

# Deus ex machina<sup>1</sup>; over emigratieheffingen in de (totaal)winstsfeer

Mr. D.E. van Sprundel\*

## 1 Inleiding

Vorig jaar heeft het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam zijn veertigjarig bestaan gevierd met een lustrumcongres getiteld ‘Naar een Europese winstbelasting?’.<sup>2</sup> Hoewel de Europese Commissie inmiddels een voorstel voor een richtlijn heeft gepubliceerd<sup>3</sup>, heeft een aantal lidstaten hun bedenkingen tegen een eenduidige winstbelasting, hetgeen tot een gele<sup>4</sup> of oranje<sup>5</sup> kaart<sup>6</sup> kan leiden, dus tot een aanpassing of een afwijzing.<sup>7</sup> De Tweede Kamer is bijvoorbeeld van oordeel dat bovengenoemd voorstel niet voldoet aan de beginselen van subsidiariteit<sup>8</sup> en proportionaliteit<sup>9</sup> en zal bezwaar maken.<sup>10</sup> Dit jaar organiseert het Fiscaal Economisch Instituut – in samenwerking met studievereniging R.F.V. Christiaanse-Taxateur – een congres met als onderwerp ‘Totaalwinst’. Dit congres staat mede in het teken van het afscheid van Dirk Albregtse. In deze bijdrage behandel ik beide onderwerpen. Hiertoe maak ik allereerst een koppeling tussen Dirk en de emigratieheffing. Alvorens de meest recente ontwikkelingen met betrekking tot de Nederlandse emigratieheffing samen te vatten, ga ik in op het verband tussen de totaalwinst en de emigratieheffing.

## 2 Contributio Amicorum

Dirk Albregtse begon zijn werkzame fiscale carrière al in 1972 bij het Fiscaal Economisch Instituut – in eerste instantie gedetacheerd via de gemeente – en binnenkort gaat hij na 40 jaar met pensioen. Zeker

<sup>1</sup> Met de term ‘Deus ex machina’ wordt het verschijnsel uit het klassieke Griekse en Romeinse theater aangeduid, waarmee een schrijver een ogenschijnlijk vastgelopen situatie oplost door een god ten tonele te voeren die het verhaal tot een goed (of kwaad) einde bracht.

\* Verbonden aan het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam werkzaam aan een proefschrift over exitheffingen; tevens werkzaam als Senior Manager Tax bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.

<sup>2</sup> Zie voor een verslag van dit congres D.E. van Sprundel, *Naar een Europese winstbelasting?*, WFR 6867/948. Voor een uitgebreide weergave verwijs ik naar de bundel D.A. Albregtse en P. Kavelaars (red.), *Naar een Europese winstbelasting?* Kluwer, Deventer, 2010.

<sup>3</sup> Voorstel voor een richtlijn van de raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121, 16 maart 2011.

<sup>4</sup> Indien een derde van de nationale parlementen bezwaar maakt tegen een voorstel op basis van subsidiariteit en/of proportionaliteit, dan is de Europese Commissie verplicht het voorstel te heroverwegen. Na heroverweging kan het voorstel worden gewijzigd of ingetrokken. De Europese Commissie is daartoe echter niet verplicht.

<sup>5</sup> Indien de helft van de nationale parlementen oordeelt dat een voorstel van de Europese Commissie strijdig is met het principe van subsidiariteit en/of proportionaliteit, en als daarbij de Europese Raad of het Europees Parlement het oordeel van de nationale parlementen deelt, dan wordt het voorstel definitief niet in behandeling genomen.

<sup>6</sup> Deze procedures zijn gebaseerd op art. 12 VwEU. De procedurele afspraken zijn opgenomen in art. 3 van het eerste protocol (betreffende de rol van de nationale parlementen in de Europese Unie) en de art. 6 en 7 van het tweede protocol (betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid).

