve niet toe te staan en de reserve te laten vrijvallen indien het (fiscale) vermogen van de vennootschap negatief is. In samenhang daarmee zou moeten worden bepaald dat de aandeelhouder aansprakelijk is indien door een winstuitkering of onttrekking onvoldoende vermogen in de vennootschap resteert om de belastingheffing over de vrijval van de reserve te kunnen voldoen.

Zolang er geen sprake is van een aandeelhouderswisseling of de bezittingen hoofdzakelijk betrekking hebben op een materiële onderneming, is er naar mijn mening geen reden de mogelijkheid tot het vormen van een herinvesteringsreserve in te perken. Dit geldt ook indien sprake is van een negatief fiscaal vermogen. Indien bij de verkoop van een bedrijfsmiddel over de boekwinst moet worden afgerekend, kan dit tot gevolg hebben dat netto te weinig resteert om een gelijkwaardig bedrijfsmiddel te kopen. Door de mogelijkheid tot het vormen van een herinvesteringsreserve wordt dit voorkomen. Dit kan in het belang zijn van het voortbestaan van de onderneming. Daarom is ervoor gekozen om de vrijval van de vervangingsreserve te beperken tot de situatie dat sprake is handel in een vennootschap waarvan de bezittingen in belangrijke mate uit beleggingen bestaan. Zoals is aangegeven in het nader rapport is in die situatie vaak sprake van vennootschappen waarvan de materiële onderneming geleidelijk wordt beëindigd en waarbij na verloop van tijd slechts een kasgeldvennootschap overblijft.

Van de zijde van de leden van het CDA wordt gevraagd om een onderbouwing van de gestelde toename van de malafide handel in vennootschappen met vervangingsreserve. De passage in de memorie van toelichting is gebaseerd op de bevindingen van de medewerkers van de Belastingdienst die bij de invordering constateren dat de handel in voormelde vennootschappen – ondanks de bestrijding daarvan via artikel 40 van de Invorderingswet 1990 dan wel via een actie uit onrechtmatige daad – is toegenomen. Dit vindt in belangrijke mate zijn grond in de gebrekkige werking van de wetsbepaling. Ik onderschrijf derhalve het commentaar van de Redactie Vakstudie Nieuws op het evaluatierapport, zoals ik die bij brief van 13 januari 1998, nr. AFZ97/3935M, aan de Voorzitter van de Tweede Kamer heb aangeboden. Voormelde evaluatie en de nadien gewezen rechtspraak vormen de directe aanleiding om thans tot wijziging van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 over te gaan.



De leden van de VVD-fractie hebben vragen gesteld in het kader van het vervangingsvoornemen dat nodig is voor de instandhouding van een vervangingsreserve. In de fiscale jurisprudentie van de Hoge Raad is antwoord gegeven op de vraag welk orgaan van de vennootschap bevoegd is om de beslissing tot herinvesteren te nemen. Blijkens artikel 2:239 juncto artikel 2:217, eerste lid, BW behoort die bevoegdheid tot de bestuursbevoegdheden van de directie en niet tot de bevoegdheid van de algemene vergadering van aandeelhouders (HR 23 juni 1993, nr. 28 477, *BNB* 1993/258). In de praktijk zal in situaties waarin handel plaatsvindt in BV's met een vervangingsreserve veelal de persoon van de aandeelhouder samenvallen met de functionaris die hetzij de iure dan wel de facto als directeur van de vennootschap functioneert. De vraag of een voornemen tot vervanging ook daadwerkelijk aanwezig is – de leden van de VVD-fractie vragen daarnaar – dient in ieder geval te blijken uit de slotbalans van het boekjaar waarin het te vervangen bedrijfsmiddel is vervreemd door de instandhouding op die balans van de vervangingsreserve en uit de toelichting op die balans. Een dergelijk voornemen, waarbij de bewijslast op het belastingplichtige lichaam rust, wordt blijkens de jurisprudentie spoedig aanwezig geoordeeld, behoudens in situaties waarbij uit de feiten overduidelijk blijkt dat de vennootschap haar activiteiten heeft gestaakt of de vennootschap (formeel) in liquidatie is. Ik kan in dit verband verwijzen naar het artikel van *mr. T.M. Berkhout*, Goede voornemens vóór het vuurwerk noteren, *Vastgoedrecht*, 1996/6. Naar het oordeel van deze schrijver is aan de bewijslast met betrekking tot het voornemen tot vervanging gemakkelijk te voldoen, mits het voornemen van de zijde van de directie maar tijdig in stukken is neergelegd. In dit artikel is de huidige stand van de jurisprudentie beknopt weergegeven en is opgemerkt dat de Belastingdienst onvoldoende aanknopingspunten heeft om via betwisting van het vervangingsvoornemen de malafide handel tegen te gaan.

Van de zijde van de leden van de VVD wordt voorts de vraag gesteld of de staking van de activiteiten door een vennootschapsbelastingplichtig lichaam niet dient te leiden tot de opheffing van een gevormde vervangingsreserve dan wel – in de nabije toekomst – de herinvesteringsreserve. De vraagstelling gaat er aan voorbij dat de problemen die de fiscus ondervindt niet primair zijn gelegen in de heffings sfeer maar bij de invordering van de invordering van de belastingschulden die – in zeer overwegende mate maar niet uitsluitend – betrekking hebben op de vervangingsreserve dan wel herinvesteringsreserve, omdat verhaal illusoir is gemaakt. Een oplossing zoals door de vragenstellers wordt bepleit, is derhalve op zichzelf bezien onvoldoende omdat het geconstateerde misbruik te keren.

De leden van de PvdA-fractie vragen naar mijn reactie op enkele conclusies die worden getrokken in het artikel van *mr. J.A. Booij* in het Weekblad fiscaal recht<sup>1</sup>. Volgens de heer Booij zal het nieuwe artikel 40 van de Invorderingswet 1990 niet aan de verwachting voldoen en zal het beoogde effect in veel gevallen eenvoudig omzeild kunnen worden. Voorts zal het wellicht, als neveneffect, moeilijker worden om minderheidsbelangen in vennootschappen te verkopen wanneer toepassing van genoemd artikel 40 dreigt.

Over het eventuele omzeilen van de regeling denk ik niet zo pessimistisch als genoemde schrijver. Nemen we het voorbeeld van het verwateren van het aandelenbezit in voornoemd artikel (enig aandeelhouder A van de aandelen B BV verkoopt 70% aandelen aan C). Dit onder de veronderstelling dat aan de overige voorwaarden voor toepassing van genoemd artikel 40 is voldaan. Anders dan wat genoemde schrijver lijkt aan te nemen, is het niet zo dat A terstond na de verkoop van aandelen geen aansprakelijkheid kwalificerend belang meer heeft. Uitgaande van het tijdstip dat onmiddellijk aan die aandelenverkoop vooraf gaat – A heeft

---

<sup>1</sup> WFR 2000/6398, blz. 1224 e.v.

dan nog 100% van de aandelen B BV – is en blijft A aansprakelijk voor 100% van de vennootschapsbelasting die B BV verschuldigd zal blijken te zijn over het jaar waarin de verkoop van aandelen in kwestie plaatsvindt en 100% van dat gedeelte van de vennootschapsbelasting dat de BV verschuldigd zal blijken te worden in de volgende drie jaren, voorzover die belasting kan worden toegerekend aan de op het tijdstip van vervreemding van de aandelen aanwezig stille en open reserves<sup>1</sup>. Gemiddeld genomen blijft de aansprakelijkheid van A voor de ten tijde van de verkoop van aandelen aanwezige al dan niet latente vennootschapsbelastingsschulden dus nog drie en een half jaar in volle omvang bestaan. Daarom denk ik dat – indien koper C in het voorbeeld een financiële instelling is die de aandelen een zekere tijd als voorraad houdt – de verkoop van de aandelen bij die instelling niet als een lek in de regeling is te beschouwen, zoals genoemde schrijver kennelijk wel doet. Daarbij komt nog dat, ingeval B BV in het jaar van de aandelentransactie een herinvesteringsreserve (de «rechtsopvolger» van de vervangingsreserve) heeft gevormd, de betrokken vennootschap in het algemeen uiterlijk in het derde volgende jaar die herinvesteringsreserve conform de door de wet gestelde voorwaarden zal moeten benutten; zo niet dan valt de herinvesteringsreserve in dat derde jaar in de winst van de vennootschap (een aspect dat in het genoemde artikel niet wordt belicht). De elementen van de voorgestelde regeling die ik hier heb genoemd, lijken mij van groot gewicht. Ik verwacht daarvan een krachtige preventieve werking. Dat het wellicht moeilijker zal worden om minderheidspakketten van aandelen in bepaalde vennootschappen te verkopen, onderken ik. Het primaire doel van artikel 40 Invorderingswet 1990 is: te ontmoedigen dat men zwicht voor de verleiding de aandelen van in feite lege vennootschappen, waarop de fiscus actuele dan wel latente claims heeft, tegen een verhoudingsgewijs aantrekkelijke prijs te verkopen aan handelaren in vervangingsreserve-BV's en dergelijke. Voorts wijs ik op de centrale voorwaarde, op grond waarvan genoemd artikel 40 kan worden toegepast. Dat is: het binnen een bepaalde periode (doen) verminderen van het vermogen van de betrokken vennootschap, anders dan ten gevolge van de normale bedrijfsvoering. Het is, mede gelet op de in artikel 40, zesde lid, van de Invorderingswet 1990 opgenomen disculpatieregeling, praktisch niet goed voorstelbaar dat, in de gevallen waarin blijkt dat aan die voorwaarde wordt voldaan, er sprake kan zijn van bonafide burgers die ten onrechte het «slachtoffer» van de voorgestelde regeling zouden zijn.

De leden van de VVD-fractie vragen naar een analyse van de tot heden gepubliceerde rechtspraak inzake de bestrijding van de handel in vennootschappen met een vervangingsreserve. Dienaangaande merk ik op dat mijn analyse ter zake is vervat in het rapport dat als bijlage bij mijn brief van 13 januari 1998, nr. AFZ97/3935M, aan de voorzitter van de Tweede Kamer is aangeboden. De conclusie is dat de huidige mogelijkheden tot bestrijding via toepassing van art. 40 Invorderingswet 1990 onvoldoende soelaas bieden. Hetzelfde geldt voor de bestrijding door middel van het instellen van een civielrechtelijke procedure op basis van een actie uit onrechtmatige daad. Ik volsta met een verwijzing naar het voormelde rapport, in het bijzonder hoofdstuk IV. De nadien gewezen jurisprudentie heeft in het aldaar vermelde geen wezenlijke wijziging gebracht.

Over de verhouding tussen de op blz. 15 van de memorie van toelichting vermelde kwalificatie «bewust illusoir maken van de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger» en de tekst van artikel 40, eerste lid, Invorderingswet 1990, kan ik de leden van de VVD-fractie het volgende zeggen. De spil waar de nieuwe regeling om draait is het al dan niet gedurende de in dat lid genoemde jaren (doen) verminderen van het vermogen van de vennootschap in kwestie buiten het kader van de normale bedrijfsvoering. Bijvoorbeeld door het bedingen van buitensporige beloningen, door

---

<sup>1</sup> Om precies te zijn: de in het kader van de heffing van vennootschapsbelasting toegelaten open reserves náást de stille reserves.

opname van gelden bij de vennootschap zonder dat terugbetaald wordt of voldoende zekerheid tot terugbetaling bestaat. Meer algemeen gesteld: door uitgesproken onzakelijk handelen ten detrimente van de vennootschap en ten gunste van een of meer grootaandeelhouders of van aan hen gelieerde personen en lichamen. In dergelijke gevallen weet de betrokken aandeelhouder, of behoort hij te beseffen, dat hij op onverantwoorde wijze afbreuk doet aan de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger. Daarbij past in de context van de toelichting de door deze leden gesignaleerde kwalificatie. Binnen die context is die kwalificatie duidelijk doch zij is minder geschikt om in de wettekst op te nemen.

Gebroken is met het ruimere begrip «verduistering» dat neerkomt op: (alle) handelingen waardoor of omstandigheden waaronder het slagen van de executie door een schuldeiser op het vermogen van zijn schuldenaar in gevaar zal komen. In plaats daarvan is gekomen: het verminderen van het vermogen van de vennootschap anders dan ten gevolge van de normale bedrijfsvoering van de vennootschap. Dat laatste is mij in feite aangereikt door de Raad van State in zijn advies inzake dit wetsvoorstel. Daarbij heb ik, dit mede ten antwoord op de desbetreffende vraag van de leden van de CDA-fractie, de door die Raad aanbevolen aansluiting bij de ontwikkeling van de vermogenspositie van de vennootschap, via het begrip «onttrekkingen», nog kunnen aanscherpen tot verminderingen van het vermogen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering (omvat geen reguliere onttrekkingen in de vorm van normaal te achten winstuitdelingen of betalingen van vennootschapsbelasting).

#### 4.1.3 Omzetting van afgewaardeerde vorderingen in aandelenkapitaal

De leden van de PvdA-fractie merken op dat in de reacties op het voorgestelde artikel 12 en de voorgestelde wijziging van artikel 13 van de Wet Vpb tot uiting komt dat in sommige gevallen sprake kan zijn «overkill» (in gevallen waarin een omgezette vordering niet ten laste van de Nederlandse belastbare winst is afgewaardeerd) en dat in sommige gevallen de voorgestelde maatregelen niet geheel sluitend zijn om claim-verlies tegen te gaan. Zij vragen in dit verband te reageren op het artikel van mr. F.A. van Engelen en mr. G.H. de Soeten in het Weekblad fiscaal recht van 24 augustus 2000 (nr. 2000/6398) en op de brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 23 augustus 2000. Ook de leden van de VVD-fractie vragen een reactie op de door Van Engelen en De Soeten gesignaleerde «overkill».

Voor de beoordeling of bij de voorgestelde maatregelen sprake is van «overkill» of «underkill» is van belang tegen welke achtergrond de beoordeling van de maatregelen plaatsvindt. Deze nuancering wordt ook in het door deze leden aangehaalde artikel van Van Engelen en De Soeten aangebracht. Van Engelen en De Soeten merken in dit verband op dat in beginsel geen sprake is van «overkill» indien de voorgestelde maatregelen worden gezien vanuit de in de in de memorie van toelichting toegevoegde invalshoek dat het wenselijk is de omzetting van een onvolwaardige vordering te behandelen als het prijsgeven van de vordering (paragraaf 2.2.2.3 van het aangehaalde artikel). Deze benadering onderschrijven zij ook, gezien het vergelijkbare bedrijfseconomische resultaat van de rechtsfiguren van omzetting van een afgewaardeerde vordering en van kwijtschelding. Opgemerkt zij voorts dat ook de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in zijn brief van 23 augustus 2000 aangeeft zich te kunnen vinden in deze benadering.

Ik acht dit van belang omdat de voorgestelde aanpak, te weten een afrekening bij de schuldenaar indien een onvolwaardige vordering wordt omgezet in aandelenkapitaal, inderdaad uitgaat van de invalshoek dat zo'n omzetting weinig verschilt van kwijtschelding van een schuld<sup>1</sup>. Na de omzetting is immers, zoals ook het geval is bij een kwijtschelding, de

---

<sup>1</sup> Dit is ook door mijn toenmalige ambtsvoorganger betoogd in de procedure die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 25 juni 1969, BNB 1969/202.

vermogenspositie van de schuldenaar zichtbaar verbeterd (de schuld is weggevallen).

Bij deze invalshoek is het in beginsel niet van belang wat het fiscale verleden is van de vordering bij de schuldeiser; ook bij een formele kwijtschelding speelt dat aspect geen rol. Waar het om gaat is dat op het niveau van de schuldenaar een vermogensvoortgang wordt geconstateerd, waarbij wordt aangesloten voor de heffing van vennootschapsbelasting.

Onder de huidige werkingssfeer van artikel 13b van de Wet Vpb treedt echter de onevenwichtige situatie op dat het omzetten van een vordering in aandelenkapitaal fiscaal aantrekkelijker kan zijn dan het prijsgeven van de vordering. Bij het prijsgeven van de vordering zal, op de voet van artikel 8, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964<sup>1</sup>, afrekening plaatsvinden bij de schuldenaar in die zin dat de voordelen uit hoofde van het prijsgeven tot de winst van de schuldenaar worden gerekend voorzover deze beschikt over nog te verrekenen verliezen uit het verleden. Een omzetting kan daarentegen thans, ingeval de schuldeiser (nog) geen deelneming heeft in de schuldenaar, zonder fiscale consequenties plaatsvinden, zodat het in de praktijk aantrekkelijk is voor deze «oplossing» te kiezen. De voorgestelde aanpak neemt deze onevenwichtigheid weg. Deze onevenwichtigheid is, zo kan ik de leden van de CDA-fractie antwoorden op hun desbetreffende vraag, een belangrijke aanleiding van de onderhavige maatregel.

Vanuit de gedachte die aan deze aanpak ten grondslag ligt, is het niet van belang of de vordering die wordt omgezet door de schuldeiser is afgewaardeerd ten laste van de in Nederland belastbare winst, zo kan ik de leden van de VVD-fractie antwoorden. In die zin is er – dit in antwoord op de vraag van de leden van de leden fractie van de PvdA – dus ook geen sprake van overkill als de vordering niet is afgewaardeerd ten laste van de in Nederland belastbare winst.

Uit deze nadere toelichting op de gekozen invalshoek en uit mijn reactie in het nader rapport aan de Koningin moge duidelijk zijn dat ik niet heb overwogen dit onderdeel van het wetsvoorstel na de kritiek van de Raad van State terug te nemen. Dit in reactie op de desbetreffende vraag van de leden van de CDA-fractie.

Met betrekking tot de vraag van de leden van de PvdA-fractie te reageren op de in het artikel van De Soeten en van Engelen genoemde gevallen waarin de voorgestelde maatregelen niet geheel sluitend zouden zijn, merk ik het volgende op. In zijn algemeenheid gaat het hier om de invulling van de in een aantal leden opgenomen eis dat er sprake moet zijn van een verbonden lichaam of een verbonden natuurlijke persoon. Deze eis komt zowel aan de orde bij de toepassing van het voorgestelde artikel 12 als bij de toepassing van artikel 13b. Onderkend wordt dat deze eis door de voorgestelde redactie van deze bepalingen in een aantal situaties niet goed uit de verf komt. Bij nota van wijziging zal dit worden rechtgezet. Voorts zal daarbij in ogenschouw worden betrokken de in de literatuur gesignaleerde mogelijkheid dat er op basis van artikel 13b een dubbele winstcorrecties kan optreden.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom winstneming bij de schuldenaar moet plaatsvinden indien de uit te geven aandelen bij de schuldeiser niet tot een deelneming gaan behoren. Mijn reactie hierop is dat het bij de vermogensvoortgang die bij een kwijtschelding of een omzetting zichtbaar wordt bij de schuldenaar, in beginsel niet relevant is wat de fiscale positie is van de schuldeiser met betrekking tot de omgezette vordering. Een kwijtschelding en een omzetting verschillen echter in die zin van elkaar dat bij een omzetting – naast de afrekening bij de schuldenaar – nog een belaste opwaardering van de verkregen aandelen kan optreden bij de schuldeiser, die zich bij een kwijtschelding niet kan voordoen omdat in dat geval geen aandelen worden verkregen. Daarbij kan echter worden

---

<sup>1</sup> In de Wet inkomstenbelasting 2001 gehandhaafd als artikel 3.13, eerste lid, onderdeel a.

afgevraagd of deze situatie zich in de praktijk snel zal voordoen. Het is echter de vraag of zo'n belaste opwaardering zich in de praktijk snel zal voordoen. Van een deelneming is immers al sprake bij een aandelenbezit van 5%, terwijl voorts op grond van de jurisprudentie<sup>1</sup> van de Hoge Raad ook bij een lager aandelenbezit al snel op de voet van artikel 13, derde lid, tweede volzin, van de Wet Vpb, sprake is van een (oneigenlijke) deelneming. In die gevallen komt een belaste opwaardering van de verkregen aandelen niet aan de orde.

De leden van de VVD-fractie vragen zich af of de stelling in het algemene deel van de memorie van toelichting (paragraaf 4.1.3) dat de schuldeiser bij omzetting van een afgewaardeerde vordering het verlies definitief gedragen heeft, wel juist is. Zij merken daarbij op dat de verkregen aandelen immers meer waard kunnen worden.

In de door deze leden aangehaalde passage is opgemerkt dat bij de voorgestelde aanpak de schuldeiser bij omzetting het afwaarderingsverlies, met inachtneming van goed koopmansgebruik, definitief kan nemen. Hiermee wordt bedoeld dat op de afwaardering van de vordering bij de schuldeiser niet meer wordt teruggekomen indien de vordering wordt omgezet. Het gaat derhalve om het definitief worden van de aftrekpost bij de schuldeiser en, anders dan deze leden wellicht uit de toelichting hebben afgeleid, niet om het definitief worden van het ter zake van de geldverstrekking geleden verlies. Dat verlies kan in de toekomst nog worden goedge maakt indien de schuldenaar weer winstgevend wordt.