<sup>7</sup> “Kamer wil Brussels plan winsttaks van tafel”, Het Financieel Dagblad, 30 april 2011. Ook andere landen hebben of gaan bezwaar maken; volgens het Duitse Handelsblatt van 11 mei 2011 (“Schäuble bremst pläne der EU”) – met dank aan mijn kantoorgenoot J.J. de Pagter van de afdeling Tax Policy – is de Duitse minister van Financiën Schäuble bijvoorbeeld ook tegen de plannen van de Europese Commissie.

<sup>8</sup> Art. 5, derde lid, VwEU.

<sup>9</sup> Art. 5, vierde lid, VwEU.

<sup>10</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 728, nr. 3, Brief van de vaste commissie voor Europese Zaken van 28 april 2011.

tegenwoordig is een dergelijk lang dienstverband bijzonder waarbij terecht nogmaals<sup>11</sup> wordt stilgestaan. Voor een nadere toelichting over Dirk en – onder andere – zijn geliefde Breskens verwijs ik gemakshalve naar de inhoud van de bijdrage van de website ‘Op Bresjes’.<sup>12</sup>

Op fiscaal gebied heeft Dirk ook veelvuldig veelzijdige publicaties geschreven en zijn stempel op ons vakgebied weten te drukken.<sup>13</sup> Volgens PortalOne<sup>14</sup> wordt Dirk Albregtse maar liefst 206 keer als (co)auteur genoemd en ook de diversiteit van het aantal onderwerpen is indrukwekkend; van de vestigingsplaatskeuze tot bijvoorbeeld alternatieve geneesmiddelen.

In Dirks proefschrift – Fiscaal-economische aspecten van internationale belastingvermijding<sup>15</sup> – is een van zijn belangrijke elementen de definitie van internationale belastingvermijding; het verplaatsen van personen, inkomensbronnen, vermogensbestanddelen en / of activiteiten van de ene naar de andere staat teneinde de belasting geheel of gedeeltelijk te vermijden. Ook de oorzaken van internationale belastingverschillen behandelt hij uitputtend.<sup>16</sup> Kort en goed is zijn onderzoek ook voor mijn promotieonderzoek Emigratieheffingen in de winstsfeer relevant, waarbij – gelijk het fiscale onderwerp van dit congres – de totaalwinst het uitgangspunt is.

### 3 Totaalwinst<sup>17</sup>

Een onderneming die belastingplichtig is in Nederland dient de winst gedurende haar gehele bestaan in aanmerking te nemen. Deze totaalwinst is het bedrag van de gezamenlijke voor- en nadelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming (art. 3.8 Wet IB 2001).<sup>18</sup> Hoofregel voor de bepaling van de totaalwinst is dat al hetgeen, in beginsel berekend in euro's, dat meer wordt genoten dan oorspronkelijk is ingebracht als winst wordt gezien. Het winstbegrip wordt zeer ruim opgevat en omvat alle voordelen waartoe het bedrijf in staat wordt gesteld. Het totaalwinst begrip geeft geen criteria voor de wijze waarop de totale winst wordt verdeeld over de verschillende jaren waarin de onderneming bestaat. De toerekening van de totaalwinst aan ieder jaar wordt geregeld door art. 3.25 Wet IB 2001. De basisregel bepaalt dat de in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. Met bestendige gedragslijn wordt bedoeld dat het gekozen winstbepalingsstelsel niet zomaar mag worden gewijzigd.

Uit bovenstaande volgt uiteraard niet dat de totale winst per definitie gelijk is aan de som van de jaarwinsten. Allereerst wordt de totaalwinst berekend op de waarde in het economische verkeer en

<sup>11</sup> In een eerder stadium – bij Dirks 25 jaarlijkse formele dienstverband – ontving hij de Liber Amicorum: R.P. van den Dool en P. Kavelaars (red.), Buitengewone verdiensten, opstellen aangeboden D.A. Albregtse bij zijn 25-jarig jubileum aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, Rotterdam 2004.

<sup>12</sup> <http://www.opbresjes.nl/index.php/component/content/article/161-ondernemende-bressiaanders-dirk-albregtse-62-01-08-09>.