De leden van de VVD-fractie vragen hoe de voorgestelde regeling zich verhoudt tot het kwijtscheldingsregime van artikel 8, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De leden van de CDA-fractie vragen in dit verband te reageren op de opmerking van de Raad van State in zijn advies dat de voorgestelde correctie niet volledig aansluit bij dat regime.

Zoals hiervoor reeds is aangegeven, gaat de voorgestelde regeling uit van de gedachte dat een omzetting van een onvolwaardige vordering bedrijfs-economisch weinig verschilt van het kwijtschelden van een vordering. In beide gevallen wordt de vermogenspositie van de schuldenaar immers zichtbaar verbeterd omdat de schuld wegvalt; bij omzetting ook voor het gedeelte waarvoor de schuldenaar de schuld nog had kunnen kwijten. Een wezenlijk verschil tussen een omzetting en een kwijtschelding is evenwel dat bij een omzetting de schuldeiser aandelen verkrijgt in het vermogen van de schuldenaar, die, indien de vordering niet geheel onvolwaardig was, ook een zekere positieve waarde hebben. Bij een kwijtschelding is dit niet aan de orde.

Het volgende voorbeeld, dat teruggrijpt op het in het algemene deel van de memorie van toelichting opgenomen cijfervoorbeeld, kan een en ander verduidelijken.

BV A heeft een vordering op BV B van € 1 000 000. De waarde in het economische verkeer van deze vordering bedraagt als gevolg van door BV B geleden verliezen € 300 000. In deze situatie zou BV A normaal gesproken niet bereid zijn haar rechten voor meer dan € 700 000 op te geven. Voor een bedrag van € 300 000 is de vordering immers in beginsel voor verwezenlijking vatbaar. Bij een kwijtschelding zou BV A normaal gesproken deze € 300 000 nog aan zich laten voldoen, en zou BV B (schuldenaar) er in dat geval € 700 000 op vooruitgaan (te weten het verschil tussen de nominale waarde van de schuld en de gedeeltelijke betaling ervan). De omzetting van de schuld in aandelenkapitaal heeft echter tot gevolg dat bij BV B de schuld voor de nominale waarde van € 1 000 000 wegvalt, zonder dat daarvoor wordt ingeteerd op de aan de actiefzijde van de balans nog aanwezige middelen van € 300 000. Ook in de positie van de schuldeiser is een verschil met de kwijtschelding te onderkennen. Bij een kwijtschelding zou BV A immers een bedrag van € 300 000 van haar

<sup>1</sup> Gewezen wordt op de arresten van de Hoge Raad van 5 november 1997, BNB 1998/37 en van 26 augustus 1998, BNB 1998/373.



vordering op BV B hebben kunnen verwezenlijken. Bij de omzetting valt de vordering weg tegen de verkrijging van aandelen in het vermogen van BV B met – in het voorbeeld uit de memorie van toelichting – een waarde in het economische verkeer van € 150 000.

In het voorgestelde artikel 12, eerste lid, tweede volzin, van de Wet Vpb komt dit verschil tot uiting in het voorschrift dat de schuldenaar een bedrag ter grootte van het verschil tussen de boekwaarde van de schuld en de waarde in het economische verkeer van de uitgegeven aandelen tot zijn winst moet rekenen (in het voorbeeld hierboven dus € 850 000). Naar aanleiding hiervan merkt de Raad van State in zijn advies op dat hiermee de lijn wordt doorbroken dat voordelen die in het verkeer tussen de vennootschap en de aandeelhouder opkomen de winst uit onderneming van de vennootschap niet raken. Bij nadere overweging ben ik van mening dat er veel voor dit standpunt valt te zeggen. De tweede volzin van 12, eerste lid, zal daarom bij nota van wijziging worden aangepast, in die zin dat bij de omzetting van een schuld tot de winst van de schuldenaar zal worden gerekend het verschil tussen de boekwaarde van de schuld bij de schuldenaar en de waarde in het economische verkeer van die schuld op het moment van de omzetting. In het hiervoor gegeven voorbeeld zal derhalve door de schuldenaar een winst genomen moeten worden van € 700 000. In het verlengde hiervan zal ook de in het vierde lid opgenomen afrekening ter zake van schuldvorderingen die gaan functioneren als eigen vermogen worden aangepast. Ook in dat geval zal het verschil tussen de boekwaarde van de schuld bij de schuldenaar en de waarde in het economische verkeer van de schuld tot de winst van de schuldenaar worden gerekend. Daarmee zal, zo kan ik de leden van de VVD-fractie op hun desbetreffende vraag antwoorden, het verschil in behandeling op dit punt tussen de situaties die onder het eerste lid respectievelijk het vierde lid vallen, worden weggenomen.

In antwoord op de vraag van de leden van de CDA-fractie merk ik op dat de hier aangekondigde aanpassingen in de praktijk zullen betekenen dat het bij de schuldenaar in aanmerking te nemen voordeel niet meer zal bedragen dan de (eventueel op de voet van artikel 12, tweede lid) nog te verrekenen verliezen.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom de uitzondering van het voorgestelde artikel 12, zesde lid, onderdeel c, van de Wet Vpb, niet van toepassing is indien de schuldvordering wordt overgedragen naar een buiten Nederland wonende natuurlijke persoon die ter zake van eventuele waardevermeerderingen van de schuldvordering wordt betrokken in een belasting naar het inkomen.

Ik kan deze leden antwoorden dat de in onderdeel c gehanteerde formulering op dit punt niet geheel spoort met de bedoeling van de bepaling en zodanig zal worden aangepast dat deze ook betrekking zal hebben op de door deze leden genoemde situatie.

De leden van de VVD-fractie en de CDA-fractie vragen wat wordt bedoeld met de in artikel 13b, vierde en vijfde lid van de Wet Vpb, opgenomen eis dat de in het buitenland geheven belasting naar de winst naar Nederlandse maatstaven redelijk is (compenserende heffing).

Hierbij is aangesloten bij het in artikel 10a, derde lid, onderdeel d, van de Wet Vpb gehanteerde begrip. Anders dan bij de laatstgenoemde bepaling, waarin op dit punt expliciet een regeling is opgenomen, doet de aanwezigheid bij de schuldenaar van nog te verrekenen verliezen in het kader van de onderhavige bepaling aan de compenserende heffing niet af.

Voorts merk ik naar aanleiding van de door de leden van de VVD-fractie en van de CDA-fractie gestelde vraag met betrekking tot de voorgestelde aanpassing van artikel 13b op dat het EG-recht een lidstaat in beginsel niet verbiedt een maatregel te treffen als de onderhavige ten einde een belastingclaim veilig te stellen. Verder ziet ook het huidige artikel 13b in



een afrekening bij de schuldeiser indien een afgewaardeerde vordering – kort gezegd – wordt overgedragen aan een gelieerde vennootschap die in het buitenland is gevestigd. In vergelijking met het huidige artikel 13b zal voortaan van een afrekening bij de schuldeiser worden afgezien indien de schuldenaar in het buitenland in de heffing (van een naar Nederlandse maatstaven redelijke belasting naar de winst) wordt betrokken of kan worden betrokken ter zake van de omzetting van de vordering. Hiermee wordt naar mijn mening ook binnen de Europese context een evenwichtig resultaat bereikt.

De leden van de VVD-fractie vragen of het voorgestelde artikel 12 van de Wet Vpb ook van toepassing zal zijn indien een afgewaardeerde vordering door de schuldenaar is gebruikt ter financiering van een onder de deelnemingsvrijstelling vallende deelneming die verliesgevend is en hoe de schuldenaar in dat geval de vennootschapsbelasting kan financieren. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat de in artikel 12 opgenomen regeling met zich brengt dat bij een debiteur onder omstandigheden een afrekening plaatsvindt ter zake van een omzetting van een schuld in aandelenkapitaal. De voordelen die daaruit voortvloeien behoren tot de winst van de debiteur in het jaar waarin de omzetting plaatsvindt en kunnen worden verrekend met de openstaande verliezen van de debiteur. Indien de debiteur echter de uit hoofde van de schuldvordering ontvangen geldmiddelen heeft aangewend ter financiering van onder de deelnemingsvrijstelling vallende deelnemingen die verlieslatend blijken te zijn, zal de debiteur niet of nauwelijks over te verrekenen verliezen beschikken. In zijn algemeenheid kan in deze situatie – nog daargelaten de bedrijfseconomische realiteit van de wijze van financiering van de debiteur – echter de vraag worden gesteld of de debiteur en de crediteur wel tot een omzetting van de schuld in aandelenkapitaal zullen besluiten, gezien de daaraan verbonden fiscale consequenties. Daarnaast is het ook zeker niet uitgesloten dat de debiteur verliezen uit hoofde van de deelneming in aftrek heeft kunnen brengen of zal kunnen brengen. Gedacht kan worden aan de in artikel 13ca van de Wet Vpb opgenomen regeling op grond waarvan onder bepaalde voorwaarden afwaarderingsverliezen kunnen worden genomen in de eerste vijf jaar na de verwerving van een deelneming. Voorts is voorstelbaar dat de verlieslatende deelnemingen worden geliquideerd; de daarbij in aftrek te nemen liquidatieverliezen kunnen in dat geval worden verrekend met de voordelen uit hoofde van de omzetting.

De leden van de fractie van de VVD merken op dat in de artikelsgewijze toelichting wordt opgemerkt dat de in het voorgestelde artikel 12, vijfde en zesde lid, van de Wet Vpb opgenomen regelingen zien op binnen concern afgewaardeerde vorderingen, doch dat zij deze beperking niet in de voorgestelde wettekst aantreffen.

Het genoemde artikel 12, vijfde lid, heeft betrekking op de situatie dat een schuld aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon verschuldigd gaat worden aan een ander verbonden lichaam of aan een andere verbonden natuurlijk persoon. In het zesde lid zijn uitzonderingen opgenomen op de regeling van het vijfde lid. In zijn algemeenheid komen deze uitzonderingen erop neer dat de winstcorrectie op de voet van het vijfde lid achterwege blijft indien het andere verbonden lichaam of de andere natuurlijke persoon belastingplichtig is ter zake van de waardeontwikkeling van de overgenomen vordering.

Voor beide bepalingen is strikt genomen niet van belang of de schuldvordering zijn afgewaardeerd. Dit is immers in zijn algemeenheid voor de toepassing van het voorgestelde artikel 12 van de Wet Vpb niet van belang, zoals hiervoor reeds nader is toegelicht. Maar zoals daarbij ook is aangegeven, zal van zo'n afwaardering wel snel sprake zijn. Indien de schuldenaar namelijk een voordeel in aanmerking moet nemen op de voet van het vierde of het eerste lid van de onderhavige bepaling, zal goed

koopmansgebruik met zich brengen dat bij de schuldeiser een afwaarde-  
ring van de vordering zal hebben kunnen plaatsvinden.

De leden van de fractie van het CDA stellen de redactie van artikel 12,  
zesde lid, met betrekking tot de buitenlandse compenserende heffing aan  
de orde, zulks onder verwijzing naar opmerkingen van de Nederlandse  
Orde van Belastingadviseurs.

Zoals hiervoor reeds is aangegeven, wordt onderkend dat deze redactie  
niet geheel spoort met de bedoeling van de bepaling en daarom zal  
worden aangepast. Daarbij zal ook het in artikel 12, vijfde lid, onderdeel a,  
gehanteerde begrip «onderworpen» worden vervangen door «geheven»;  
een verschil tussen onderdeel a en de onderdelen b en c is op dit punt  
namelijk niet beoogd.

De leden van de CDA-fractie merken op dat niet is voorzien in een  
overgangsregeling ter zake van de gewijzigde aanpak van de omzetting  
van afgewaardeerde vorderingen. Zij vragen in dit verband te reageren op  
de suggestie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs een bepa-  
ling op te nemen die winstneming voorkomt indien met betrekking tot een  
schuldvordering het huidige artikel 13b van de Wet Vpb is toegepast.  
Het huidige artikel 13b kan er toe leiden dat een in Nederland gevestigde  
schuldeiser winst moet nemen indien deze een afgewaardeerde vordering  
op deelneming vervreemdt aan een verbonden lichaam. Van zo'n winstne-  
ming kan op basis van dat artikel al sprake zijn voordat de desbetreffende  
lening wordt omgezet in aandelenkapitaal; bij een latere omzetting leidt  
artikel 13b dan niet meer tot een winstcorrectie. Overigens bevat het  
huidige artikel 13b, derde lid, een regeling op basis waarvan de winst-  
correctie ter zake van de vervreemding achterwege kan blijven indien de  
vordering gaat behoren tot het vermogen van een in Nederland gedreven  
onderneming of van het in Nederland gedreven gedeelte van een onder-  
neming, indien de verkrijger van de vordering aan bepaalde voorwaarden  
voldoet. Deze voorwaarden zijn opgenomen in het Besluit van 22  
november 1999, nr. D699/1955M, gepubliceerd als BNB 2000/68.  
Op basis van het voorgestelde artikel 12 van de Wet Vpb vindt bij de  
schuldenaar een winstcorrectie plaats ter zake van een omzetting van een  
vordering in aandelenkapitaal. Het is niet uitgesloten dat het daarbij gaat  
om een vordering die voor de omzetting is overgedragen aan de schuld-  
eiser en dat ter zake van die overdracht het huidige artikel 13b toepassing  
heeft gevonden. Gelet op het bepaalde in artikel 13b, derde lid, zal daarbij  
in de regel sprake zijn van een overdracht aan een lichaam dat niet is  
onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting. In dat geval  
komt de winstcorrectie van artikel 12 overigens niet aan de orde indien bij  
de schuldeiser sprake is van een corresponderende heffing, op basis van  
de in artikel 12, zesde lid opgenomen uitzonderingen. Indien echter geen  
sprake is van zo'n uitzonderingssituatie, bestaat de mogelijkheid dat de  
door deze leden gesignaleerde dubbele winstcorrectie optreedt. Aange-  
zien dit niet is beoogd met de onderhavige maatregelen, zal bij nota van  
wijziging een overgangsregeling op dit punt worden getroffen die zal  
inhouden dat indien ter zake van een omzetting of vervreemding van een  
schuldvordering reeds een winstcorrectie is toegepast op de voet van het  
huidige artikel 13b ten belope daarvan een winstcorrectie op de voet van  
artikel 12 achterwege zal blijven.

#### *4.2 Overige reparaties in de vennootschapsbelasting*

Het voorgestelde artikel 13g van de Wet op de vennootschapsbelasting  
houdt in dat voor EU-dochters die ter belegging worden gehouden, ter  
voorkoming van economisch dubbele belastingheffing een verrekenings-  
methode zal worden toegepast in plaats van een vrijstellingsmethode.  
Deze maatregel maakt deel uit van de maatregelen die in het rapport

«Belastingen bedrijfsleven 21<sup>e</sup> eeuw» zijn opgenomen als onderdeel van de maatregelen ter financiering van het ondernemerspakket. In beginsel is het de bedoeling dat alle maatregelen die in dat rapport worden genoemd gelijktijdig, per 1 januari 2001, worden ingevoerd. Bij nadere beschouwing geef ik er echter de voorkeur aan de invoering van de maatregel met betrekking tot EU-beleggingsdochters een jaar uit te stellen. Die wens tot uitstel komt niet op omdat ik aarzeling zou hebben over de wenselijkheid van een dergelijke maatregel, maar omdat hier aspecten aan vast zitten die in breder verband spelen. Ik denk daarbij aan de discussie in het kader van het fiscale vestigingsklimaat en het zogenoemde «tax competition»-dossier. Daar komt bij dat, zoals ik heb aangekondigd, een werkgroep in het leven zal worden geroepen waarin, in samenwerking met het bedrijfsleven, de toekomst van de vennootschapsbelasting meer in het algemeen onder de loep zal worden genomen. Terwille van een samenhangende besluitvorming acht ik het daarom verstandig de voorgestelde wijziging van artikel 13g in dat kader mee te laten lopen. Een en ander betekent dat de wijziging van artikel 13g wordt uitgesteld, doch dat het voornemen om het artikel langs de voorgestelde lijnen te wijzigen onverminderd blijft bestaan. Voor dit moment betekent dit, dat de wijziging van artikel 13g en de daarmee samenhangende invoering van artikel 23c bij nota van wijziging uit het wetsvoorstel zullen worden gehaald. Omdat de intentie tot wijziging blijft bestaan zal ik hierna op hoofdlijnen wel ingaan op de vragen die door de fracties zijn gesteld over dit onderwerp. In zijn algemeenheid kan ik daarbij opmerken dat bij de vormgeving van het voorgestelde artikel 13g het uitgangspunt is geweest dat het niet nodig is meer verrekening te bieden dan de Moeder-dochter-Richtlijn<sup>1</sup> (hierna de Richtlijn) voorschrijft. Ik zal hierna mede ingaan op de commentaren<sup>2</sup> waarop door de fracties een reactie wordt gevraagd.

De leden van de fracties van de PvdA, de VVD, het CDA en D66 vragen of de wijziging van artikel 13g verenigbaar is met het Europese recht, en dan in het bijzonder met de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van kapitaal, omdat voor in Nederland gevestigde beleggingsdochters de deelnemingsvrijstelling wordt toegepast en voor EU-beleggingsdochters het verrekeningsstelsel. Voorts vragen de leden van de fracties van het CDA en D66 in dit verband een reactie op het arrest Verkooijen van 6 juni 2000 (nr. C-35/98).

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat in de Richtlijn twee methoden ter voorkoming van economisch dubbele belastingheffing worden genoemd: de vrijstellingsmethode en de verrekeningsmethode. Bij de vrijstellingsmethode wordt de economische dubbele heffing voorkomen door middel van vrijstelling bij de moedermaatschappij van de ontvangen winst-uitkeringen, zodat de uiteindelijke belastingdruk op de uitgekeerde winsten niet hoger is dan het tarief van het land van de dochtermaatschappij. Bij een verrekening wordt bijgeheven tot het nationale tarief van het land van de moedermaatschappij. Beide methoden leiden er in beginsel toe dat winsten die door een dochtermaatschappij worden behaald en worden uitgekeerd aan de moedermaatschappij in economische zin niet tweemaal in de heffing worden betrokken. In de Richtlijn wordt geen voorkeur uitgesproken voor een van beide methoden. Beide methoden worden gelijkwaardig geacht en kunnen naar keuze van de lidstaat worden toegepast. Reeds om die reden ben ik van mening dat geen sprake kan zijn van een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling. Daar komt bij dat in de praktijk beide methoden veelal tot een gelijke uitkomst zullen leiden. In het geval van een Nederlandse beleggingsdochter is op het niveau van de dochtermaatschappij belasting geheven naar het Nederlandse vennootschapsbelastingtarief, en worden de voordelen uit die dochtermaatschappij bij de moedermaatschappij vervolgens vrijgesteld. In het geval van een EU-beleggingsdochter wordt op het niveau van de dochtermaatschappij belasting geheven naar het nationale

---

<sup>1</sup> Richtlijn van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (90/435/EEG).

<sup>2</sup> In het hiernavolgende wordt op hoofdlijnen ingegaan op de commentaren van Dr. R.A. Sommerhalder van 10 augustus 2000, Price Waterhouse Coopers van 30 augustus en Loyens & Loeff van 21 augustus 2000. Daarbij is niet alle in die bijdragen aan de orde gestelde casuïstiek gedetailleerd besproken daar dit het karakter van dit verslag te buiten zou gaan.

tarief van het land waarin die dochtermaatschappij is gevestigd. Bij de moedermaatschappij wordt in Nederland eventueel bijgeheven tot het Nederlandse tarief. In beide gevallen worden de inkomsten van de beleggingsdochter in economische zin dus slechts eenmaal in de heffing betrokken tegen het Nederlandse vennootschapsbelastingtarief. Hoewel de systematiek in beide situaties verschilt, leidt dit in beginsel niet tot een ongelijke uitkomst. Indien het tarief in de lidstaat hoger is dan het Nederlandse vennootschapsbelastingtarief, zal in Nederland geen credit worden verleend voor het tariefverschil (zogenoemde «excess credit»). In die situatie kan de totale druk dus hoger liggen dan het Nederlandse tarief, doch dit verschil wordt veroorzaakt door het hogere tarief in het andere land. Dit is bij toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet anders. In dit verband verwijs ik ook naar de bijdrage van Dr. R.A. Sommerhalder (paragraaf 3.3), die tot eenzelfde conclusie komt.

Ik ben dan ook van mening dat geen sprake is van strijdigheid met de vrijheid van vestiging of het vrije verkeer van kapitaal.