<sup>13</sup> Uit onderzoek van het Meertens Instituut blijkt het aantal geboren mannen met de naam ‘Dirk’ in de regio Rotterdam bijzonder goed vertegenwoordigd te zijn. Eerbetoon? Zie <http://www.meertens.knaw.nl/nvb/verspreiding/naam/Dirk>.

<sup>14</sup> Het zoekstelsel van mijn werkgever Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.

<sup>15</sup> D.A. Albregtse, Fiscaal-economische aspecten van internationale belastingvermijding, Geschriften van het fiscaal-economisch instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, Kluwer, Deventer 1983.

<sup>16</sup> Zie voor een verslag P. Kavelaars, Promotie D. A. Albregtse, WFR 1983/487.

<sup>17</sup> Voor deze paragraaf heb ik geput uit mijn tweede hoofdstuk van mijn promotieonderzoek Emigratieheffingen in de winstsfeer dat ik begin 2012 hoop af te ronden.

<sup>18</sup> Een vergelijkbare tekst gold als sinds de invoering van het Besluit Inkomstenbelasting 1941, art. 8, eerste lid, Besluit IB 1942: “Winst is het gezamenlijk bedrag van de gezamenlijke voordeelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit het bedrijf of uit het zelfstandig uitgeoefende beroep.”.

wordt de jaarwinst in beginsel<sup>19</sup> bepaald aan de hand van de historische kostprijs. Deze verschillende waarderingen leiden tot (positieve en negatieve) stille reserves (waartoe in dezen tevens te rekenen de goodwill).<sup>20</sup> Ten tweede kan aan een bedrijf nog zaken worden onttrokken of worden gestort.

Op het moment dat vermogensbestanddelen worden vervreemd of de onderneming wordt gestaakt en over de al dan niet aanwezige stille reserves is afgerekend, dan wel de meerwaarde op een andere wijze wordt gerealiseerd, is de optelsom van de jaarwinsten wel gelijk aan de totaalwinst. Zolang er geen realisatie of staking plaatsvindt, zou in het geheel niet over al dan niet aanwezige stille reserves belasting kunnen worden geheven, omdat de jaarwinstbepaling normaliter pleegt uit te gaan van heffing bij realisatie en niet al leidt tot heffing ten aanzien van ongerealiseerde vermogensmutaties. Op het moment dat geen sprake is van een realisatie is de Nederlandse wettelijke regelgeving derhalve niet geheel sluitend. In deze gevallen, maar ook in andere gevallen waarbij voordelen uit onderneming niet eerder in aanmerking zijn genomen, wordt hetgeen nog niet eerder belast is – het verschil tussen totaalwinst en de opgetelde jaarwinsten – gerekend tot de winst van het laatste kalenderjaar waarin de onderneming in Nederland belastbare winst blijft genieten.

Op het moment dat vermogensbestanddelen van de ene naar de andere staat worden verschoven, kunnen in de vertrekkende staat fiscaal beclaimde meerwaarden bestaan.<sup>21</sup> Deze meerwaarden worden veroorzaakt doordat de fiscale boekwaarde en de waarde van de vermogensbestanddelen in het economische verkeer op het verplaatsingstijdstip verschilt. Het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de fiscale boekwaarde is een stille reserve.<sup>22</sup> Teneinde te voorkomen dat de fiscale claim in dergelijke omstandigheden aan de vertrekstaat ontsnapt, voorziet de wetgeving daarvan in de regel op de een of andere wijze in een fiscale afrekening op het moment – althans juist voorafgaand aan – van verplaatsing van de activiteiten. De vertrekstaat zal de eventuele meerwaarden over deze stille reserves die toerekenbaar zijn aan deze vermogensbestanddelen veelal in aanmerking nemen. Staten kunnen dit heffingsrecht uitoefenen door bijvoorbeeld een emigratieheffing of een eindafrekeningsbepaling – Nederland heeft deze bepalingen opgenomen in de art. 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 en art. 15c en 15d Wet VpB 1969 – doch soms is het ook impliciet onderdeel van het toepasselijke winstbepalingsstelsel. Bij een binnenlandse verplaatsing binnen een staat leidt een dergelijke winst over een stille reserve veelal pas tot een heffing bij realisatie van het voordeel.