De leden van de CDA-fractie en de D66-fractie zien in dit verband een overeenkomst met het arrest Verkooijen van het Hof van Justitie EG, 6 juni 2000 (nr. C-35/98) en vragen een reactie op dit punt. In het genoemde arrest was de vraag aan de orde of de beperking van dividendvrijstelling uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964 tot in Nederland gevestigde vennootschappen in strijd met de vrijheid van kapitaalverkeer moet worden geacht. Het betrof hier een regeling waarbij in de fiscale behandeling een materieel onderscheid wordt gemaakt tussen dividend ontvangen van een in Nederland gevestigde vennootschap en dividend ontvangen van een buiten Nederland gevestigde vennootschap. Er was dus daadwerkelijk sprake van een ongelijke behandeling, zodat de vraag aan de orde kon komen of deze ongelijke behandeling als ongeoorloofd moest worden beschouwd. Het Hof van Justitie EG heeft geoordeeld dat dit inderdaad het geval is, omdat de beperking van de dividendvrijstelling inwoners van Nederland ervan zou kunnen weerhouden te beleggen in niet in Nederland gevestigde vennootschappen.

Zoals hiervoor is aangegeven, is bij de toepassing van artikel 13g daarentegen geen sprake van een ongelijke behandeling. Zowel voor beleggingen in vennootschappen gevestigd in Nederland als voor beleggingen in vennootschappen gevestigd in een lidstaat wordt een tegemoetkoming geboden ter voorkoming van economisch dubbele heffing. De aanpassing van artikel 13g behoeft er dus niet toe te leiden dat er een voorkeur gaat ontstaan voor belegging in Nederlandse vennootschappen.

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs wijst op het feit dat met de introductie van het nieuwe artikel 13g van de Wet Vpb voor beleggingsdochters drie verschillende systemen ontstaan: de deelnemingsvrijstelling voor binnenlandse dividenden, de 13g-23c creditmethode voor dividenden van buiten Nederland, maar binnen de EU en noch deelnemingsvrijstelling noch verrekening voor dividenden van buiten de EU. Er ontstaat zodoende een waaier van verschillende mogelijkheden.

Een consequentie hiervan zou onder andere zijn dat binnen de EU vastgesteld moet worden of een dochtermaatschappij ter belegging wordt gehouden. De leden van de CDA-fractie vragen een reactie op dit punt. De constatering van de Orde is op zich juist. Naar mijn mening behoeft dit echter niet tot uitvoeringstechnische bezwaren te leiden. Voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling speelt thans ook al de vraag of sprake is van een deelneming of van een belang dat ter belegging wordt gehouden een rol. De hoofdregel van artikel 13, tweede lid is immers dat de deelnemingsvrijstelling voor een belang in een niet in Nederland gevestigde vennootschap slechts van toepassing is indien dit niet als belegging wordt gehouden. De regeling van zowel het huidige als het voorgestelde artikel 13g maakt hierop onder omstandigheden een uitzondering voor

EU-dochters. Ook binnen de huidige wet kennen we dus al het onderscheid tussen een belang dat als deelneming heeft te gelden en een belang dat als belegging wordt gehouden. In de praktijk blijkt men met dit onderscheid uit de voeten te kunnen.

De hoofdregel van artikel 13 is dat geen deelnemingsvrijstelling wordt verleend voor een belang in een niet in Nederland gevestigde vennootschap dat ter belegging wordt gehouden. Voor dochtermaatschappijen die in een EU lidstaat zijn gevestigd, wordt hierop een uitzondering gemaakt, in gevallen waarin het een belang betreft van 25% of meer. Ook in het huidige artikel 13g wordt een bezitscriterium van 25% gehanteerd. Dit betreft de implementatie van de Richtlijn die ook voorschrijft dat een vrijstelling of verrekening moet worden verleend bij een belang van ten minste 25%. Op dit punt wordt derhalve geen wijziging voorgesteld. De vraag hoe om te gaan met belangen in EU-dochters tussen 5% en de 25% kan eventueel in het vervolg aan de orde komen. Dit in antwoord op de vraag van de leden van de CDA-fractie met betrekking tot belangen van meer dan 5%.

In de diverse commentaren waarop door de leden van de fracties een reactie wordt gevraagd, komt de vraag op waarom de werking van artikel 13g niet ziet op vermogenswinsten.

De Richtlijn schrijft alleen voor dat een vrijstelling of verrekening dient te worden verleend ter zake van van een dochtermaatschappij ontvangen winstuitkeringen. Vrijstelling of verrekening ter zake van vermogenswinsten wordt niet door de Richtlijn voorgeschreven. Bij de opzet van de credit van artikel 13g is ook op dit punt zo dicht mogelijk aangesloten bij de Richtlijn. Dat wil zeggen dat alleen een credit wordt verleend voor uitgedeelde winsten. Daarbij speelt mede een rol dat het in de systematiek van een verrekeningsstelsel over het algemeen, mede om uitvoeringstechnische redenen, niet gebruikelijk is een credit te verlenen voor vermogenswinsten. Daarnaast heeft men eventueel ook nog de mogelijkheid om voorafgaande aan een vervreemding van aandelen, winst uit te keren, zodat op die manier van de verrekening kan worden geprofiteerd. Dit neemt niet weg dat in het vervolgtraject bij de aanpassing van artikel 13g aan de orde komen of er op dit punt aanleiding bestaat in gunstige zin af te wijken van de Richtlijn.

Zowel de leden van de fractie van de VVD als die van het CDA stellen de vraag waarom alleen beleggingen in rechtsvormen die zijn opgenomen in de bijlage bij de Richtlijn voor toepassing van artikel 13g in aanmerking komen. Hierover merk ik het volgende op. De doelstelling van de wijziging van artikel 13g is slechts het vervangen van de vrijstellingsmethode voor EU-beleggingsdochters door de verrekeningsmethode. Er wordt niet beoogd een wijziging in de reikwijdte van de regeling aan te brengen. Het huidige artikel 13g geldt ook uitsluitend voor aandelenvennootschappen die worden genoemd in de bijlage bij de Richtlijn.

Voorts vragen de leden van de VVD-fractie en van de CDA-fractie waarom de eis dat op de dochtermaatschappij in het land van vestiging geen bijzonder regime van toepassing is, in artikel 13g gehandhaafd wordt en of dit niet strijdig is met de Richtlijn. Zoals hiervoor reeds opgemerkt, is de doelstelling van deze wetswijziging slechts de overstap van een vrijstelling naar een verrekeningsstelsel, waarbij de voorwaarden voor toepassing van het artikel zoveel mogelijk in stand worden gelaten. De «bijzonder regime eis» is in beginsel niet in strijd met de Richtlijn, omdat de Richtlijn de ruimte biedt voor voorschriften ter bestrijding van fraude of misbruik. Echter, bij een verrekeningsmethode is er, anders dan bij een vrijstellingsmethode, minder aanleiding om deze eis te stellen. Indien in het andere land door toepassing van een bijzonder regime minder belas-



ting verschuldigd is, komt slechts dit lagere bedrag voor verrekening in aanmerking. Bij de toepassing van de credit is immers de belasting die daadwerkelijk in het andere land geheven is het uitgangspunt. In dat opzicht zou de bijzonder regime eis in dit verband kunnen vervallen.

De leden van de CDA-fractie vragen hoe wordt omgegaan met een directe dochtermaatschappij in een verrekeningsland, die dividenden ontvangt uit een kleindochtermaatschappij. De belasting op het niveau van de dochtermaatschappij wordt in dat geval in het land van vestiging van de dochtermaatschappij verrekend met de belasting op het niveau van de kleindochter, zodat op het niveau van de dochter geen of weinig belasting wordt geheven over deze dividenden. Op grond van het voorgestelde artikel 13g, zou in zo'n geval bij dooruitdeling van die dividenden geen verrekening worden verleend voor de belastingheffing die op het niveau van de kleindochter heeft plaatsgevonden. Hetzelfde geldt overigens indien in het land van de dochtermaatschappij een deelnemingsvrijstelling wordt toegepast.

De reden dat in de regeling van het voorgestelde artikel 13g de verrekening is beperkt tot de belastingheffing op het niveau van de dochtermaatschappij (ook wel aangeduid als «1<sup>e</sup> tier»), is dat ook op dit punt zo dicht mogelijk is aangesloten bij de Richtlijn. De Richtlijn schrijft slechts verrekening voor van de 1e tier, dat wil zeggen één niveau naar beneden. Dit is ook uitvoeringstechnisch eenvoudiger. Erkend moet echter worden dat door de beperking tot de 1e tier, niet altijd wordt voldaan aan de gedachte die aan de verrekening ten grondslag ligt, namelijk het voorkomen van economische dubbele heffing. Dit hangt mede af van de methode die wordt gekozen ter berekening van de credit. In het vervolgtraject kan alsnog aan de orde komen of een aanpassing op dit punt gewenst is.

In het verlengde van de vorige vraag ligt de vraag van de leden van de VVD-fractie waarom slechts een tegemoetkoming wordt verleend voor de belasting die is geheven in de lidstaat van vestiging van de dochter. Naast de belasting die in een «derde» lidstaat wordt geheven van een kleindochter, zoals aan de orde was in de vorige vraag, kan het hier ook betreffen de belastingheffing die van de dochtermaatschappij zelf wordt geheven door een andere lidstaat dan de lidstaat van vestiging van die dochtermaatschappij. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de dochtermaatschappij in een «derde» lidstaat inkomsten heeft behaald met een vaste inrichting of inkomsten uit een onroerende zaak. In de staat van vestiging van de dochtermaatschappij wordt in zo'n geval ter voorkoming van dubbele belastingheffing veelal een verrekening of vrijstelling verleend. Er zijn argumenten om in zo'n geval ook verrekening te verlenen van de belastingheffing die in de «derde» lidstaat is geheven ten laste van de dochtermaatschappij.

De leden van de VVD-fractie vragen waarom de zogenoemde forfaitaire verrekeningsregel van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Besluit) niet is overgenomen voor binnen de EU gevestigde passieve concernfinancieringsdochters.

In het Besluit is een regeling opgenomen op grond waarvan ingeval er inkomsten worden behaald met een vaste inrichting waarvan de werkzaamheden grotendeels bestaan uit het beleggen, dan wel uit passieve financieringswerkzaamheden, hetzij de van een andere Mogendheid geheven belasting over die inkomsten, hetzij een forfaitair bedrag van 50% van het Nederlandse vennootschapsbelastingtarief over de desbetreffende inkomsten, kan worden verrekend. Binnen Europa zal het vennootschapsbelastingtarief over het algemeen hoger zijn dan 17,5%. Voor de regeling van het voorgestelde artikel 13g lijkt een forfaitaire verrekeningsmogelijkheid daarom voorshands niet veel toe te voegen.



De leden van de VVD-fractie vragen waarom het waarderingsvoorschrift van artikel 28b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 moet worden toegepast bij een indirect gehouden lichaam dat zelf ook onder het voorgestelde artikel 13g zou vallen. Dit punt wordt ook aangesneden in de brief van Price Waterhouse Coopers van 30 augustus 2000.

De achtergrond hiervan is het volgende. Op grond van het voorgestelde vierde lid van artikel 28b geldt het waarderingsvoorschrift van het eerste lid van dat artikel niet voor een belang in een lichaam waarop artikel 13g van toepassing is. Echter, indien indirect, dat wil zeggen via een «13g-dochter» een belang wordt gehouden in een lichaam waarop – indien dit belang rechtstreeks zou worden gehouden – het waarderingsvoorschrift van artikel 28b eerste lid van toepassing zou zijn, dient het waarderingsvoorschrift wél te worden toegepast. Zonder deze toevoeging zou men door het tussenschuiven van een EU-dochter het waarderingsvoorschrift kunnen omzeilen.

Ingeval van een indirect gehouden «13g-belang» zou het waarderingsvoorschrift van artikel 28b, op grond van de tekst van het vierde lid zoals die thans was voorgesteld, toegepast moeten worden. De bedoeling van artikel 28b, vierde lid, is juist dat 13g-belangen niet onder het waarderingsvoorschrift vallen, ook niet indien deze indirect worden gehouden. Te zijner tijd zal hiermee bij de redactie van de wettekst rekening worden gehouden.

De leden van de CDA-fractie vragen in te gaan op de werking van het verrekeningssysteem van artikel 13g en dan specifiek op een aantal door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs geschetste problemen. Daarbij gaat het met name om de vraag hoe de aan de ontvangen dividenden «toe te rekenen» belasting dient te worden berekend en hoe daarbij moet worden omgegaan met het realisatietijdstip. Ook de leden van de VVD-fractie stellen de vraag op welke wijze de in een lidstaat van vestiging geheven belasting moet worden toegerekend aan winstuitkeringen van de dochtermaatschappij.

Omdat, zoals ik heb aangegeven de wijziging van artikel 13g uit het onderhavige wetsvoorstel zal worden geschrapt, acht ik het praktischer op dit moment niet uitgebreid op de techniek van de verrekening in te gaan. Te zijner tijd zal in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel waarin de wijziging van artikel 13g zal worden opgenomen, aandacht worden besteed aan dit onderwerp.

Zowel de leden van de VVD-fractie als die van de CDA-fractie vragen hoe de regeling uitwerkt wanneer de feitelijke belastingheffing over de winst van de buitenlandse dochter zal plaatsvinden in een jaar later dan dat waarin de Nederlandse aandeelhouder het deelnemingsvoordeel behaalt, bijvoorbeeld door verkoop van haar deelneming.

In een verrekeningsstelsel is het niet gebruikelijk om in zo'n geval een credit te verlenen. Er zou dan immers een credit worden verleend voor buitenlandse belasting die nog niet daadwerkelijk is geheven. Zoals ik hiervoor reeds heb aangegeven, zal bij de verdere vormgeving van de verrekeningsmethode voor EU-beleggingsdochter nog nader worden bezien of er aanleiding is de verrekening uit te breiden tot vermogenswinsten. Daarbij zal ook de problematiek zoals hier aangesneden door de leden van de fracties van de VVD en het CDA in de beschouwing worden betrokken.

Zowel de leden van de VVD-fractie als die van de CDA-fractie vragen of artikel 13g ook werkt voor dividenden en vermogenswinsten afkomstig uit winst die is opgebouwd voor 1 januari 2001 en zo ja, waarom. Het antwoord op deze vraag luidt dat dit inderdaad het geval is.

Het nieuwe artikel 13g is van toepassing op alle winstuitkeringen die na de datum van inwerkingtreding worden verkregen. Voorshands merk ik hierover op dat het mij om praktische redenen niet gewenst lijkt om een

compartimentering toe te passen. Er zou dan moeten worden vastgesteld uit welke jaarwinsten uitgekeerde dividenden afkomstig zijn, uit jaren vóór of uit jaren na de inwerkingtreding van de maatregel. Dit zou in de praktijk kunnen leiden tot uitvoeringstechnische problemen. Ook is het resultaat van de voorgestelde aanpak bepaald niet onredelijk; de toepassing van de deelnemingsvrijstelling wordt weliswaar vervangen door een verrekeningsstelsel, doch in beide stelsels wordt een tegemoetkoming verleend ter voorkoming van economisch dubbele belasting. De uitkomst van de nieuwe systematiek hoeft niet noodzakelijkerwijs ongunstiger te zijn. De eventuele verschillen in uitkomst bij toepassing van een compartimentering wegen mijns inziens niet op tegen de uitvoeringstechnische problemen die zich daarbij zouden voordoen.

De leden van de VVD-fractie vragen in te gaan op het voorbeeld vermeld door F.A. Engelen en G.H. de Soeten in het Weekblad voor Fiscaal Recht 2000, blz. 1208 (linkerkolom bovenaan). Dezelfde problematiek wordt ook aan de orde gesteld in de brief van Price Waterhouse Coopers van 30 augustus.

Het voorbeeld waarop door de leden van de CDA-fractie een reactie wordt gevraagd betreft de werking van het voorgestelde eerste lid, onderdeel b, van artikel 23c van de Wet Vpb, de zogenoemde evenredigheidsbegrenzing. De achtergrond van de evenredigheidsbegrenzing is dat nimmer meer buitenlandse belasting wordt verrekend dan de belasting die naar Nederlandse maatstaven op de desbetreffende inkomsten drukt. Dit betekent dat geen zogenoemd «excess credit» wordt verleend; de vermindering bedraagt maximaal de desbetreffende inkomsten verminderd met de daarop rechtstreeks drukkende kosten en vervolgens vermenigvuldigd met het Nederlandse tarief. Er bestaat dus in beginsel recht op verrekening van de buitenlandse belasting óf de belasting berekend volgens de evenredigheidsbegrenzing indien dit lager is. Het aldus berekende bedrag komt in principe voor vermindering in aanmerking. De formule die is opgenomen in onderdeel b van het eerste lid van artikel 23c dient ter berekening van deze evenredigheidsbegrenzing. Zoals echter terecht in het artikel in het Weekblad voor Fiscaal Recht wordt geconstateerd, werkt deze formule verkeerd uit als de belastingplichtige wereldwijd een verlies heeft geleden. Indien bij de verschuldigde belasting nihil wordt ingevuld, resulteert uit de vermenigvuldiging ook nihil. Dit is uiteraard niet de bedoeling. Bij de redactie van het artikel zal hiermee te zijner tijd rekening worden gehouden.

De leden van de CDA-fractie vragen commentaar op de stelling van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs dat door de voorgestelde maatregel onroerend-goedfondsen die EU onroerend goed belangen houden via buitenlandse onroerend-goed-dochters dubbel belast worden, terwijl fondsen die direct buitenlands onroerend goed houden, gebruik kunnen maken van de onroerend-goed vrijstelling in belastingverdragen. Zoals hiervoor aangegeven, is de verrekeningsmethode van het voorgestelde artikel 13g, evenzeer als de deelnemingsvrijstelling een regeling op grond waarvan economische dubbele belasting wordt voorkomen. Dit betekent dat de stelling dat beleggingen in onroerende zaken via een buitenlandse beleggingsmaatschappij als gevolg van de introductie van het nieuwe artikel 13g dubbel belast worden, niet juist is. Indien de inkomsten die door de buitenlandse beleggingsmaatschappij worden behaald met investeringen in onroerende zaken worden uitgekeerd naar de Nederlandse moedermaatschappij, worden deze winstuitkeringen in Nederland weliswaar in de heffing betrokken, maar onder verrekening van de belasting die over deze winsten is geheven op het niveau van de buitenlandse dochtermaatschappij. De inkomsten uit de onroerende zaken worden dus economisch slechts een maal in de heffing betrokken.

Bij rechtstreekse belegging in een buitenlandse onroerende zaak is sprake van een andere situatie. Op grond van de belastingverdragen zal in zo'n geval slechts het situsland over de inkomsten uit de onroerende zaak heffen. Nederland verleent dan voorkoming van dubbele belasting door middel van toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. De inkomsten uit de onroerende zaak worden in dat geval dus niet in Nederland in de heffing betrokken. Het betreft hier de voorkoming van juridische dubbele belasting, dat wil zeggen dubbele belastingheffing bij dezelfde belastingplichtige.

In beide situaties wordt echter voorkomen dat twee maal wordt geheven over dezelfde inkomsten.

In het voorgestelde artikel 13g wordt een brutering toegepast bij de berekening van de verrekenbare buitenlandse belasting. De leden van de CDA-fractie vragen naar de effecten van de brutering op de belastbare grondslag ingeval in een jaar de verrekening niet geheel geëffectueerd kan worden. Dit punt komt ook naar voren in het commentaar van VNO/NCW en van Price Waterhouse Coopers.

Bij de belastingplichtige die een winstuitkering ontvangt, behoort in beginsel slechts de netto-uitkering tot de grondslag. Indien dan een verrekening zou worden verleend over de brutowinst die aan deze winstuitkering ten grondslag ligt, zou de verrekening tot een te hoog bedrag worden verleend. Er zou dan immers verrekening worden verleend over een deel van de winst dat in Nederland niet in de heffing is betrokken. Voor een juiste berekening van de credit is het daarom nodig de gebruteerde winstuitkering, dat wil zeggen inclusief de daarop drukkende buitenlandse belasting in aanmerking te nemen bij de berekening van de Nederlandse belasting.

Het beperken van de verrekening tot de aan de nettowinstuitkering toerekenbare belasting, zoals wordt gesuggereerd in het commentaar van Price Waterhouse Coopers, leidt tot een minder zuivere uitkomst. Het verschil tussen het Nederlandse tarief en het tarief van het andere land over de buitenlandse belasting zou dan niet worden meegenomen. Voor een zuivere berekening van het bedrag van de verrekening is een brutering daarom noodzakelijk. Overigens is het internationaal ook gebruikelijk om bij een verrekeningsstelsel een brutering toe te passen.

De brutering moet worden gezien als een «instrument» ter berekening van het verrekenbare bedrag en leidt in beginsel niet tot een hogere verschuldigde belasting. Omdat in de voorgestelde wettekst de brutering wordt opgenomen in de belastbare grondslag, kunnen zich onder omstandigheden echter wel ongewenste neveneffecten voordoen in de situatie zoals door de leden van de CDA-fractie geschetst. Het betreft de situatie dat, bijvoorbeeld doordat de belastingplichtige een verlies heeft geleden, het bedrag van de verrekening niet geëffectueerd kan worden, omdat geen Nederlandse belasting verschuldigd is waarmee de buitenlandse belasting kan worden verrekend. In dat geval wordt op grond van de voorgestelde tekst de belastinggrondslag verhoogd met de brutering, zodat het verlies per saldo wordt verkleind en er eventueel een kleinere carry-back-mogelijkheid ontstaat. Het recht op verrekening dat tegenover de verhoging van de grondslag staat, kan in dat jaar echter niet geëffectueerd worden. Om dit soort neveneffecten te voorkomen kan ook voor een benadering worden gekozen waarbij de brutering geen gevolgen heeft voor de belastbare grondslag. Dit kan geschieden door het bedrag van de buitenlandse belasting die kan worden toegerekend aan de gebruteerde winstuitkering te verminderen met het Nederlandse tarief vermenigvuldigd met het bedrag van die buitenlandse belasting. Dit zou een aanpassing in de techniek van de berekening betreffen. In het vervolgtraject zal worden gezien of een dergelijke wijziging tot de mogelijkheden behoort.

In het voorgestelde artikel 23c van de Wet Vpb wordt slechts de situatie genoemd waarin 25% van het nominaal gestorte kapitaal wordt gehouden. De leden van de CDA-fractie vragen of niet ook de situatie waarin 25% van de stemrechten wordt gehouden – welke situatie wel is opgenomen in artikel 13g, vijfde lid – genoemd zou moeten worden. Op dit punt is inderdaad sprake van een omissie. Uiteraard is het de bedoeling dat de techniek van de verrekening die is opgenomen in artikel 23c op alle situaties van toepassing zal zijn die vallen onder de reikwijdte van artikel 13g.

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs suggereert dat een evenwichtiger systeem ontstaat indien aansluiting zou worden gezocht bij de systematiek van de verliesverrekening en dat achterwaartse verrekening eveneens mogelijk zou moeten worden gemaakt. De leden van de CDA-fractie vragen een reactie op dit punt.

Naar mijn mening is er geen aanleiding is voor het verlenen van een achterwaartse verrekeningsmogelijkheid. Indien in een jaar als gevolg van een verliessituatie per saldo geen Nederlandse belasting is verschuldigd, treedt er op dat moment ook nog geen dubbele heffing op. Er vindt in dat jaar immers per saldo geen Nederlandse heffing plaats over de inkomsten uit de dochtermaatschappij, omdat deze worden verminderd met de verliezen die de moedermaatschappij overigens heeft geleden. Achterwaartse verrekening zou bovendien betekenen dat de buitenlandse belasting zou worden teruggewenteld naar een jaar waarin deze buitenlandse belasting nog niet daadwerkelijk geheven is. Overigens wordt bij de verrekeningsmethode die in het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 wordt gehanteerd, ook geen terugwentelingsmogelijkheid geboden ter voorkoming van dubbele belasting van vaste inrichtingen die passieve financieringsactiviteiten verrichten.

De leden van de CDA-fractie vragen hoe de verrekening verloopt bij buitenlandse fiscale eenheden. In zo'n situatie lijkt het redelijke om rekening te houden met het fiscale eenheidsregime dat in het andere land wordt toegepast indien dit vergelijkbaar is met het Nederlands regime. In dat geval zou de buitenlandse belasting van de fiscale eenheid dan als geheel in aanmerking dienen te worden genomen. Indien bijvoorbeeld winsten van de dochtermaatschappij worden gecompenseerd met de verliezen van een kleindochtermaatschappij, als gevolg waarvan in die lidstaat door de toepassing van het fiscale eenheidsregime per saldo geen belasting verschuldigd is, zou in Nederland ook geen buitenlandse belasting kunnen worden verrekend. De basis voor de verrekening is immers de daadwerkelijk in de andere lidstaat geheven belasting.

De leden van de VVD-fractie vragen of onder het nieuwe regime ook rekening zal worden gehouden met de toezegging die is gedaan bij de wijziging van artikel 13, lid 2, van de Wet Vpb per 1 januari 1997 ten aanzien van passieve concernfinancieringsmaatschappijen die als tussenhoudster optreden.

De wijziging van artikel 13g brengt geen wijziging met zich mee van artikel 13, tweede lid. Bij invulling van het daar gehanteerde zinsnede «groten-deels bestaan uit het direct of indirect financieren van met de belastingplichtige verbonden lichamen..» blijft derhalve de toezegging van kracht dat indien het resultaat van een tussenhoudster en van de werkmaatschappijen in het buitenland geconsolideerd in aanmerking worden genomen, de werkzaamheden van de buitenlandse tussenhoudster en van de werkmaatschappijen ook gezamenlijk in aanmerking mogen worden genomen, mits de financieringsactiviteiten van de tussenhoudster beperkt blijven tot de werkmaatschappijen die zijn betrokken bij het geconsolideerde resultaat.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat wordt bedoeld met de term «indirect» in het tweede lid, derde volzin, van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze bepaling is opgenomen in het wetsvoorstel «Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur», gelijktijdig met de introductie van artikel 15b van de Wet Vpb en moet ook in deze context worden opgevat. Ik wijs in dit verband op de memorie van toelichting bij wetsvoorstel 24 696 waar onder andere is aangegeven dat het begrip financieringsactiviteiten ruim moet worden opgevat. Als voorbeeld kan worden gedacht aan zogenoemde «back-to-back»-leningen, dat wil zeggen leningen waarbij een bank wordt tussengeschoven.

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af of het geen internationale trend is om van een verrekeningssysteem over te stappen op een vrijstellingssysteem. De leden verwijzen naar een tweetal regimes waaronder dat van Duitsland. Naar aanleiding daarvan merk ik het volgende op. Momenteel vindt er nog in Duitsland intern beraad of men integraal zal overgaan naar een algeheel vrijstellingssysteem in het kader van de belastingverdragen. Meer in het algemeen wordt een mix gehanteerd van een vrijstellings- en een verrekeningssysteem.

De leden van de fractie van D66 vragen zich af of het juist is dat in Duitsland is besloten de deelnemingsvrijstelling uit te breiden met betrekking tot de boekwinsten behaald bij de vervreemding van minderheidsbelangen in andere ondernemingen die ter belegging worden gehouden. Ik merk hierover op dat met betrekking tot belangen in ondernemingen, welke buiten Duitsland zijn gevestigd, boekwinsten behaald met de overdracht van deze belangen niet geheel zijn vrijgesteld.

Met betrekking tot de vragen van de CDA-fractie over de voorgestelde aanpassing van artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb merk ik het volgende op. De onderhavige aanpassing strekt ertoe, zoals ook is aangegeven in het algemene deel van de memorie van toelichting, de in dit artikellid opgenomen vestigingsplaatsfictie niet van toepassing te laten zijn op enkele aspecten van de deelnemingsvrijstelling. Hiermee wordt bereikt dat de in het kader van de deelnemingsvrijstelling geldende uitsluitingen of vereisten niet (meer) ontlopen kunnen worden door gebruik te maken van een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat door de vestigingsplaatsfictie geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. De onderhavige aanpassing hangt samen van de overige in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling. In dit opzicht komt de gevolgde aanpak – aanpassing van de vestigingsplaatsfictie aan concreet aan de orde zijnde reparaties en voorstellen – ook overeen met de in het recente verleden gevolgde aanpak. Genoemd kan in dit verband worden de aanpassing van artikel 2, vierde lid, aan de fiscale begeleiding van de juridische fusie en juridische splitsing en aan de voorgestelde herziening van het fiscale eenheids-regime. Op de aanpassing van de vestigingsplaatsfictie in het kader van deze regelingen is ook uitgebreid ingegaan in de op deze regelingen gegeven toelichtingen. Van een ongemerkte uitholling van de vestigingsplaatsfictie waarvan de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs spreekt – de leden van de CDA-fractie wijzen daarop – is naar mijn mening dan ook geen sprake.

#### *4.3 Niet meer toestaan commerciële herwaardering*

Het verheugt mij dat de leden van de CDA-fractie begrip hebben voor het niet langer toestaan van de commerciële herwaardering. De leden van de fracties van de PvdA, het CDA en D66 hebben nog een aantal vragen over dit onderwerp.

De leden van de fracties van de PvdA, het CDA en D66 vragen of de wijziging gevolgen heeft op het gebied van het civiele recht en de kapitaalsbelasting.

Bij een geruisloze inbreng van een onderneming en in een NV of een BV is sprake van inbreng in natura. Op grond van het Burgerlijk Wetboek is in die situatie vereist dat uit een verklaring van een deskundige blijkt dat de waarde van de inbreng ten minste gelijk is aan het te storten bedrag op de uitgereikte aandelen. Het wetsvoorstel heeft geen gevolgen voor dit vereiste. Evenmin heeft het wetsvoorstel invloed op de verschuldigde kapitaalsbelasting. Voor de kapitaalsbelasting is de maatstaf van heffing de waarde van hetgeen is ingebracht. Bij de inbreng van een onderneming in een vennootschap is de maatstaf van heffing dus, net als nu het geval is, de werkelijke waarde van de ingebrachte onderneming.

De afschaffing van de commerciële herwaardering van de bepaling van de verkrijgingsprijs van verkregen aanmerkelijkbelangaandelen heeft – de leden van de CDA-fractie vragen daarnaar – geen gevolgen voor de mogelijkheden voor het aantrekken van eigen en vreemd vermogen voor deze bedrijven. Als gevolg van de wijziging komt er namelijk een fiscale claim te rusten bij de aandeelhouders en niet bij de vennootschap zelf. De waarde van de ingebrachte onderneming en de vermogenspositie van de vennootschap zelf worden dus niet beïnvloed.

De leden van de D66-fractie vragen of geruisloze inbreng naar verwachting alleen nog zal plaatsvinden indien de stille reserves de mogelijkheden voor het bedingen van extra lijfrenten aanzienlijk overtreffen.

Naar mijn inschatting is dit niet het geval. Het zal per individuele situatie verschillen of wordt gekozen voor een geruisloze inbreng of voor een ruisende inbreng waarbij de stakingswinst (deels) in een lijfrente wordt omgezet. Dit houdt mede verband met de voorwaarden waaraan de lijfrente moet voldoen. Zo moet er sprake zijn van vaste en gelijkmatige uitkeringen en van een zogenoemde oudedagslijfrente, nabestaandenlijfrente, overbruggingslijfrente of tijdelijke oudedagslijfrente. Of er wordt gekozen voor de omzetting in zo'n lijfrente hangt onder meer af van het tijdstip waarop de zelfstandige behoefte heeft aan liquiditeiten. Wil hij na de verkoop van de aandelen direct kunnen beschikken over het vermogen of wenst hij een periodieke uitkering? Andere aspecten die meespelen zijn het tarief waarnaar de lijfrente-uitkeringen zullen worden belast en het moment waarop de aanmerkelijkbelangclaim en de vennootschapsbelastingclaim naar verwachting moeten worden afgerekend indien wordt gekozen voor geruisloze inbreng. Verder is van belang dat het afstorten van de lijfrente bij een professionele verzekeraar niet altijd de voorkeur verdient (bijvoorbeeld uit liquiditeitsoogpunt) en dat het afsluiten van de lijfrente bij de vennootschap een latere verkoop van de aandelen kan bemoeilijken.

De leden van de fracties van de PvdA, het CDA en D66 vragen om een reactie op de overige opmerkingen van de Federatie over het niet meer toestaan van de commerciële herwaardering.

De Federatie betoogt dat de dubbele heffing door het niet langer toestaan van de commerciële herwaardering in strijd is met het beginsel van een rechtsvormneutrale heffing en het verschil tussen de werkelijke waarde en de fiscale boekwaarde van de ingebrachte onderneming als informeel kapitaal moet worden aangemerkt. Deze opvattingen deel ik niet.

Thans wordt bij de geruisloze omzetting de inkomstenbelastingclaim op de reserves uitsluitend in een vennootschapsbelastingclaim omgezet. Bij het destijds geldende vennootschapsbelastingtarief van 48% was dit evenwichtig, maar inmiddels is het tarief van de vennootschapsbelasting sterk verlaagd. Hierdoor is het verschil in belastingdruk op de doorgeschoven reserves vóór de geruisloze omzetting (vanaf 2001 marginaal 52% inkom-



stenbelasting) en ná geruisloze omzetting (thans 30–35% vennootschapsbelasting) de laatste jaren toegenomen. Daarom wordt voorgesteld naast de vennootschapsbelastingclaim ook een aanmerkelijkbelangclaim te vestigen op die reserves. De totale belastingdruk op de reserves blijft dan nominaal circa 52%. Door deze dubbele heffing – heffing in twee fasen zou overigens een betere uitdrukking zijn – wordt het verschil in belastingdruk van vóór en na de geruisloze omzetting verminderd, hetgeen de rechtsvormneutraliteit dus juist bevordert.

Het vestigen van de aanmerkelijkbelangclaim geschiedt door de verkrijgingsprijs en het voor de inkomsten- en dividendbelasting erkende gestorte aandelenkapitaal te stellen op de fiscale boekwaarde van de ingebrachte onderneming. Zou het verschil tussen de werkelijke waarde en de fiscale boekwaarde van de onderneming als informeel kapitaal worden aangemerkt, dan zou geen aanmerkelijkbelangclaim tot stand komen, en zou de inkomstenbelastingclaim van 52% nog steeds worden omgezet in een enkelvoudige vennootschapsbelastingclaim.

De Federatie voert verder aan dat er geen tegemoetkoming is getroffen ter zake van de additionele heffing over winstuitdelingen (artikel B van het overgangsrecht vennootschapsbelasting bij de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001). Degenen die hun onderneming in een vennootschap omzetten, zullen echter vrijwel altijd meer dan 5% van de aandelen in de opgerichte vennootschap bezitten. In die situatie wordt de vennootschap niet geconfronteerd met de additionele heffing.

Met betrekking tot de opmerkingen van de Federatie over de EG-aspecten van de hiervoor bedoelde additionele heffing en over het vervallen van de bijzondere tarieven in de inkomstenbelasting, verwijs ik naar hetgeen daarover is opgemerkt tijdens de parlementaire behandeling van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001.

De leden van de VVD-fractie suggereren om geruisloze inbreng in een vennootschap ook mogelijk te maken voor resultaat uit overige werkzaamheden. Tevens suggereren zij voortaan toe te staan dat er bij de oprichting ook aandelen kunnen worden uitgegeven aan anderen dan diegenen die hun onderneming inbrengen. Dit zou een oplossing kunnen bieden voor jonge internetbedrijven. Als voorbeeld wordt genoemd de situatie dat een particulier op een zolderkamer een idee op internetgebied ontwikkelt, en dat idee vervolgens inbrengt in een B.V. tegen uitreiking van de helft van de aandelen, terwijl een financier de andere helft van de aandelen verwerft.

De reden waarom de geruisloze inbreng niet van toepassing is op het belastbaar resultaat uit werkzaamheden, is dat deze faciliteit bedoeld is voor ondernemingen en niet voor bijvoorbeeld het uitponden van onroerende zaken. Een andere reden is het feit dat dit uitstralingseffecten zou kunnen hebben naar bijvoorbeeld de geruisloze terugkeer en de bedrijfsfusiefaciliteit in de vennootschapsbelasting.

Indien een nieuw idee op internetgebied in de exploitatiefase komt, zal echter al snel sprake zijn van een onderneming. Vanaf dat moment wordt geruisloze inbreng in een B.V. mogelijk. Vervolgens is het op grond van de standaardvoorwaarden toegestaan dat de B.V. aandelen uitreikt aan de financier, mits deze uitreiking geschiedt tegen een zakelijke prijs. Het feit dat bij de oprichting alleen aan de inbrengers aandelen kunnen worden uitgereikt, zal in de praktijk dus geen belemmerende factor vormen.

De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom de standaardvoorwaarden voor de geruisloze inbreng niet direct in dit wetsvoorstel zijn gecodificeerd.

De reden daarvoor is dat het in verband met de omvangrijke werkzaamheden aan de diverse uitvoeringsregelingen in het kader van de Wet

inkomstenbelasting 2001 niet mogelijk is gebleken de codificatie van de standaardvoorwaarden met ingang van 2001 te realiseren. In plaats daarvan zal er een nieuw besluit worden gepubliceerd met de geactualiseerde standaardvoorwaarden bij de geruisloze inbreng. Ik streef ernaar de codificatie van deze voorwaarden op te nemen in het wetgevend programma van 2001.

De leden van de fracties van de PVDA en de VVD verzoeken om een conceptversie van de genoemde standaardvoorwaarden. Deze zijn op dit moment nog niet gereed, maar zullen voor 1 januari 2001 ter informatie aan de Kamer worden toegezonden. Zoals hiervoor aangegeven zal het besluit van 24 september 1997, DB97/2950, BNB 1997/365 worden aangepast aan de voorgestelde afschaffing van de commerciële herwaardering. Voor het overige wordt het besluit aangepast aan de Wet inkomstenbelasting 2001 en de stand van de jurisprudentie (bijvoorbeeld de inbreng van de economische eigendom van de in te brengen activa en passiva, Hoge Raad 3 november 1999, nr. 34 494, V-N 1999/52.12, blz. 4553), tevens zullen een aantal onderdelen die op het departement behandeld worden gedelegeerd gaan worden aan de Belastingdienst.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het verbod gehandhaafd blijft om bij de geruisloze omzetting agio te laten ontstaan. Ik kan daarop antwoorden dat ik voor dat verbod geen aanleiding meer aanwezig acht.

#### *4.4 Reparatie landbouwwijstelling (bestemmingswijzigingswinst)*

De leden van de D66-fractie geven aan dat zij het voorstel om de reikwijdte van de landbouwwijstelling meer in overeenstemming te brengen met de doelstelling, ondersteunen. Ook de leden van de fracties van GPV en RPF hebben sympathie voor de voorgestelde aanpassing van de landbouwwijstelling. De leden van de fractie van de SGP verzoeken de voorgestelde wijziging van de landbouwwijstelling in te trekken.

De leden van de CDA-fractie vragen om een reactie op de stelling van Meussen in Weekblad 2000/6398 dat het meer voor de hand zou hebben gelegen de passage «voortaan of waarschijnlijk binnenkort» uit de huidige wettekst te schrappen.

Naar mijn mening zou een dergelijke wijziging niet meer recht doen aan de doelstelling van de landbouwwijstelling dan de voorgestelde regeling. Daar komt bij dat zo'n wijziging veel onduidelijkheid in de praktijk tot gevolg zou hebben, met name in situaties waarin ten tijde van het sluiten van een verkoopovereenkomst nog onzekerheid bestaat over de vraag of de grond op enig moment daadwerkelijk buiten het kader van een landbouwbedrijf zal mogen worden aangewend (speculatieve aankoop). Dit speelt bij voorbeeld bij de zogenoemde «warmliggende gronden». Daarbij blijft dan toch de vraag een rol spelen of de verwachtingen van de belanghebbende inderdaad uitkomen en zo ja, binnen welke termijn.

De leden van de PvdA-fractie vragen om een nadere inhoudelijke toelichting op het begrip waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB). De WEVAB is de waarde die de grond in het economische verkeer heeft bij (inde tijd een onbeperkte voortzetting van de) aanwending van die grond in het kader van een landbouwbedrijf. In het in de memorie van toelichting genoemde arrest van de Hoge Raad van 29 januari 1997, BNB 1997/104 heeft de Hoge Raad bepaald dat de WEVAB ook een hypothetische waarde kan zijn. Illustratief hiervoor is dat de Hoge Raad onder meer overwoog dat aan een dergelijke (hypothetische) waardebepaling niet in de weg staat de omstandigheid dat opstallen en daarmee vergelijkbare, in dezelfde gemeente gelegen opstallen ook buiten het kader van de uitoefening van een landbouwbedrijf mogen worden aangewend. De WEVAB wordt bepaald door middel van een taxatie door

een taxateur van de Belastingdienst of een taxateur die door belanghebbende is ingeschakeld. In sommige gevallen, met name als beide partijen taxeren, kan dan discussie ontstaan over de precieze hoogte van de WEVAB. Een dergelijke discussie is in de fiscale sfeer evenwel niet ongebruikelijk als het om waardebepalingen gaat.