Tot slot kunnen staten vaak ook andere waarderingsregels hebben. Zo kan een vertrekstaat besluiten om niet te heffen over de stille reserves van de verplaatste vermogensbestanddelen, terwijl de ontvangstaat deze vermogensbestanddelen bij binnenkomst op de waarde in het economische verkeer vaststelt (een zogenaamde step-up). Hierdoor vindt er in de ontvangstaat geen heffing plaats over in de vertrekstaat ontstane meerwaarden. Verder kan een vertrekstaat besluiten haar heffingsrecht over de stille reserves bij de verplaatsing van vermogensbestanddelen uit te oefenen, terwijl de ontvangstaat deze vermogensbestanddelen bij binnenkomst op de (lagere) fiscale boekwaarde vaststelt zoals die

---

<sup>19</sup> De jaarwinstbepaling kent immers ook wel enkele substantialistische waarderingsmaatstaven en waarderingssystemen, zoals het ijzeren voorraadstelsel.

<sup>20</sup> Daarnaast spelen ook fiscale reserves nog een rol. Ook over de fiscale reserves dient te worden afgerekend op het moment dat de Nederlandse belastingplicht eindigt.

<sup>21</sup> Het kan ook om minderwaarden gaan; in deze bijdrage maak ik geen onderscheid in meer- en minderwaarden en duid ik beiden aan met meerwaarden. Het begrip meerwaarden is derhalve aan te merken als een algebraïsch begrip.

<sup>22</sup> In dit verband dient ook goodwill als een fiscale reserve te worden gezien. In sommige staten kan hetzelfde gelden ten aanzien van fiscale reserves die bij verplaatsing naar een andere staat moeten vrijvallen en daarmee belast worden. Hier ga ik in deze bijdrage verder niet nader op in.

luidde in de vertrekstaat. Hierdoor kan – bij een gelijkblijvende waarde – dubbele belastingheffing ontstaan.

## 4 Europese ontwikkelingen

De civielrechtelijke aspecten van bedrijfsverplaatsingen zijn in enkele arresten van het Hof van Justitie aan bod gekomen. In HvJ 5 november 2002, C-208/00 (Uberseering) en in HvJ 30 september 2003, C-167/01 (Inspire Art) werd het de ontvangststaat niet toegestaan om belemmeringen op te werpen ten aanzien van zetelverplaatsingen, waardoor het aantal zetelverplaatsingen van vennootschappen absoluut en relatief toenam.<sup>23</sup> In HvJ 16 december 2008, C-210/06 (Cartesio)<sup>24</sup> werd – mijns inziens min of meer in navolging van HvJ 29 september 1988, 81/87 (Daily Mail) – het de vertrekstaat toegestaan om de verplaatsing van de werkelijke zetel van een aldaar opgerichte vennootschap met behoud van rechtspersoonlijkheid te weigeren. Hoewel bovenstaande arresten civielrechtelijk van aard zijn, heeft deze jurisprudentie mogelijk ook gevolgen voor de toepassing van de fiscale regels ten aanzien van zetel- en/of bedrijfs(onderdeel)verplaatsingen.<sup>25</sup>

De Europese Commissie heeft een mededeling<sup>26</sup> uitgevaardigd die dient als algemeen kader om de emigratieheffingenproblematiek gecoördineerd aan te pakken. Daarnaast heeft de Raad van Ministers een resolutie gepubliceerd.<sup>27</sup> De mededeling van de Europese Commissie en deze resolutie van de Raad van Ministers lijken overigens een tegengestelde oplossing voor te staan.<sup>28</sup> In de mededeling wordt het uitgangspunt ingenomen dat belastingplichtigen die hun recht op vrije vestiging uitoefenen niet vroeger of zwaarder mogen worden belast dan de belastingplichtigen die in dezelfde lidstaat blijven. De Raad betoogt in haar resolutie daarentegen dat als de vertrekstaat stille reserves belast bij een verplaatsing, de ontvangststaat een step-up moet verlenen. Het lijkt er derhalve op dat de Raad het standpunt inneemt dat een directe belasting niet in strijd met het EU-recht is. Inmiddels heeft de Europese Commissie ongeveer twintig inbreukprocedures<sup>29</sup> en drie formele procedures – waaronder inmiddels ook tegen Nederland<sup>30</sup> – inzake emigratieheffingen in de winstsfeer gestart.