De vraag van de leden van de CDA-fractie of met de WEVAB is bedoeld de waarde in het economische verkeer bij eenzelfde soort agrarische aanwending, kan ik ontkennend beantwoorden. De overgang van de ene naar de andere agrarische activiteit (vallend onder de definitie van landbouwbedrijf) leidt derhalve niet tot belastingheffing.

De leden van de fractie van de PvdA vragen zich af hoe er een verschil tussen de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB) en de waarde in het economische verkeer (WEV) kan ontstaan als de aan- en verkoop van grond zich binnen de uitoefening van een landbouwbedrijf afspeelt.

In het algemeen zal in dergelijke gevallen niet of nauwelijks een verschil tussen de WEVAB en de WEV optreden. Dat is echter anders als er factoren een rol gaan spelen die buiten de agrarische sfeer liggen. Dit is bijvoorbeeld het geval als wordt verwacht dat de grond te zijner tijd zal worden benut voor woningbouw. De (verwachtings)waarde van die grond kan (veel) hoger zijn dan de waarde van diezelfde grond zonder een dergelijke verwachting. Bij verkoop kan aan die grond een hogere waarde in het economische verkeer (WEV) dan de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB) worden toegekend. Voorzover dit in de winst bij verkoop tot uitdrukking komt, zal dit verschil in de heffing worden betrokken.

De leden van de fractie van de PvdA vragen of het juist is dat vanaf 27 juni 2000 een historisch overzicht van de waarde van de gronden moet worden bijgehouden, die zal leiden tot een verzwaring van de administratieve lasten van de agrarische ondernemer. De leden van de fractie van de VVD voorzien in dit verband een groot uitvoeringsprobleem. Deze leden menen dat het erg moeilijk zal zijn aan te tonen hoe de waarden in de loop der jaren worden opgebouwd; veel procedures zal het gevolg zijn. De leden van de fractie van D66 vragen of de vrees van LTO-Nederland voor onnodige complicaties en administratieve lastenverzwaring in het antwoord kan worden betrokken.

Ik kan deze leden antwoorden dat hier kennelijk sprake is van een misverstand. Er behoeft geen overzicht van waarde-ontwikkelingen te worden bijgehouden. De belastingheffing sluit namelijk aan bij het tijdstip van realisatie, dit is vaak het moment waarop de grond wordt verkocht. Op dat moment worden de WEVAB en de WEV bepaald. Deze worden vergeleken met de WEVAB ten tijde van de aankoop van de grond en de boekwaarde van de grond. Gelet op het voorgaande zal nauwelijks sprake zijn van een administratieve lastenverzwaring en hoeft voor veel extra procedures niet te worden gevreesd.

De leden van de fractie van D66 vragen een reactie op de opmerking van LTO-Nederland in haar brief van 30 juni 2000 dat met de reparatie van de landbouwwijziging de staking van landbouwondernemingen wordt bemoeilijkt.

Voor het antwoord hierop kan een onderscheid worden gemaakt tussen de situatie dat sprake is van verkoop en de situatie dat sprake is van een onttrekking. Indien bij de staking van een landbouwonderneming sprake is van verkoop van de grond binnen de agrarische sfeer, zal in het algemeen niet of nauwelijks een verschil tussen de WEV en de WEVAB optreden. De reparatie van de landbouwwijziging zal dan niet of nauwelijks gevolgen hebben. Wel zal de reparatie tot belastingheffing leiden indien bij verkoop de waarde in het economische verkeer (aanzienlijk)

hoger is dan de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming. Indien sprake is van verkoop komen er middelen tot beschikking waaruit die belasting kan worden voldaan. Indien sprake is van een onttrekking kan het gaan om de «echte» landbouwgrond (of bedrijfsopstallen) die naar het privé-vermogen gaat of om de overgang van de ondernemerswoning naar het privé-vermogen. In het eerste geval zal na staking nog veelal sprake zijn van opbrengsten uit bij voorbeeld verhuur. In het tweede geval is daarvan geen sprake. Dit is echter niet anders voor niet-agrarische ondernemers van wie de ondernemerswoning overgaat naar het privé-vermogen. Teneinde liquiditeitsproblemen vanwege het staken te voorkomen is een betalingsregeling voorgesteld voor deze ondernemers. Gelet op het voorgaande verwacht ik niet dat de reparatie van de landbouvvrijstelling veel effect zal hebben op de mogelijkheden tot staking van landbouwbedrijven.

De leden van de fracties van de PvdA, de VVD, het CDA, D66, het GPV en RPF en SGP vragen naar de reden dat in het voorstel de landbouvvrijstelling niet langer van toepassing is op de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning die niet langer in het kader van een landbouwbedrijf wordt aangewend.

Het antwoord hierop is dat, anders dan in de huidige regeling van de landbouvvrijstelling waarbij voor de heffing wordt aangesloten bij het begrip bestemmingswijziging, in de voorgestelde regeling van de landbouvvrijstelling geheven wordt over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB) en de waarde in het economische verkeer (WEV). Hiermee wordt beoogd waardeveranderingen te belasten die niet het gevolg zijn van gebeurtenissen of transacties in de agrarische sfeer. Dit geldt zowel voor «gewone» landbouwgrond als voor de ondergrond van de opstallen of de agrarische bedrijfswoning. De voorgestelde regeling doet hiermee meer recht aan de oorspronkelijke doelstelling van de huidige landbouvvrijstelling.

Indien een niet-agrarische ondernemer zijn bedrijfswoning verkoopt of onttrekt aan het ondernemingsvermogen, wordt hij belast voor de gehele boekwinst. In het voorstel worden bij de agrarische ondernemer daarentegen slechts niet-agrarische waardeveranderingen belast. Ik onderschrijf dan ook niet de gevolgtrekking van de leden van de CDA-fractie – die grote moeite hebben met dit onderdeel van het wetsvoorstel – dat het wetsvoorstel op dit punt indruist tegen het rechtsgevoel van ondernemers in het algemeen. Evenmin onderschrijf ik de opmerking van de leden van de fractie van het SGP dat op deze wijze een rechtsongelijkheid wordt gecreëerd tussen (agrarische) ondernemers en particulieren die hun actieve loopbaan beëindigen. Veeleer kan gesproken worden van het creëren van een grotere gelijkheid binnen de groep ondernemers. De leden van de fracties van de PvdA, het CDA, D66 en de SGP vragen voorts hoe het voorstel op dit vlak zich verhoudt tot de zogenoemde 8-juli-arresten uit 1996 en de reactie van mijn ambtsvoorganger daarop van 29 januari 1997, DB96/5241U.

De jurisprudentie met betrekking tot waardeveranderingen van de ondergrond – waaronder de genoemde 8-juli-arresten – betreft de invulling van het begrip bestemmingswijziging. Mijn ambtsvoorganger heeft bij persbericht van 29 januari 1997, nr. 97/10, DB96/5241U, onder meer aangegeven het oordeel van de Hoge Raad in het arrest van 8 juli 1996, nr. 31 126, BNB 1996/312, te onderschrijven. Dat arrest betrof een casus waarin de grond aan de feitelijke uitoefening van het landbouwbedrijf werd onttrokken omdat daarop voor privé-gebruik een woning werd gebouwd. De Hoge Raad oordeelde dat in deze situatie sprake was van een bestemmingswijziging. De landbouvvrijstelling was dus niet van toepassing. De voorgestelde wijziging met betrekking tot de ondergrond van de woning is niet in strijd met deze reactie. Wat betreft het arrest van 8 juli 1996, nr. 34 637,

BNB 1996/311, waar de Hoge Raad heeft bepaald dat een overgang van een agrarische bedrijfswoning naar het privé-vermogen geen bestemmingswijziging is (wonen = wonen), wijs ik erop dat dit begrip in de voorgestelde wettekst geen betekenis meer heeft; het arrest heeft na de voorgestelde wetswijziging dan ook zijn belang verloren.

De vraag van de leden van de fracties van de PvdA en het CDA of de waardeverandering van de ondergrond van de agrarische bedrijfswoning tot 27 juni 2000 buiten de heffing valt (compartimentering), beantwoord ik ontkennend. Die ondergrond wordt op dezelfde wijze behandeld als de overige agrarische grond. Dat betekent dat het verschil tussen de waarde in het economische verkeer bij agrarische bestemming (WEVAB) en de waarde in het economische verkeer (WEV) bij realisatie tot de belastbare winst behoort.

De leden van de fracties van het GPV en RPF hebben moeite met de mogelijke financiële gevolgen voor voormalige agrariërs als voortaan ook de ondergrond van de eigen woning volledig buiten de landbouwwijziging blijft. In dit verband wijzen zij erop dat een bestemmingswijziging van de landbouwgrond niet hoeft te leiden tot een bestemmingswijziging van de agrarische bedrijfswoning die de woonfunctie veelal ook na beëindiging van het landbouwbedrijf zal behouden. De leden van de fractie van de SGP hebben er begrip voor dat de wijziging van toepassing zal zijn voor de ondergrond van de bedrijfsopstallen. Deze leden voorzien echter dat vele agrariërs die na bedrijfsbeëindiging op hun boerderij willen blijven wonen, ondanks de voorgestelde betalingsregeling van 10 jaar, als gevolg van de fiscale claim genoodzaakt zullen zijn naar elders te verhuizen.

Naar aanleiding van deze reacties merk ik op dat – zoals ik eerder in deze paragraaf heb uiteengezet – de voorgestelde regeling voor de landbouwwijziging leidt tot een grotere gelijkheid binnen de groep ondernemers. Daarnaast kan worden opgemerkt dat juist voor gevallen waarin zich daadwerkelijk financiële problemen kunnen voordoen, een betalingsregeling wordt voorgesteld. Die houdt in dat onder bepaalde voorwaarden uitstel van betaling over een periode van 10 jaar kan worden verkregen voor de belasting over de stakingswinst die betrekking heeft op de winst ter zake van de overgang van de ondernemingswoning naar het privé-vermogen.

De leden van de fracties van GPV en RPF suggereren in dit verband om indien de ondernemer bij de staking van zijn onderneming nog ten minste 3 jaar in zijn bedrijfswoning blijft wonen, de waarde in het economische verkeer van de bedrijfswoning en de ondergrond forfaitair voor de belastingheffing te stellen op 80% van de waarde in vrij opleverbare staat. Bij het bepalen van de waarde in het economische verkeer van bij de staking van de onderneming onttrokken onroerende zaken moet rekening worden gehouden met de waardedruk van de zelfbewoning van een onttrokken woonhuis, waardoor de waarde in het economische verkeer lager is dan de waarde in de vrije staat. In de praktijk blijkt het bepalen van de hoogte van de waardedrukkende invloed van zelfbewoning van door de eigenaar bewoonde bedrijfswoningen een weerbarstige materie te zijn, zowel voor de Belastingdienst als voor belanghebbenden. Bij de Hoge Raad is thans een aantal procedures aanhangig over de wijze waarop feitelijk invulling gegeven moet worden aan het in de jurisprudentie ontwikkelde waarderingsvoorschrift. Indien de uitkomsten van deze procedures daartoe aanleiding geven, zal ik mij beraden op eventuele regelgeving terzake.

De leden van de fracties van de VVD, het CDA, GPV en RPF en de SGP stellen het ontbreken van een overgangsregeling aan de orde. De leden

van de fractie van de VVD raden met klem aan een goede overgangsmaatregel in te stellen teneinde veel procedures te voorkomen. De leden van de CDA-fractie, evenals de leden van de SGP-fractie, vragen of nog overwogen is een overgangsregeling in het leven te roepen. Genoemde leden vragen in dit verband nog om een reactie op de suggestie van Meusen in het Weekblad voor Fiscaal Recht van 24 augustus om een beschikkingensysteem te introduceren waardoor waardeveranderingen van landbouwgrond opgetreden voor 27 juni 2000 en gerelateerd aan een buitensjaarsermijn, worden vrijgesteld. De leden van de fractie van het GPV en RPF missen een motivering van het ontbreken van een overgangsregeling en vragen die alsnog te geven. Deze leden vragen of het niet billijk is om bij een maatregel die op individueel niveau grote financiële consequenties kan hebben op zijn minst een overgangsregeling te bieden. Ze herinneren eraan dat bij de wetwijziging in 1986 van een overgangsregeling wel sprake was.

Voor een overgangsregeling is niet gekozen omdat het voorstel uitsluitend een reparatie behelst van de huidige landbouwvrijstelling. Dit is anders dan in 1986 waar het duidelijk ging om een inperking van de landbouwvrijstelling doordat de vrijstelling toen niet langer ging gelden voor bestemmingswijzigingswinst. In de huidige situatie geldt de landbouwvrijstelling nog wel wanneer de grond ten minste 6 jaar na de vervreemding in de agrarische sfeer blijft. In de praktijk blijkt men bij overdrachten die termijn echter bewust op te zoeken. Hierdoor bestaat onder de huidige regeling de mogelijkheid om bestemmingswijzigingswinsten onbelast te realiseren. Dit is nooit de bedoeling geweest bij de wijziging van de landbouwvrijstelling in 1986. Met de onderhavige wijziging wordt deze mogelijkheid tot het onbelast realiseren van bestemmingswijzigingswinsten gerepareerd. Teneinde dit te bereiken, is de voorgestelde regeling voor de landbouwvrijstelling anders geredigeerd dan de huidige regeling. Er is derhalve in zijn algemeenheid geen sprake van een inperking van de landbouwvrijstelling. Dit is de reden dat ook waardestijgingen van vóór 27 juni, de datum van indiening van het onderhavige wetsvoorstel bij de Tweede Kamer, in de heffing worden betrokken.

De leden van de fractie van het CDA hebben grote moeite met de inwerkingtredingsdatum, zijnde 27 juni 2000. Deze leden zien geen noodzaak voor terugwerkende kracht. Zij vragen welke bijzondere omstandigheden zich voordoen om hier terugwerkende kracht door te voeren. Ook de leden van de fractie van de SGP vragen hiernaar. De leden van de fractie van D66 zijn, evenals de leden van de fracties van het GPV en RPF, nog niet overtuigd van de noodzaak om de reparatie van de landbouwvrijstelling met terugwerkende kracht te laten ingaan en verzoeken dit nader te toe lichten.

De reden van de terugwerkende kracht van de wijziging van de landbouwvrijstelling, is gelegen in het onbedoeld gebruik van de regeling en de dreiging van aanmerkelijke aankondigingseffecten. Zoals eerder aangegeven, blijkt men in de praktijk bij overdrachten de termijn van zes jaar bewust op te zoeken waardoor onder de huidige regeling de mogelijkheid bestaat om bestemmingswijzigingswinsten onbelast te realiseren. Dit is nooit de bedoeling geweest bij de wijziging van de landbouwvrijstelling in 1986. Met de onderhavige wijziging wordt deze mogelijkheid tot het onbelast realiseren van bestemmingswijzigingswinsten gerepareerd.

De leden van de fractie van D66 en de leden van de fracties van het GPV en RPF vragen of kan worden uiteen gezet waarom terugwerkende kracht in dit geval noodzakelijk en gerechtvaardigd is. De leden van de fractie van D66 vragen daarbij het desbetreffende onderdeel van de brief van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs hierbij te betrekken. De leden van de fracties van GPV en RPF verwijzen naar de notitie over terugwerkende kracht van mijn ambtsvoorganger.



Naar aanleiding hiervan kan worden opgemerkt dat – anders dan in genoemde brief wordt gesteld – wordt voldaan aan de uitgangspunten die in de notitie van mijn ambtsvoorganger van 22 april 1997 en diens brief van 25 juni van dat jaar zijn opgenomen met betrekking tot de vraag wanneer in de fiscale wetgeving terugwerkende kracht gerechtvaardigd kan zijn. Ik wijs in dit verband op de volgende passage uit de genoemde notitie (Kamerstukken 1996/97, 25 212, nr. 1, blz. 2 en 3): «Voldoende rechtvaardiging voor terugwerkende kracht kan bestaan indien het gaat om regelingen die misbruik of oneigenlijk gebruik beogen tegen te gaan, waarbij snel ingrijpen van de wetgever is geboden ter wille van een rechtvaardige belastingheffing. Eveneens kan snel ingrijpen van de wetgever ter wille van een rechtvaardige belastingheffing geboden zijn indien sprake is van een evidente omissie in een wet die leidt tot duidelijk onbedoelde gevolgen, waardoor bijvoorbeeld aanmerkelijke fiscale claims verloren gaan. Een andere rechtvaardiging voor het toekennen van terugwerkende kracht is de noodzaak tot het plotseling laten gelden van een nieuwe regeling om te voorkomen dat burgers maatregelen treffen waardoor de regeling haar beoogde effect ontbeert of zelfs een tegenovergesteld effect sorteert. Dit is het zogenaamde aankondigingseffect. In dit verband speelt ook het gelijkheidsbeginsel een rol. Indien een regeling wordt aangekondigd die misbruik of oneigenlijk gebruik beoogt tegen te gaan, kan het toekennen van terugwerkende kracht nodig zijn om te voorkomen dat een ongewenste ongelijke behandeling ontstaat tussen enerzijds de belastingplichtigen die nog snel een constructie (kunnen) opzetten om van de oude regeling gebruik te maken en anderzijds de belastingplichtigen die dat niet kunnen of willen. Voorts kunnen ook ingrijpende budgettaire gevolgen en uitvoeringsaspecten van belang zijn in de afweging om terugwerkende kracht aan een maatregel te verlenen. Het tweede element dat hier speelt is het tijdselement. Het ziet op de noodzaak om de periode van de terugwerkende kracht te beperken. Dit hangt nauw samen met de voorzienbaarheid van de terugwerkende kracht. De grens van de terugwerkende kracht zal daarom veelal moeten samenvallen met de datum waarop van de betrokkenen redelijkerwijs kan worden gevergd dat zij, reeds voorafgaande aan de inwerkingtreding, met de verandering in de regelgeving rekening konden houden. Daarbij geldt als uitgangspunt dat een regeling niet verder terugwerkt dan tot het moment waarop het publiek van regeringswege in kennis is gesteld van het voornemen tot het vaststellen van een regeling, bijvoorbeeld door indiening van het wetsvoorstel bij de Staten-Generaal.» Indien de wijziging van de landbouvvrijstelling pas op 1 januari 2001 in werking zou treden, zouden daarvoor naar verwachting nog veel overdrachten op de hiervoor beschreven wijze plaatsvinden. Ook zou anticipatie mogelijk zijn door de grond op een eenvoudige manier – bijvoorbeeld door het aangaan van een firma of een inbreng in een BV – vóór 1 januari 2001 te herwaarderen. Aangezien een dergelijke herwaardering zonder de voorgestelde terugwerkende kracht onder de huidige landbouvvrijstelling zou vallen, wordt heffing over een (groot) deel van de mogelijke bestemmingswijzigingswinst illusoir. Ter voorkoming van dergelijke omvangrijke aankondigingseffecten is ervoor gekozen de wijziging van toepassing te laten zijn op alle overdrachten op of na 27 juni 2000, de datum van indiening van het onderhavige wetsvoorstel bij de Tweede Kamer.

Op de vraag van de leden van de fracties van GPV en RPF of er nog altijd een groot aantal aanvragen voor zogenoemde artikel 70-beschikkingen op afhandeling wacht, kan ik antwoorden dat het hier naar verwachting om bescheiden aantallen gaat. Deze beschikkingen zijn nog niet afgehandeld omdat zij eerst relevant zijn op het moment van realisatie van de waardeverandering van de grond. Vaak is dit het geval bij verkoop of onttrekking van de grond. Voorzover een beschikking nog niet is afgehandeld,

geschiedt dit uiterlijk op het genoemde realisatiemoment. De belanghebbende ondervindt hiervan geen nadeel.

De leden van de CDA-fractie vragen zich af waarom in het eerste voorbeeld in de memorie van toelichting aan het slot van de uitwerking staat dat het belastbare deel van de verkoopwinst voortvloeit uit een bestemmingswijziging, terwijl in het wetsvoorstel bestemmingswijzigingen niet meer relevant zijn.

Hier is sprake van een «slip of the pen». Of er al dan niet sprake is van een bestemmingswijziging is geen criterium meer voor de toepassing van de landbouwwijziging.

## **5. Overige maatregelen**

### *5.1 Vereenvoudiging procedure afdrachtvermindering S&O*

In het wetsvoorstel wordt de verplichte accountantsverklaring bij de aanvraag van een S&O-verklaring bij wijze van experiment voor een periode van twee jaar afgeschaft. De leden van de fractie van het CDA vragen in dat verband of de Belastingdienst voorlopig extra energie moet steken in de controles en of – als dat niet tot een voldoende resultaat leidt – de accountantsverklaring wederom verplicht wordt gesteld onder het stellen van strakkere regels. Verder vragen deze leden wat onder «bij wijze van experiment» wordt verstaan, hoe lang dit gaat duren en wanneer de evaluatie plaatsvindt.

Met het verplicht stellen van de accountantsverklaring is destijds beoogd een hoge mate van zekerheid omtrent de juistheid en volledigheid van de meldingen te verkrijgen. Enerzijds hebben de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën signalen ontvangen dat de accountantsverklaring niet die beoogde mate van zekerheid geeft. Dit heeft een aantal oorzaken. Accountants kunnen in conflict komen met de Gedragsen Beroepsregels van het NIVRA door het afgeven van een verklaring. Individuele accountants geven aan dat zij zich niet in alle gevallen, vooral bij de beoordeling van technische aspecten, geschikt achten een oordeel te geven. Ook lijkt de omschrijving van datgene waarover de accountant een verklaring moet afgeven, niet altijd duidelijk. Anderzijds wordt in het kader van de werkgroep DOREAC (Doorlichting Regelingen op Accountancy-aspecten, hetgeen voortvloeit uit het rapport Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit) de noodzaak van accountantsverklaringen in fiscale regelgeving aan de orde gesteld.

De Belastingdienst onderzoekt in 2001 of en in welke mate zij zelf in het toezicht kan voorzien. De uitkomsten van dit onderzoek kunnen mede van invloed zijn op overige fiscale regelingen met een verplichte accountantsverklaring. Indien echter uit het onderzoek een meerwaarde van de accountantsverklaring ten opzichte van het extra toezicht door de Belastingdienst naar voren komt, zal nadere precisering van de inhoud van de accountantsverklaring noodzakelijk zijn. Het gaat daarbij niet zozeer om strakkere regels, maar om duidelijker regels.

Het experiment van opschorting van de verplichte accountantsverklaring is voor de duur van twee jaar. Deze termijn is gekozen om zowel onderzoeken in te kunnen stellen bij ondernemers die onder de oude regeling, als bij ondernemers die onder de nieuwe regeling vallen. De onderzoeken worden door de Belastingdienst ingesteld. De planning is om in september 2001 de evaluatie af te ronden.

Ook vragen deze leden hoe het bedrag van de daling van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven dat voortvloeit uit deze maatregel, is beoordeeld, en hoe zwaar deze lasten thans zijn.

Het bedrag van de lagere administratieve lasten betreft het afschaffen van de verplichte accountantsverklaring. De berekening is gebaseerd op infor-

matie over het aantal meldingen per jaar en de gemiddelde kosten van de accountantsverklaring per melding. Omdat deze grootheden niet sterk fluctueren, vormen zij een goede indicatie voor de toekomstige lastenverlichting.

Met ingang van 1 januari 2001 vervalt bij een verzoek om een S&O-verklaring de verplichting tot medeondertekening door de moeder-vennootschap van de fiscale eenheid waarvan de verzoekende inhoudingsplichtige deel uitmaakt. De reden hiervoor is dat de uitvoeringsorganisatie op grond van haar ervaring voldoende inzicht heeft in welke fiscale eenheden het plafond van de S&O-afdrachtvermindering bereiken. Door het laten vervallen van de medeondertekening verminderen de administratieve lasten voor het bedrijfsleven. De leden van de fractie van het CDA vragen om een nadere toelichting over het niet tijdig indienen van verzoeken voor de S&O-afdrachtvermindering in relatie met het feit dat slechts een enkele fiscale eenheid dit plafond bereikt.

De ondertekening door de moeder-vennootschap is opgenomen in verband met het te verdelen plafond per fiscale eenheid. Het werd bij de opstelling van de regeling van belang geacht dat de moeder op de hoogte is van de aanvragen van de dochter-vennootschappen en, door de ondertekening, kennis genomen heeft van de eisen die de wet stelt. Thans wordt door de uitvoeringsorganisatie in de praktijk deze medeondertekening niet langer als noodzakelijk ervaren. Omdat bij de aanvraag de naam en het nummer van de fiscale eenheid moeten worden vermeld, wordt bij de uitvoeringsorganisatie de moeder-vennootschap toch bekend. Voorzover nodig – de meeste in aanmerking komende fiscale eenheden zijn reeds bekend – kan de uitvoeringsorganisatie met deze vennootschap contact opnemen. Bovendien is het aantal fiscale eenheden dat het plafond bereikt beperkt doordat alleen zeer grote ondernemingen het plafond bereiken.

Het laten vervallen van de medeondertekening zal veel irritatie wegnemen bij zowel de verzoekende vennootschap als de uitvoeringsorganisatie. De medeondertekening vertraagt in een aantal gevallen het verzoek dermate dat het niet tijdig kan worden ingediend. Niet tijdig ingediende verzoeken worden niet in behandeling genomen.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar het budgettaire beslag van de regeling.

Aan de afschaffing van de bij het verzoek om een S&O-verklaring verplichte medeondertekening door de moeder-vennootschap van de fiscale eenheid waarvan de verzoekende inhoudingsplichtige deel uitmaakt, zijn geen budgettaire consequenties verbonden.

De leden van de CDA-fractie vragen wanneer de ministeriële regeling openbaar wordt gemaakt.

De medeondertekening is niet nader geregeld bij ministeriële regeling. De verplichte accountantsverklaring bij de aangifte voor de S&O-afdrachtvermindering daarentegen wel. De wijziging – het laten vervallen van accountantsverklaring – van de Uitvoeringsregeling afdrachtvermindering zal tijdig vóór 1 januari 2001 bekend worden gemaakt.

### *5.2 Teruggaaf paarse dieselolie*

Met betrekking tot de voorgestelde wijzigingen in de zogenoemde teruggaafregeling paarse dieselolie merk ik in de eerste plaats op, dat bij nota van wijziging met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2000 de verruiming van de grenzen uit het onderhavige wetsvoorstel zal worden gehaald en zal worden opgenomen in het Belastingplan 2001 in combinatie met de overige voor te stellen maatregelen met betrekking tot de vervoersbranche.

Met de voorgestelde verruiming wordt, dit naar aanleiding van de vragen van de leden van de fractie van de VVD, volledig voldaan aan de toezeggingen van mijn ambtsvoorganger tijdens het algemeen overleg van 16 september 1999. In overleg met de brancheorganisaties is een onderzoek ingesteld bij hun leden om een zo goed mogelijk kwantitatief beeld te krijgen van de mate waarin men beperkt wordt door de zogenoemde boven- en ondergrens van de regeling. Uit de resultaten van dat onderzoek kan worden afgeleid, dit mede naar aanleiding van de vragen van de fracties van de VVD, D66 en Groen Links, dat met het vervallen van de bovengrens en met de verlaging van de grens per tankbeurt naar 75 liter tezamen een financieel belang gemoeid is van circa 10 mln. Met de verruiming zal een belangrijk deel van het verschil van 15 mln tussen de oorspronkelijke raming en de realisatie van de teruggaaf zijn weggewerkt. Het resterende verschil wordt veroorzaakt door het feit dat niet voor iedere geregistreerde zware vrachtauto verzoeken om teruggaaf worden gedaan; dit zal zich met name voordoen in de gevallen dat gelet op de verbruikte brandstof het belang daarvan relatief laag is. Tenslotte merk ik naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van de VVD over een verlenging van de periode waarvoor de derogatie steeds wordt verleend, op dat de mogelijkheden tot het realiseren van deze op zich zelf begrijpelijk wens afhangt van de opstelling van de Europese Commissie.

### *5.3 Lidmaatschap coöperaties en aanmerkelijk belang*

De leden van de CDA-fractie zeggen het te betreuren dat het aanmerkelijkbelangregime – zelfs in vergelijking met box I – kennelijk zo nadelig uitpakt dat kunstmatige anti-arbitragemaatregelen noodzakelijk zijn. Ik deel deze opvatting niet. Ter vermijding van misverstand wijs ik erop dat het oneigenlijke gebruik waartegen de thans voorgestelde maatregelen zijn gericht niet wordt opgeroepen door de wijzigingen in het kader van belastingherziening. Reeds in de systematiek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is het kennelijk aantrekkelijk te trachten het aanmerkelijkbelangregime te ontgaan met behulp van het gebruik van de rechtsvorm van een coöperatie. De thans voorgestelde wijziging staat dan ook in beginsel los van de invoering van de Wet IB 2001. Ook zonder de invoering van laatstgenoemde wet zou de thans voorgestelde reparatie wenselijk zijn geweest. Aldus wordt immers bereikt dat geen verschil in behandeling ontstaat tussen de ondernemer die zijn onderneming uitoefent met gebruikmaking van de rechtsvorm van een besloten vennootschap en degene die gebruik maakt van de in dergelijke situaties tot op grote vergelijkbare rechtsvorm van de coöperatie.

In het wetsvoorstel is ervoor gekozen om voor de toepassing van het aanmerkelijkbelangregime en een aantal daarmee samenhangende wettelijke regelingen lidmaatschapsrechten gelijk te stellen met winstbewijzen. De leden van de CDA-fractie hebben de vraag voorgelegd waarom niet is gekozen voor een gelijkstelling met aandelen. Zij verwijzen daarbij naar het proefschrift van dr J.J.M Jansen (Belastingheffing van coöperaties en haar leden). Deze auteur heeft voorgesteld een dergelijke gelijkstelling op te nemen in artikel 2, onderdeel f, Algemene wet inzake rijksbelastingen. De vraag van deze leden betreft de techniek die is gekozen om lidmaatschapsrechten c.a. van coöperaties in het aanmerkelijkbelangregime te betrekken. Vooropgesteld zij dat het resultaat niet anders zou zijn geweest bij een keuze voor een andere techniek.

In het wetsvoorstel is zoals gezegd gekozen voor een gelijkstelling van lidmaatschapsrechten en participatiebewijzen met winstbewijzen. Bij de vormgeving van de maatregelen tegen het oneigenlijk gebruik van de rechtsvorm van de coöperatie is ook overwogen lidmaatschapsrechten gelijk te stellen met aandelen. Daarbij is uiteraard ook het door deze leden

genoemde proefschrift in de gedachtevorming betrokken. Jansen suggereert in hoofdstuk 9 het lidmaatschapsrecht van een coöperatie in artikel 2, onderdeel f, gelijk te stellen met een aandeel. Deze suggestie ziet op de positie van leden niet-ondernemers. Voor de gelijkstelling met een aandeel is in dit wetsvoorstel niet gekozen. De reden daarvoor is, dat de gelijkstelling met aandelen zou leiden tot aanzienlijke complicaties bij de invulling van de kwantitatieve criteria die worden gehanteerd bij de beoordeling van de vraag of een aanmerkelijk belang aanwezig is. Anders dan bij aandelen, is bij lidmaatschapsrechten van een coöperatie geen sprake van een nominale waarde en evenmin van een geplaatst kapitaal. Een bruikbare kwantitatieve toets is in dit kader niet goed te ontwikkelen. In dit verband kan ook gewezen worden op de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting, ook daar is – anders dan voor aandelen – afgezien van een kwantitatieve eis aan de omvang van het belang. Ook de verschillende mogelijke verschijningsvormen van het belang van leden of participanten bij het vermogen of het resultaat van de coöperatie, waren aanleiding om te kiezen voor de gelijkstelling met een winstbewijs.

De leden van de VVD-fractie vragen naar de reactie van de uitvoering op het geconstateerde gebruik van de rechtsvorm van coöperaties. De voorgestelde wetswijziging is een reactie op signalen die redelijk recent zijn opgekomen. Doordat het in de toelichting geschetste gebruik van de rechtsvorm voornamelijk in het recente verleden is ontstaan, is doorgaans nog geen sprake geweest van een concreet probleem met betrekking tot de heffing over de voordelen ter zake van de vervreemding van het belang. Anders dan uitdelingen van winst van coöperaties die ten goede komen aan leden bij wie het lidmaatschapsrecht tot het privévermogen behoort, kunnen dergelijke vervreemdingsvoordelen niet als inkomsten uit vermogen worden belast. In de praktijk is het heffingsbelang dat aan de orde was voornamelijk gelegen in aspecten als de gebruikelijkloonregeling (artikel 12a de Wet op de loonbelasting 1964) en de regeling voor fictieve rente en huur (artikel 24, vierde lid, Wet op de inkomstenbelasting 1964). Deze regelingen zijn thans niet van toepassing op leden van coöperaties. Alle hiervóór gesignaleerde problemen worden door de voorgestelde wijzigingen opgelost.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen naar het overgangsrecht ter zake van de maatregelen ter voorkoming van oneigenlijk gebruik van coöperaties. Ook de fractie van D66 vraagt hier, door de verwijzing naar het commentaar van de Orde, naar. De wetswijziging die thans wordt voorgesteld, vloeit voort uit de omstandigheid dat op basis van de huidige regelgeving lidmaatschapsrechten van een coöperatie die niet tot het vermogen van een onderneming behoren, niet onder de werking van het aanmerkelijkbelangregime kunnen worden gebracht. Op deze lidmaatschapsrechten is het regime voor inkomsten uit vermogen van toepassing. Dit heeft zoals bekend tot gevolg dat vervreemdingsvoordelen niet kunnen worden belast. Beoogd is het belang bij een coöperatie dat niet tot een ondernemingsvermogen behoort met ingang van 1 januari 2001 onder de werking van het aanmerkelijkbelangregime te brengen. De verkrijgingsprijs dient in dat licht te worden gesteld op de waarde in het economisch verkeer per die datum. Om dit zeker te stellen, wordt de gelijkstelling van lidmaatschapsrechten en participatiebewijzen die thans is opgenomen in het voorgestelde artikel 4.5a bij nota van wijziging worden opgenomen in de Invoeringswet Wet IB 2001. Op deze wijze geldt voor lidmaatschapsrechten en dergelijke het overgangsrecht dat ook geldt voor winstbewijzen die door de invoering van de Wet IB 2001 tot een aanmerkelijk belang gaan behoren. Als verkrijgingsprijs geldt derhalve de waarde in het economisch verkeer met ingang van 1 januari 2001.

In de memorie van toelichting is opgemerkt dat één van de motieven voor het gebruik van de rechtsvorm van een coöperatie in plaats van een besloten vennootschap gelegen zou kunnen zijn in de sfeer van de werknemersverzekeringen. De leden van de VVD-fractie vragen of de regering voornemens heeft om ook in de sfeer van de werknemersverzekeringen wetswijzigingen te bevorderen om oneigenlijk gebruik in die sfeer tegen te gaan.

Namens de minister van sociale zaken en werkgelegenheid kan ik daarop antwoorden dat op basis van de thans bekende gegevens geen signalen bekend zijn van oneigenlijk gebruik van coöperaties in de sfeer van de werknemersverzekeringen. Op grond van de huidige regelgeving wordt verwacht, dat de rechter, zo hij tot een oordeel zou worden geroepen, in de gevallen die door dit wetsvoorstel worden bestreken tot een zelfde oordeel zou komen als voor de directeur-groootaandeelhouder van een besloten vennootschap. Derhalve dat geen sprake is van een verzekering(spllicht) voor de werknemersverzekeringen. Voor het op dit punt entameren van wetgeving op het terrein van de werknemersverzekeringen bestaat thans dan ook geen aanleiding.

#### *5.4 Groen beleggen*

De leden van de fracties van de VVD, het CDA, D66, Groen Links en GPV en RPF stellen in het kader van dit wetsvoorstel vragen over groen beleggen. De vragen hebben betrekking op de keuze voor een persoonsgebonden aftrekpost in box I en mogelijke alternatieven daarvoor, de budgettaire derving van de invoering van de persoonsgebonden aftrekpost, de mogelijkheid tot verliesverrekening in box I, de beperking van het overgangsrecht tot een periode van 10 jaar, de criteria voor «donkergroen» beleggen en de verschillen ten opzichte van groen beleggen, een evaluatie om de effectiviteit van de maatregel te toetsen, aanvullende maatregelen in geval de belangstelling voor de regeling achterblijft, aanmelding van de regeling als steunmaatregel bij de Europese Commissie, de negatieve effecten van het Belastingplan 2001 voor de bestaande regeling groen beleggen en de gevolgen van de nieuwe regeling groen beleggen voor de Tante Agaathregeling.

Naar aanleiding daarvan merk ik op dat bij de besluitvorming over het fiscale pakket 2001 in brede zin is gekeken naar de stimuleringsregelingen voor maatschappelijk beleggen. De nieuwe opzet daarvoor is opgenomen in het Belastingplan 2001. Daarbij worden twee kaderregelingen gecreëerd: één voor maatschappelijk beleggen waaronder groen beleggen, en één voor durfkapitaal. In verband daarmee zal de in dit wetsvoorstel in afdeling 6.9a van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen persoonsgebonden aftrekpost als onderdeel van de regeling groen beleggen, bij nota van wijziging worden geschrapt. Het lijkt mij daarom niet praktisch om thans deze vragen te beantwoorden. Ik kan deze leden verzekeren dat in de memorie van toelichting van het wetsvoorstel Belastingplan uitvoerig op deze onderwerpen wordt ingegaan.

#### *5.5 Betalingsregeling inzake stakingswinst ondernemerswoning*

Anders dan de leden van de CDA-fractie, die de voorgestelde uitstelregeling van artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 magertjes vinden, is deze uitstelregeling bepaald ruimhartig te noemen. Immers, volgens het thans geldende beleid dat is neergelegd in artikel 25, paragraaf 11, onderdeel 2, van de Leidraad Invordering 1990 wordt in beginsel voor ten hoogste twaalf maanden uitstel van betaling verleend en worden alle relevante vermogensbestanddelen – dus ook de eigen woning – bij de berekening van de betalingscapaciteit betrokken.



De leden van de fractie GroenLinks hebben moeite met het feit dat de extra opbrengst van 30 mln, die samenhangt met de vrijvallende capaciteit door het Audit File/Clair dat wordt ingezet voor fraudebestrijding, kan worden ingezet voor verlaging van de ondernemerslasten. Tegelijkertijd – zo zeggen deze leden – is er echter sprake van een totale capaciteitsverzwaring bij de Belastingdienst door het ondernemerspakket, die op 8 mln structureel wordt geraamd. De kosten daarvan zullen worden gedekt uit de aanvullende post fiscale wetsvoorstellen. Deze leden vragen hoe dit valt dit te rijmen met de Zalm-norm die een strikte scheiding van inkomsten en uitgaven hanteert. Ook informeren zij hoeveel de vrijvallende capaciteit door het Audit File/ Clair in fte's bedraagt.

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat met het gebruik van auditfile/CLAIR zowel een kwaliteitsverbetering als een tijdsbesparing wordt behaald. De efficiencywinst die hierdoor ontstaat geeft in de sfeer van de fraudebestrijding meer ruimte, bijvoorbeeld voor waarnemingen ter plaatse of verbetering van de aanslagregeling. Er is wat betreft de uitvoeringskosten derhalve sprake van een neutraal effect en geen vrijval van capaciteit. De toepassing van Auditfile/CLAIR heeft wel een positief effect op de belastingopbrengst. Daarmee is een bedrag van 30 mln structureel aan extra opbrengst gemoeid. Dit budgettaire effect is opgenomen in het integrale budgettaire overzicht.

### 6. Budgettaire effecten

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de budgettaire consequenties van de door deze leden gedane suggesties voor wijzigingen in dit wetsvoorstel.

In de eerste plaats wordt gesuggereerd om voor investeringen met een afschrijvingsduur van meer dan 10 jaar de in de huidige vervangingsreserve bestaande mogelijkheid van een vervangende investering voorafgaand aan de verkoop van het oude bedrijfsmiddel, te handhaven. Zoals in deze nota reeds is aangegeven is het voorstel om deze mogelijkheid te laten vervallen met name bedoeld om de regeling te vereenvoudigen en zal er als gevolg van de ruimere opzet van de regeling ook minder behoefte bestaan aan de door deze leden genoemde mogelijkheid. Het laten vervallen van die mogelijkheid is derhalve niet ingegeven door budgettaire overwegingen.

Een tweede suggestie betreft het laten vervallen van de driejaarstermijn bij de voorgestelde verruiming van de doorschuifregeling. Het laten vervallen van deze termijn zou betekenen dat in beginsel bij iedere verkoop van een onderneming gebruik kan worden gemaakt van de geruisloze doorschuiving. De budgettaire consequenties van een dergelijke verruiming kunnen oplopen naar circa f 300 mln.

De eveneens genoemde doorschuiving a la carte zou betekenen dat stakende ondernemers een vanuit fiscaal oogpunt optimaal evenwicht zouden kunnen zoeken tussen uitstel van belastingheffing en het ontvangen van een zo hoog mogelijke overdrachtsprijs. Afgezien van de administratieve lasten die aan een dergelijk systeem zijn verbonden, zou de toename van het uitstel van belastingheffing tot een budgettaire derving leiden, die, afhankelijk van de mate waarin van deze mogelijkheid gebruik zou worden gemaakt, in eerste instantie enkele tientallen miljoenen zou kunnen bedragen. Ook het overnemen van de suggestie om een geruisloze doorschuiving mogelijk te maken bij de overgang van een onderneming naar een werkzaamheid zou tot een toename van uitstel van belastingheffing leiden.