<sup>23</sup> M. Becht, C. Mayer en H.F. Wagner, Where do firms incorporate, ECGI Law Working Paper nr. 70/2006, september 2006.

<sup>24</sup> Momenteel is er overigens een min of meer spiegelbeeldig zaak aanhangig bij het HvJ waarbij een verplaatsing van Italië naar Hongarije centraal staat; Vale Construzione, C-378/10.

<sup>25</sup> In gelijke zin: H.P.A.M. van Arendonk, Cartesio en exitheffingen: zijn we dichterbij een oplossing?, MBB 2009/11, p. 311-321. Anders: M. Koerts, Houdbaarheid van exitheffingen bij de zetelverplaatsing van vennootschappen in Europeesrechtelijk perspectief, WFR, 2009/529.

<sup>26</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 19 december 2006, Exitheffingen en de behoefte aan coördinatie van het belastingbeleid van de lidstaten, COM(2006) 825 definitief.

<sup>27</sup> Raad van Ministers van 2 december 2008, nr. 104449.

<sup>28</sup> In gelijke zin: B. Zuijendorp (Europese Commissie, directoraat-generaal belastingen en douane-unie) in zijn bijdrage aan een symposium georganiseerd door EFS op 16 juni 2010 waarvan verslag is gedaan in D.E. van Sprundel, Exitheffingen bij ondernemingen, WFR 2010/1045; anders: S.A.W.J. Strik en N.H. de Vries e.a., Cursus Belastingrecht (Vennootschapsbelasting) en H.P.A.M. van Arendonk, Exit Taxes: Separation of Powers, EC Tax Review, 2010/2.

<sup>29</sup> De Europese Commissie heeft diverse formele aankondigingen gedaan, bijvoorbeeld aan Spanje, Portugal (persbericht Europese Commissie, 8 oktober 2009, IP/09/1460) en België, Denemarken en Nederland (persbericht Europese Commissie, 18 maart 2010, IP/10/299, V-N 2010/17.11). Tijdens het eerdergenoemde EFS seminar noemde B. Zuijendorp het aantal van twintig, zie D.E. van Sprundel, t.a.p.. De laatste formele aankondiging betreft die van Ierland, aldus het persbericht van de Europese Commissie, Direct taxation: Commission requests Ireland to amend restrictive exit tax provisions for companies, IP/11/78, Brussel, 27 januari 2011.

<sup>30</sup> Formele procedures bij het HvJ door de Europese Commissie, Commissie daagt Denemarken, Nederland en Spanje voor EU-Hof wegens exitheffingen, Brussel, 24 november 2010, V-N 2010/62.18.

## 5 Nederlandse ontwikkelingen

Recentelijk heb ik enkele arresten en aanhangige procedures besproken.<sup>31</sup> Het gaat het bestek van deze bijdrage te boven om hier uitgebreid op in te gaan. Ik volsta met enkele signaleringen. In een tweetal arresten<sup>32</sup> was melk de (witte) motor<sup>33</sup> daar bij beide zaken melkquota aanwezig waren. Ook luidde de belangrijkste rechtsoverweging van de Hoge Raad hetzelfde.<sup>34</sup> Volgens de Hoge Raad leidt de verplaatsing door een ondernemer van zijn bedrijfsuitoefening naar Duitsland niet tot staking, indien de identiteit van de onderneming niettegenstaande verplaatsing ervan, wezenlijk dezelfde is gebleven. Beide zaken zijn inmiddels verwezen naar Hof Amsterdam. Indien wordt beoordeeld dat de onderneming is gestaakt, dient op grond van de totaalwinst te worden afgerekend. Pas op het moment dat van een verplaatsing van een onderneming, die geen staking is, is vastgesteld, dient bij de grensoverschrijdende verplaatsing vervolgens te worden beoordeeld of de emigratieheffing kan worden uitgeoefend.