De leden van de PvdA-fractie vragen verder om aan te geven hoe de voorgestelde wijzigingen in dit wetsvoorstel doorwerken naar de verschillende categorieën ondernemers.

In antwoord op deze vraag merk ik op dat van de meeste in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen niet kan worden gezegd dat deze met name gevolgen hebben voor bepaalde categorieën ondernemers. Uitzonderingen vormen uiteraard de reparatie van de landbouwwijziging en de fiscale begeleiding van de herstructurering van de land- en tuinbouw. De mate waarin een bepaalde ondernemer gevolgen ondervindt van de overige voorstellen is afhankelijk van de individuele omstandigheden. Dit geldt in het bijzonder voor de maatregelen die zijn gericht op het tegengaan van misbruik of oneigenlijk gebruik van bepaalde regelingen en de maatregelen die zien op de fiscale begeleiding bij het staken van een onderneming of het vervreemden van bedrijfsmiddelen.

De leden van de fracties van VVD, D66, GPV, RPF en SGP gaan in op een eventuele verruiming van de voorgestelde herinvesteringsreserve bij bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van meer dan 10 jaar en op de budgettaire consequenties van een dergelijke verruiming.

Zoals in de budgettaire paragraaf van de memorie van toelichting is aangegeven is met de invoering van de thans voorgestelde herinvesteringsreserve naar verwachting een budgettair beslag van circa f 250 mln gemoeid. Naar verwachting zou het budgettaire beslag kunnen oplopen tot het tienvoudige van dit bedrag indien voor bedrijfsmiddelen met een afschrijvingstermijn van meer dan 10 jaar dezelfde voorwaarden zouden gelden als voor de overige bedrijfsmiddelen. Het budgettaire beslag van iedere tussenvorm zal derhalve, afhankelijk van de concrete invulling en het feitelijke gebruik van de ruimere mogelijkheden, ergens tussen deze beide bedragen uitkomen en naarmate de verruiming substantiëler is dichter in de buurt van de f 2,5 miljard uitkomen.

De vragen van de leden van de fracties van de VVD en GroenLinks inzake het budgettaire belang van de film- en scheepvaartcv's zijn reeds beantwoord in paragraaf 2.4.

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de CDA-fractie en van de D66-fractie of een samenhangend overzicht kan worden gegeven van de budgettaire consequenties van de over de verschillende wetsvoorstellen verspreide maatregelen voor ondernemers, is onderstaand een geactualiseerde versie opgenomen van het in de memorie van toelichting opgenomen overzicht.

Maatregelen die tot een budgettaire derving leiden zijn (structurele bedragen):

*waarvan verwerkt in het belastingplan 2000*

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

*waarvan verwerkt in het wetsvoorstel Wet IB 2001*

fusie en splitsing: aanpassing n.a.v. Leur-Bloem arrest	10
---	----

*waarvan opgenomen in onderhavig wetsvoorstel*

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
betalingsuitstel stakingswinst bedrijfswoning	25
<i>waarvan opgenomen in belastingplan 2001</i>	
verhoging persoonsgebonden aftrekpost bij verlies in regeling durfkapitaal van f 50 000 naar f 100 000	5
extra overgangsregeling films en zeeschepen (bedrag in toekomst aan te wenden voor verdere verlaging kapitaalsbelasting en/of nieuwe faciliteiten voor starters)	120
verlaging kapitaalsbelasting met 0,15%	125
additionele uitbreiding budget WBSO	45
<hr/>	
Totaal	1115 miljoen

Maatregelen die een budgettaire opbrengst opleveren zijn (structurele bedragen):

<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	265
zelfstandigenaftrek; ondermaatschappen	10
<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 landbouwwijziging	50
Audit File/Clair (zie rapport «Op afstand het beste»)	30
Tegengaan oneigenlijk gebruik ab-regime door coöperaties	25
<hr/>	
Totaal	1615

De verschillen met het overzicht dat was opgenomen in de bijlage bij de brief van 18 januari 2000 (kenmerk 2000-00029 M) – de leden van de fractie van D66 vragen daarnaar – zijn een gevolg van een actualisering van de raming van de budgettaire consequenties van een aantal maatregelen en een toevoeging van een aantal uit de additioneel beschikbaar gekomen ruimte te financieren maatregelen. In het volgende overzicht worden de verschillen nader gespecificeerd:

Wijziging t.o.v. bijlage bij brief van 18 januari 2000 (nr. 2000-00029 M)	x mln
invulling eerdere reservering voor venture capital	50
extra opbrengst aanpassing ondernemersbegrip	215
opbrengst toegevoegde maatregel AuditFile/Clair	30
opbrengst tegengaan oneigenlijk gebruik AB-regime (coöperaties)	25
subsald	320
maatregel betalingsuitstel stakingswinst bedrijfswoning	-/ 25
verhoging persoonsgebonden aftrekpost bij verlies	-/ 5
extra overgangsregeling films- en zeeschepen	-/ 120
verlaging kapitaalsbelasting	-/ 125
intensivering WBSO	-/ 45
saldo	0

In aanvulling op dit overzicht wordt opgemerkt dat in de memorie van toelichting abusievelijk een budgettaire opbrengst van nihil is vermeld voor de aanpassing van de zelfstandigenaftrek voor ondermaatschappen en dergelijke. In de totaalstelling is wel uitgegaan van de ook in de eerdere overzichten opgenomen opbrengst van 10 mln.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen naar de budgettaire consequenties van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen voor de komende 10 jaar.

Bij verder ongewijzigde omstandigheden blijft het in het overzicht opgenomen structurele budgettaire beslag voor de meeste maatregelen constant gedurende de komende 10 jaar. Uitzondering vormen de invoering van de herinvesteringsreserve, waarvan het budgettaire beslag als gevolg van het effect van de lagere afschrijvingen geleidelijk zal afnemen, het betalingsuitstel inzake de stakingswinst over bedrijfswoningen, waarbij de budgettaire derving eveneens geleidelijk zal afnemen, het niet meer toestaan van de commerciële herwaardering, waarbij de opbrengst drie jaar na invoering van de maatregel voor het eerst zal worden gerealiseerd, en de aanpassing van het ondernemersbegrip, waarbij de opbrengst als gevolg van de voorgestelde overgangsregeling de eerste jaren lager uitkomt dan het structurele niveau.

De leden van de CDA-fractie vragen naar de budgettaire consequenties van de reparatiewetgeving inzake de omzetting en vervreemding van afgewaardeerde vorderingen.

Deze maatregel vormt een onderdeel van het op de bestrijding van de ongewenste handel in verliezen en vervangingsreserves gerichte pakket maatregelen, waarvoor een budgettaire opbrengst van 200 mln is ingeboekt. Gelet op de samenhang tussen de verschillende maatregelen is een nadere uitsplitsing van dit bedrag niet goed mogelijk.

De leden van de D66-fractie vragen hoe de budgettaire consequenties van het vervallen van de commerciële herwaardering zijn bepaald, en meer specifiek of er daarbij vanuit wordt gegaan dat het toekomstige aantal geruisloze inbrengen ongeveer gelijk is aan het huidige aantal.

Bij de berekening van de budgettaire consequenties is gekeken naar het huidige aantal geruisloze inbrengen dat jaarlijks plaatsvindt, en naar de omvang van de daarbij ingebrachte stille reserves. Met eventuele gedragsreacties is geen rekening gehouden.

De leden van de D66-fractie vragen op grond waarvan het kabinet verwacht dat de reparatie van de landbouwwijstelling een budgettaire opbrengst zal hebben van f 50 miljoen.

De raming van de opbrengst van de reparatie van de landbouwwijstelling is gebaseerd op de raming van het totale belang van de huidige

landbouwvrijstelling (f 200 miljoen). Daarbij is rekening gehouden met het aantal hectares cultuurgrond dat jaarlijks aan de landbouw onttrokken wordt, met het aandeel daarin van verpachte grond, en met de bestemming die de grond na verkoop krijgt. Per saldo zal de beperking van de landbouwvrijstelling naar verwachting leiden tot een reductie met 25% van het totale budgettaire belang.

De leden van de fracties van VVD en D66 vragen nadere informatie over de omvang van het oneigenlijke gebruik van de rechtsvorm van de coöperatie en de opbrengst van f 25 miljoen die is ingeboekt voor de maatregelen om dit oneigenlijke gebruik tegen te gaan.

Uit een bij de belastingdienst ingesteld onderzoek is gebleken dat de desbetreffende vorm van oneigenlijk gebruik in toenemende mate voorkomt en dat daarmee soms aanzienlijke bedragen gemoeid zijn. Hoewel het onderzoek te beperkt was om een exacte berekening te maken van het budgettaire belang dat met deze vormen van oneigenlijk gebruik is gemoeid, is dit bedrag op basis van het aantal aangetroffen gevallen en het budgettaire belang ervan geraamd op f 25 miljoen. Naar verwachting zou het bovengenoemde oneigenlijke gebruik overigens sterk toenemen, indien de thans voorgestelde maatregelen achterwege waren gebleven. Het belang van het voorstel is derhalve met name ook gelegen in het voorkomen van een budgettaire derving.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom is afgeweken van het voornemen in het Regeerakkoord om een besparing op de investeringsaftrek te bereiken.

Gelet op het belang van vernieuwing, continuering en dynamisering van ondernemingen is, in navolging van het rapport Belastingen bedrijfsleven 21<sup>e</sup> eeuw, gekozen voor een andere invulling van de budgettaire doelstelling. Het bedrag van 75 miljoen dat, ten opzichte van het regeerakkoord, extra wordt uitgetrokken voor de investeringsaftrek, wordt zodanig gecompenseerd door andere maatregelen in dit pakket dat per saldo de voor het hele pakket in het regeerakkoord opgenomen opbrengst van 500 mln wordt gerealiseerd.

## **7. Uitvoeringsaspecten**

De leden van de PvdA-fractie vragen of kan worden aangegeven welke gevolgen de afzonderlijke maatregelen hebben op de administratieve lastendruk.

In paragraaf 7 van de memorie van toelichting is per groep maatregelen op hoofdlijnen reeds ingegaan op de effecten voor de administratieve lastendruk. Aangegeven is dat enkele maatregelen zoals de verruiming van de investeringsaftrek en de reparatie van de landbouwvrijstelling neutraal uitpakken voor de administratieve lasten. Dat geldt overigens ook voor de verlaging van het tarief van de kapitaalsbelasting.

Hieronder wordt voor de andere relevante maatregelen uit het wetsvoorstel aangegeven wat de verwachte structurele effecten zijn voor de administratieve lastendruk. Bij het in beeld brengen van deze effecten is zo veel mogelijk gebruik gemaakt van de standaardkostenmodellen inzake administratieve lasten voor de loonbelasting, inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting die de Belastingdienst ter beschikking heeft.

Maatregel	effect (f mln, structureel)
Toepassing auditfile en CLAIR in winstfeer	-/- 20
Vervallen accountantsverklaring afdrachtvermindering S&O/zeevaart.	-/- 10
Versterking en dynamisering ondernemerschap:	
• omvorming vervangingsreserve in herinvesteringsreserve	-/- 2
• verruiming van de doorschuifregeling	-/- 2,5
• geruisloze terugkeer uit BV	+ 1
Financiering van het ondernemerspakket:	
• handel in verliezen	+ 0,05 à 0,25
• handel in vervangingsreserve	+ 0,05 à 0,25
• omzetting afgewaardeerde vordering in aandelenkapitaal	+ 0,05 à 0,25
• schrappen deelnemingsvrijstelling voor als belegging gehouden EU-dochters	+ 0,05 à 0,25
• uitsluiting van de vestigingsplaatsfictie	+ 0,05 à 0,25
• niet meer toestaan commerciële herwaardering	+ 0,5 à 1
Overige maatregelen:	
• verruiming grenzen teruggaaf paarse dieselolie	+ 0,1 à 0,25
• lidmaatschap coöperaties en aanmerkelijk belang	+ 0,1 à 0,25
• de betalingsregeling stakingswinst ondernemingswoning	+ 0,1 à 0,25
• versoepeling procedure verzoek S&O-verklaring	+ 0,05 à 0,25
Totaal	-/- 33

## II. ARTIKELEN

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

Naar aanleiding van de opmerking van de leden van de fractie van het CDA over willekeurige afschrijving wijs ik erop dat in artikel 3.52, eerste lid, is bepaald dat de willekeurige afschrijving in het algemeen of voor bepaalde aangewezen bedrijfsmiddelen of bepaalde groepen van bedrijfsmiddelen buiten toepassing kan worden gesteld of per kalenderjaar kan worden beperkt. Dit geschiedt door de Minister van Financiën na overleg met de vakminister.

Deze leden vragen of de ministeriële regeling waarbij nadere regels worden gesteld met betrekking tot de verklaring inzake T&O-bedrijfsmiddelen aan de Tweede Kamer zal worden voorgelegd. Daarnaast informeren deze leden op welke gronden een verzoek om een verklaring door de Minister van Economische Zaken zou kunnen worden afgewezen. Naar aanleiding hiervan merk ik op dat door mijn ambtsvoorganger is toegezegd de lagere regelgeving die wordt worden getroffen in het kader van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor inwerkingtreding aan de Tweede Kamer voor te leggen. Dit geldt eveneens voor de lagere regelgeving die verband houdt met het onderhavige wetsvoorstel. Een verzoek om een verklaring door de Minister van Economische Zaken zal kunnen worden afgewezen indien de voorgenomen investering niet voldoet aan de vereisten die zijn opgenomen in de Aanwijzingsregeling.

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

De leden van de SGP-fractie vragen naar de inhoud van de ministeriële regeling waarin de voorwaarden voor het verlenen van uitstel van betaling ingevolge artikel 25, veertiende lid, van de Invorderingswet 1990 nader zullen worden uitgewerkt. In lijn met hetgeen de Tweede Kamer



hieromtrent is toegezegd bij de behandeling van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 zal het concept van deze regeling tijdig aan de Kamer worden voorgelegd.

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

In antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de PvdA naar mijn mening over de gevallen waarin de Invorderingswet 1990 wèl voorziet in een vorm van aansprakelijkheid voor bepaalde personen of lichamen, maar niet in een mogelijkheid voor de aansprakelijk gestelde bezwaar te maken en beroep in te stellen inzake de onderliggende belastingaanslag, alsmede overeenkomstige vragen van de leden van de VVD- en van de D66-fractie, het volgende. Ik teken aan dat aansprakelijken niet als echte derden ten opzichte van de betrokken schuldenaren kunnen gelden. Zij kunnen in meerdere of mindere mate invloed uitoefenen op het handelen van de belastingschuldige. Aansprakelijkheid bestaat voorts veelal niet voor bepaalde belastingaanslagen als geheel, doch voor een gedeelte. Het onderwerp hangt ook nauw samen met de regeling van de rechtsmacht inzake fiscale aansprakelijkstellingen. Thans is die verdeeld tussen de burgerlijke rechter en de belastingrechter. De Werkgroep aspecten van rechtsbescherming in het belastingrecht heeft aanbevolen te komen tot de concentratie van de rechtsmacht bij één rechter (een der aanbevelingen, aan de voorzitter van de Tweede Kamer toegezonden bij brief van 15 april 1997, kenmerk WDB97/119M). Mede op grond van de uitkomsten van de evaluatie van de Invorderingswet 1990, medegedeeld aan de voorzitter van de Tweede Kamer bij brief van 13 januari 1998 (kenmerk AFZ97/3935M) is gekozen voor concentratie van de rechtsmacht inzake fiscale aansprakelijkstellingen bij de belastingrechter. Een wetsvoorstel terzake – mede aspecten van rechtshandhaving omvattend – is op zich in een vrij vergevorderd stadium van voorbereiding; de afronding daarvan wordt echter opgehouden door de prioriteit die gegeven moet worden aan die wetgeving, waaronder het voorliggende voorstel, met als datum van inwerkingtreding 1 januari 2001. Al met al meen ik dat niet het voorliggende wetsvoorstel doch het genoemde in voorbereiding zijnde wetsvoorstel de juiste plaats is voor een nadere regeling van de rechtsbescherming in verband met aansprakelijkstellingen. Ik breng overigens in herinnering dat de in het voorliggende wetsvoorstel voorgestelde wijziging van artikel 50, tweede lid, van de Invorderingswet 1990, degene die aansprakelijk wordt gesteld op de voet van artikel 40 van die wet de mogelijkheid van bezwaar en beroep verschaft met betrekking tot de belastingaanslag waarvoor hij aansprakelijk is gesteld.

De leden van de VVD-fractie vragen op welk moment het vermogen van de vennootschap moet voldoen aan de voorwaarden van artikel 40 van de Invorderingswet 1990: het moment van de vervreemding van de aandelen of de balansdatum. Het eerste is het geval. Dat blijkt uit de precisering van de in het eerste lid bedoelde voorwaarden voor aansprakelijkheid in het derde lid. Daarin wordt het gedeelte van de vennootschapsbelastingsschuld waarvoor men aansprakelijk kan zijn afhankelijk gesteld van het gedeelte van het vermogen van de vennootschap waarop krachtens de vervreemde aandelen aanspraak zou kunnen worden gemaakt ingeval op het tijdstip van de vervreemding de vennootschap zou worden ontbonden.

De leden van de VVD-fractie stellen verscheidene vragen met betrekking tot het tweede lid van het voorgestelde artikel 40 van de Invorderingswet 1990. De vraag of het civielrechtelijk mogelijk is zekerheid te stellen voor belastingschulden over toekomstige jaren en/of reeds verstreken jaren waarvoor nog geen aanslag is opgelegd, beantwoord ik bevestigend. Voor

fiscale vorderingen en schulden geldt in beginsel hetzelfde als voor civiele vorderingen en schulden. Wel teken ik aan dat die zekerheid niet kan worden uitgewonnen voordat – in de eerste plaats – de belastingschuld is geformaliseerd in een belastingaanslag en – in de tweede plaats – de belastingschuldige in gebreke blijft de belastingschuld te betalen. Aan de persoon die aanbiedt zekerheid te stellen worden geen andere eisen gesteld dan dat de aangeboden zekerheid reële betekenis en voldoende waarde moet hebben.

Ik onderschrijf het uitgangspunt van deze leden, dat de ontvanger zekerheden die gesteld zijn ten behoeve van de voldoening van een bepaalde belastingschuld, moet trachten uit te winnen voordat hij derden aansprakelijk stelt. Wel teken ik aan dat een en ander genuanceerder moet worden gezien indien in de loop der tijd – na het tijdstip waarop de ontvanger de hem aangeboden zekerheid heeft geaccepteerd – de waarde van de zekerheid is gedaald of zelfs geheel teloor is gegaan. Ook kan de situatie zijn ontstaan waarin een zekerheid praktisch niet meer of slechts tegen onevenredig hoge kosten kan worden uitgewonnen. Bijvoorbeeld indien een verpand object naar het buitenland is overgebracht of de borg is geëmigreerd. In zulke gevallen kan in het kader van een redelijke hanteling van zijn bevoegdheden van de ontvanger niet gevergd worden tijd en moeite te verspillen aan dergelijke feitelijk niet of nauwelijks uit te winnen zekerheden.

Het in gebreke zijn een bepaalde belastingschuld (tijdig) te betalen heeft uitsluitend betrekking op het (tijdig) voldoen, al dan niet door verrekening, van die belastingschuld. Het al dan niet stellen van zekerheid verandert daaraan niets. Het stellen van zekerheid heeft slechts ten doel te zorgen voor een verhaalsmogelijkheid indien en voorzover betaling uitblijft. Voorzover vervolgens het verhaal succesvol is en de belastingschuld daardoor alsnog geheel of ten dele wordt gedelgd, kan uiteraard geen sprake zijn van aansprakelijkstelling.

Op welke wijze zekerheid zal worden geboden aan de ontvanger, is in de eerste plaats een zaak die de grootaandeelhouder en de vennootschap in kwestie, al dan niet in onderling overleg, aangaat. Voor beide partijen geldt dat zekerheid in allerlei vorm gesteld kan worden. Bijvoorbeeld: verpanding van de aandelen in kwestie of van andere bezittingen, vestiging van een hypotheek, afgeven van een bankgarantie, verwerving van borgtocht.

Op de vraag of de voorgestelde regeling de verhandelbaarheid van een minderheidspakket van aandelen in een vennootschap zou kunnen belemmeren, ben ik reeds ingegaan in mijn antwoord op een overeenkomstige vraag van de leden van de PvdA-fractie. Aldaar heb ik gezegd, dat ik onderken dat het wellicht moeilijker wordt om minderheidspakketten van aandelen in bepaalde vennootschappen te verkopen. Het primaire doel van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 is immers het ontmoedigen dat aandelen van in feite lege vennootschappen, waarop fiscale of latente claims van de fiscus rusten, tegen een relatief aantrekkelijke prijs worden verkocht aan handelaren in vervangingsreserve BV's en dergelijke.

In mijn antwoord op een eerdere opmerking die de leden van de VVD-fractie aan het voorgestelde artikel 40 van de Invorderingswet 1990 hebben gewijd, heb ik reeds voorbeelden gegeven van de onverantwoord te achten vermogensverminderingen waarin in dit kader gedacht moet worden.

De leden van de VVD-fractie stellen enkele vragen over de risico's die een directeur/enig aandeelhouder van een beleggings-BV, waarin een aantal panden zit met stille reserves, loopt en hoe en in hoeverre hij die risico's kan afdekken. Ten antwoord het volgende. Vooropgesteld moet worden dat het in de eerste plaats aan de koper en verkoper is het eens te worden

over de vraag wie van beiden welke risico's wil lopen. Elk risico heeft immers zijn prijs. Welke vormen van zekerheid daarbij een rol kunnen spelen is mede afhankelijk van de financiële en juridische mogelijkheden van elk der partijen. De koper zou de aandelen in kwestie of andere bezittingen kunnen verpanden aan de verkoper, in bepaalde gevallen zou de koper een recht van hypotheek kunnen vestigen ten gunste van de verkoper, hij kan de verkoper een bankgarantie aanbieden of iemand bereid kunnen vinden borg te staan. Maar net zo goed zou de verkoper met de koper overeen kunnen komen dat hij, de verkoper, een vorm van zekerheid stelt ten behoeve van de fiscus. Dan zal dat uiteraard tot uitdrukking komen in de koopprijs van de aandelen dan wel in een aparte door de koper aan de verkoper te betalen vergoeding.

Afhankelijk van hetgeen terzake is overeengekomen, kunnen pandrecht en hypotheekrecht in stand blijven na latere verkoop van de aandelen door de koper aan een opvolgende koper. Tevens kan in de verkoopovereenkomst bijvoorbeeld een kettingbeding tot het verstreken van een (nieuwe) bankgarantie worden opgenomen. De verkoper kan zijn positie ook versterken door in die overeenkomst een recht van wederinkoop te laten opnemen. Ook nog van belang is dat, indien er meer dan één vervreemding plaatsvindt binnen de in artikel 40 van de Invorderingswet 1990 indirect aangeduide periode van 9 jaren (5 voorafgaande jaren, het jaar van vervreemding en de drie daarop volgende jaren) elk der aandeelhouders voor het met hun belang overeenkomende gedeelte van de voor hem relevante belastingschulden van de vennootschap aansprakelijk is. Wellicht ten overvloede wijs ik erop dat het stellen van zekerheid niet opgenomen is als vereiste om niet aansprakelijk te worden gehouden.

Hoe moet, zo vragen de leden van de VVD-fractie, het begrip vervreemding in artikel 40 Invorderingswet 1990 worden uitgelegd. Aan het begrip vervreemden als zodanig – afgezien dus van het percentage aandelen dat men heeft of belangen die worden gelijkgesteld met het houden van een bepaald aandelenpakket – moet dezelfde betekenis worden toegekend als die welke in de rechtspraak op het gebied van winst uit aanmerkelijk belang is gevormd. De oervorm is de vervreemding in de vorm van de verkoop van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen. Blijkens de rechtspraak is de verkooptransactie en niet de doorgaans latere levering van de aandelen in kwestie de vervreemding waar het om gaat. Dat het begrip vervreemding zo moet worden opgevat, volgt uit de uitdrukkelijke aansluiting, bij de totstandkoming van de Invorderingswet 1990, bij het aanmerkelijkbelangregime voor de inkomstenbelasting, verwoord in de memorie van toelichting op het desbetreffende wetsvoorstel<sup>1</sup>. Dit in samenhang met het feit dat noch bij de totstandkoming van de Invorderingswet Wet inkomstenbelasting 2001, noch in de memorie van toelichting op het voorliggende wetsvoorstel is gebleken van een gewijzigd inzicht van de wetgever.

De kring van personen die en het aantal handelingen dat valt onder de werking van het voorgestelde artikel 40 is echter aanzienlijk beperkter dan de kring van personen die en het aantal handelingen dat valt onder de heffing van winst uit aanmerkelijk belang. Alleen aandeelhouders die, al dan niet tezamen met hun partner of echtgenoot als bedoeld in artikel 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en hun bloedverwanten in de rechte lijn, die direct of indirect ten minste één derde gedeelte van het geplaatste kapitaal van een vennootschap bezitten en die aandelen vervreemden in de hiervoor vermelde betekenis, vallen daaronder. De aan het woord zijnde leden zien het dus goed dat het verlenen van koopopties of claims of de overgang van economische eigendom, anders dan op zodanige wijze dat van vervreemding moet worden gesproken, niet van belang is voor de toepassing van artikel 40 van de Invorderingswet 1990.

<sup>1</sup> Het huidige artikel 40 was toen genummerd als artikel 41; de aansluiting bij het aanmerkelijk-belangregime is verwoord in Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, blz. 105.

Indien de vennootschap slechts een deel van haar vennootschapsbelastingenschuld heeft betaald, vragen de leden van de VVD-fractie, wordt dan in het kader van de toepassing van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 het betaalde bij voorrang toegerekend aan de stille reserves waarop artikel 40 ziet?

Tot op zekere hoogte is dat zo. Bedacht moet worden dat een en ander in principe per belastingaanslag dan wel, indien er over een jaar meer dan één belastingaanslag is vastgesteld, het gezamenlijk bedrag van de over een bepaald belastingjaar opgelegde belastingaanslagen, moet worden gezien. Voorts dat in de praktijk zo goed als altijd door de belasting-schuldige gericht op een bepaalde belastingaanslag wordt betaald. Daarmee komt vast te staan welk betaald bedrag aan welk belastingjaar moet worden toegerekend. Vervolgens moet een onderscheid gemaakt worden tussen de aansprakelijkheid voor de vennootschapsbelasting die verschuldigd blijkt te zijn aan het einde van het jaar waarin de aandelen zijn vervreemd en de drie daarop volgende jaren. De aan het einde van het jaar van vervreemding bestaande belastingenschuld kan mede op voorgaande belastingjaren betrekking hebben. Het al dan niet aanwezig zijn van stille reserves ten tijde van de vervreemding heeft daarbij geen betekenis. Uit de wettekst volgt namelijk dat de aanwezigheid van stille reserves ten tijde van de vervreemding alleen speelt in de drie jaren die onmiddellijk volgen op het jaar van vervreemding. Dat geldt ook voor de open reserves die bestaan ten tijde van de vervreemding. In gevallen waarin voor beide soorten reserves geldt dat zij geheel of gedeeltelijk in de winst vallen van een van die drie latere jaren, ligt een pondspoonsge wijze toedeling van de aan de hier bedoelde vrijval van reserves toe te rekenen belasting voor de hand. Dit uiteraard voorzover die belasting ook is betaald.

Ter voorkoming van misverstand teken ik nog aan, dat de omvang oftewel het totale bedrag waarvoor een grootaandeelhouder aansprakelijk kan zijn, afgezien van de deelfactor indien er meer dan een aandeelhouder aansprakelijk is, in beginsel geheel bepaald wordt door hetgeen materieel verschuldigd is aan belasting<sup>1</sup>. Dat materieel verschuldigde belasting eerst geformaliseerd moet worden in een belastingaanslag, alvorens invordering kan plaatsvinden en dat vervolgens eerst geconstateerd moet worden dat een belasting-schuldige ook na aanmaning in gebreke blijft zijn schuld te betalen alvorens aansprakelijkstelling kan plaatsvinden, is een heel andere kwestie. Met dien verstande echter dat, gezien de formaliseringsvoorwaarde, de mogelijkheid bestaat dat bijvoorbeeld door het verlopen van de daartoe in de wet gestelde termijn voor het opleggen van een aanslag of een navorderingsaanslag, het bedrag dat de betrokken vennootschap uiteindelijk formeel verschuldigd blijkt te zijn, lager is dan het bedrag dat zij materieel is verschuldigd. In dat geval moet de aansprakelijkstelling (uiteindelijk) worden afgestemd op het lagere geformaliseerde belastingbedrag.

De leden van de fractie van de VVD vragen zich af of de voorgestelde regeling geen problemen zal geven voor diegenen die hun vrije beroep uitoefenen in BV-vorm. Dit omdat door de in de regel geringe kapitaalsintensiteit van een dergelijke beroepsbeoefening de kans reëel is, dat de bezittingen van een dergelijke BV in belangrijke mate bestaan uit beleggingen. De kans op problemen acht ik verwaarloosbaar. Deze leden hebben kennelijk het oog op de zogenaamde werk-BV van de vrije beroepsbeoefenaar. In de praktijk hebben dergelijke beroepsbeoefenaren daarboven zo goed als altijd nog een persoonlijke houdstervenootschap waarin de overschotten uit de beroepsbeoefening worden gestald. De omvang van de beleggingen in de werk-BV zal dan ook eveneens zo goed als altijd zeer gering zijn. Bovendien is het in belangrijke mate bestaan uit beleggingen van het vermogen van de vennootschap om zo te zeggen slechts een randvoorwaarde voor aansprakelijkstelling op de voet van

<sup>1</sup> Dit is in alle aansprakelijkheidsregelingen zo. De aansprakelijkheid ontstaat in beginsel tegelijk met het plaatsvinden van het belastbare feit.

artikel 40 van de Invorderingswet 1990. De centrale voorwaarde is het (doen) verminderen van het vermogen van de vennootschap anders dan ten gevolge van de normale bedrijfsvoering van de vennootschap. De kans dat met betrekking tot de (werk-)BV van de vrije beroepsbeoefenaar aan die voorwaarde wordt voldaan lijkt me zeer gering. Mocht dit toch het geval zijn, zal het ook terecht zijn dat aansprakelijkstelling mogelijk is.

Zoals hiervoor al is aangegeven, is het inderdaad mogelijk dat er meer dan een aandeelhouder kan worden aangesproken op de voet van artikel 40 van de Invorderingswet 1990. Onder het bestaande artikel 40 is dat ook al zo. In verband daarmee stellen de leden van de VVD-fractie nog enkele vragen. In de eerste plaats naar de criteria aan de hand waarvan de ontvanger zal bepalen wie hij aansprakelijk stelt. Zoals dat ook bij andere regelingen inzake aansprakelijkheid het geval is, wordt de ontvanger een zekere mate van vrijheid toegekend om zijn bevoegdheden uit hoofde van die regelingen naar bevind van zaken uit te oefenen. Dit om te komen tot een zo doelmatig mogelijke invordering van verschuldigde belastingen. Het spreekt voor zich – en dit komt ook in de rechtspraak naar voren – dat hij niet naar willekeur tewerk gaat.

De tweede vraag is, of de aangesproken aandeelhouder het recht van regres heeft op andere ex-aandeelhouders die op de voet van genoemd artikel 40 aangesproken zouden kunnen worden voor bepaalde belasting-schulden doch feitelijk niet aangesproken zijn door de ontvanger. Het antwoord luidt bevestigend. In dat geval is sprake van pluraliteit van schuldenaren en hoofdelijke verbondenheid als bedoeld in afdeling 2 van Boek 6 BW. Op de niet-aangesproken aansprakelijken is artikel 6:10 BW van toepassing. Dat artikel bevat de zogenaamde bijdrageplicht. Met name het tweede lid is van belang. Dat luidt: «De verplichting tot bijdragen in de schuld die ten laste van een der hoofdelijke schuldenaren wordt gedelgd voor meer dan het gedeelte dat hem aangaat, komt op ieder medeschuldenaar te rusten voor het bedrag van dit meerdere, telkens tot ten hoogste het gedeelte van de schuld dat de mede-schuldenaar aangaat». Het ligt voor de hand dat ieders aandeel bepaald dient te worden naar evenredigheid van het bedrag waarvoor hij aansprakelijk is. De regresmogelijkheid wordt, zo blijkt hiervoor, uitsluitend geregeld door burgerlijk recht.

De leden van de VVD-fractie stellen vervolgens aan de orde de mogelijkheid van bezwaar en beroep voor aansprakelijk gestelden met het oog op het bedrag aan belasting waarvoor men aansprakelijk is gesteld. Mede ten antwoord op deze leden ben ik daar elders in deze nota al op ingegaan bij een overeenkomstige vraag van de leden van de PvdA-fractie. Hetzelfde geldt voor de stand van zaken met betrekking tot het in voorbereiding zijnde wetsvoorstel inzake aspecten van rechtsbescherming en rechtshandhaving.

Voor voorbeelden van hetgeen ik zie als verminderingen van vermogen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering, moge ik de leden van de CDA-fractie verwijzen naar mijn antwoord op de vraag van de leden van de VVD-fractie over bewust illusoir maken van de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger.

Het «licht maken» van een vennootschap die de functie van werkmaatschappij heeft door de winsten uit te keren aan de houdstervenootschap die de aandelen van die werk-BV heeft, is met name bij beoefenaren van het vrije beroep in de BV-vorm met een houdstermaatschappij tussen de beroepsbeoefenaar in persoon en de werk-BV (en daar ging het om in het arrest waarnaar deze leden verwijzen<sup>1</sup>), in het algemeen een alleszins aanvaardbare zaak. Een dergelijke situatie valt ook niet onder de hiervoor bedoelde voorbeelden. Ik teken voorts aan dat het arrest geen geschikte maatstaf biedt op dit vlak. Aan de orde was namelijk in hoeverre

---

<sup>1</sup> HR 1 december 1999, BNB 2000/111c\* en V-N 1999/57.21, blz. 5050.

aanspraak bestond op fiscale facilitering van een aandelenfusie, een materie die in wezen geregeerd wordt door Europees recht (de zgn. Fusierichtlijn) dat via de rechtspraak van de Hoge Raad is geïncorporeerd in het Nederlandse belastingrecht<sup>1</sup>. De in artikel 3.55 van de Wet inkomstenbelasting 2001 neergelegde regeling beoogt die rechtspraak te codificeren. Op grond van de vermelde richtlijn en rechtspraak bestaat aanspraak op de fusiefaciliteit, tenzij sprake is van belastingfraude of -ontwijking als hoofddoel van de aandelenruil. Nu het hof in de door deze leden vermelde zaak had geoordeeld dat belastingfraude of -ontwijking niet het hoofddoel of een van de hoofddoelen van de aandelenruil was, dat oordeel niet blijf gaf van een onjuiste rechtsopvatting en, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet kon worden getoetst, verwierp de Hoge Raad het door de staatssecretaris van Financiën ingestelde cassatieberoep. Het moge duidelijk zijn dat vanwege de geschetste specifieke context waarin dit arrest is geweest, daaruit geen algemene conclusies kunnen worden getrokken over het al dan niet ten gevolge van de normale bedrijfsvoering verminderen van het vermogen van een vennootschap.

De verwijzing in artikel 40, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 naar artikel 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001, die de leden van de CDA-fractie signaleren, heeft de volgende functie: in algemene zin aansluiten bij het begrip aanmerkelijk belang in de Wet inkomstenbelasting 2001 en bij de omschrijving in die wet van degenen die de primaire doelgroep vormen van de aanmerkelijkbelangregeling in de inkomstenbelasting. Dat is ieder die, direct of indirect, al dan niet tezamen met zijn partner of echtgenoot een aanmerkelijk belang bezit. Vervolgens worden in genoemd artikel 40, eerste lid, verscheidene beperkingen aangebracht. Uitbreiding van de doelgroep blijft beperkt tot bloedverwanten in de rechte lijn. Van de primaire doelgroep worden voorts alleen grootaandeelhouders in aanmerking genomen; de afgrenzing ten opzichte van degenen die vallen onder de omschrijving van genoemd artikel 4.6, onderdeel a, vindt plaats met behulp van het «oude» één-derde-criterium. In de derde plaats telt alleen het aandelenbezit.

De keuze voor deze beperkingen is verantwoord in de artikelsgewijze toelichting in de memorie van toelichting, blz. 65. De keuze voor het één-derde-criterium berust op de gedachte dat daarmee alleen aandeelhouders, die in het algemeen een belangrijke zeggenschap in de vennootschap hebben, onder de aansprakelijkheid worden gebracht, zoals dat onder het oude aanmerkelijkbelangregime ook het geval was. Om een eenvoudige wijze van het ontlopen van de aansprakelijkheid, met name door kinderen formeel aandeelhouder te maken, te elimineren, worden naast de eerdervermelde partner en echtgenoot ook de verwanten in de rechte lijn onder de reikwijdte van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 gebracht en is het gezamenlijke bezit van de desbetreffende aandelen doorslaggevend.

De leden van de CDA-fractie verwijzen naar een in de eerder genoemde publicatie<sup>2</sup> van mr. J.A. Booij gegeven voorbeeld van de tijd die kan verstrijken tussen het tijdstip van de vervreemding van de aandelen en het tijdstip waarop onherroepelijk komt vast te staan of en hoeveel een aansprakelijk gestelde dient te betalen op de aansprakelijkstelling op de voet van artikel 40 van de Invorderingswet 1990. Zoals de heer Booij zelf al opmerkt: het is een zeer extreem voorbeeld. Ik vind het ook zeer gekunsteld. Het leeg halen van de vennootschap geschiedt in het voorbeeld in jaar 4 (het derde jaar na het jaar waarin vervreemding van de aandelen plaatsvond). Dat het leeghalen ertoe leidt dat de verschuldigde vennootschapsbelasting niet kon worden voldaan, blijkt in het voorbeeld pas in jaar 9 of 10 wanneer blijkt dat een navorderingsaanslag over jaar 4 niet of niet volledig kan worden betaald; daarvoor was het betalen van

<sup>1</sup> Richtlijn 90/434/EEG, Pb. EG L255/1, Leur-Bloem-arrest: HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-28/95 en HR BNB 1998/176c\*.

<sup>2</sup> WFR, 2000/6398, blz. 1224 e.v.



vennootschapsbelasting kennelijk geen probleem. In de periode tot en met jaar 3 en in de jaren 5 tot en met 7 kunnen, zo is eveneens een impliciete vooronderstelling bij het voorbeeld, géén verliezen van betekenis zijn geleden. Zo dit anders zou zijn, zou het immers vanwege de voorwaartse en achterwaartse verliesverrekening niet tot een navorderingsaanslag hebben kunnen komen. Bovendien lijkt het voorbeeld te suggereren dat het plaatsvinden van een onttrekking in jaar 4 voldoende is om te komen tot een aansprakelijkstelling van de ex-aanmerkelijkbelanghouder op de voet van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 voor over jaar 4 verschuldigde vennootschapsbelasting. Dat is echter slechts het geval voorzover in het belastbare bedrag van jaar 4 een bestanddeel aanwezig is dat kan worden toegerekend aan het vrijvallen, eventueel gedeeltelijk, van de ten tijde van de vervreemding van het aanmerkelijkbelangpakket bestaande stille of voor de heffing van vennootschapsbelasting toegelaten open reserves.

De suggestie van de heer Booi om de ontvanger te verplichten in bepaalde gevallen onverwijld een belastingaanslag op te leggen, begrijp ik niet. De wettelijke bevoegdheid tot het opleggen van aanslagen ligt bij de inspecteur. Ik zie niet waarom het hier anders zou moeten zijn. Een tweede suggestie is aansprakelijkstelling te laten plaatsvinden zodra de belastingaanslag onbetaald blijft. Dat lijkt mij wat te snel. Eerst zal toch aanmaning moeten plaatsvinden. Vervolgens zal in het algemeen eerst moeten worden gezien of er zekerheden zijn die op doelmatige wijze uitgewonnen kunnen worden, dan wel dat verhaal op het vermogen van de belastingschuldenaar reële mogelijkheden biedt. Ingeval de belastingschuldige om uitstel vraagt, zal in het algemeen ook eerst moeten worden nagegaan of een redelijke kans bestaat dat betaling alsnog binnen een bepaalde tijd kan plaatsvinden.

Anders dan de heer Booi, waarnaar de leden van de fractie van het CDA verwijzen, kennelijk aanneemt, is het niet nodig een regresregeling op te nemen met betrekking tot betalingen uit hoofde van aansprakelijkstelling op de voet van artikel 40 van de Invorderingswet 1990. Het burgerlijke recht voorziet voldoende in deze mogelijkheid. In dit verband verwijs ik naar mijn antwoord elders in deze nota op een overeenkomstige vraag van de leden van de VVD-fractie.

Voor een antwoord op vraag van de leden van de fractie van D66 over verruiming van de mogelijkheden van bezwaar en beroep inzake aansprakelijkstelling door de ontvanger, moge ik verwijzen naar mijn antwoord elders in deze nota op een overeenkomstige vraag van de leden van de VVD-fractie.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. J. Bos