Naast de inbreukprocedures inzake emigratieheffingen, heeft Hof Amsterdam<sup>35</sup> prejudiciële vragen gesteld over de emigratieheffing bij een (feitelijke) zetelverplaatsing van een BV vanuit Nederland naar het Verenigd Koninkrijk. De BV had vanuit de groep een omvangrijke vordering in Engelse ponden verkregen welke de BV in guldens tegen de historische koers waardeerde. Naar aanleiding van de zetelverplaatsing legde de inspecteur een aanslag vennootschapsbelasting op waardoor de BV onmiddellijk diende af te rekenen over het koersresultaat. Volgens de Rechtbank Haarlem en het Hof Amsterdam had de inspecteur terecht de aanslag opgelegd. Daar het het Hof niet duidelijk is of de emigratieheffing in strijd is met EU recht, stelt het Hof een aantal prejudiciële vragen.

Een andere casus waar een (partiële) emigratieheffing speelt, betreft die van de Rechtbank Haarlem.<sup>36</sup> Hier maakte een BV deel van een groep waar een civielrechtelijke claim was ontstaan. Vervolgens werd in 2000 de zetel van belanghebbende eerst naar Malta en daarna naar de Nederlandse Antillen verplaatst. In geschil is of belanghebbende een voorziening mag vormen voor de claim en of de belastinginspecteur terecht de emigratieheffing heeft ingeroepen. Opmerkelijk detail was namelijk dat belanghebbende een onroerende zaak in Nederland bleef verhuren. In 2000 gold art. 16 Wet IB 1964<sup>37</sup> nog. Op grond van de letterlijke wettekst diende de vermogensbestanddelen naar het buitenland te worden verplaatst en diende de binnenlands belastingplicht te eindigen. Volgens de Rechtbank prevaleert de strekking van art. 16 Wet IB 2001 – gesteund door de rechts- en wetsgeschiedenis – boven

<sup>31</sup> D.E. van Sprundel, Emigratieheffingen in de winstsfeer – de stand van zaken, Vakblad voor de MKB-adviseur 2011/4.

<sup>32</sup> HR 19 maart 2010, 08/02813, BNB 2010/214 en HR 19 maart 2010, 08/01448, BNB 2010/213. In de eerste zaak ging het om een maatschap die een melkveehouderij exploiteerde in Nederland en welke werd voorgezet in Duitsland. In geschil is of in 2004 de boekwinst op het melkquotum in een herinvesteringsreserve ondergebracht kan worden. In de tweede zaak werd door een ondernemer een melkveebedrijf geëxploiteerd welke geruisloos in een BV werd ingebracht. Vervolgens kocht BV in Duitsland een boerderij met melkquotum, verhuisde de ondernemer met zijn gezin naar Duitsland en verplaatste hij een groot deel van zijn onderneming van Nederland naar Duitsland. Daarnaast bleef BV – op bescheiden schaal – tot 2004 een materiële onderneming in Nederland drijven. In geschil is de vraag of de onderneming is gestaakt of wordt voortgezet.

<sup>33</sup> Naar aanleiding van de reclame “Melk. De witte motor.” die tot met name eind vorige eeuw veel werd uitgezonden.

<sup>34</sup> In beide arresten betreft het rechtsoverweging 3.4.2.

<sup>35</sup> Hof Amsterdam 15 juli 2010, 08/00135, V-N 2010/35.6, bekend als National Grid Indus, C-371/10.

<sup>36</sup> Rechtbank Haarlem 13 oktober 2010, AWB 09/1232, V-N 2011/6.11.

<sup>37</sup> Grofweg de voorloper van art. 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 en art. 15c en 15d Wet VpB 1969.

de letterlijke tekst en mag de inspecteur de emigratieheffing uitoefenen.<sup>38</sup> Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld.

Tot slot heeft de Hoge Raad<sup>39</sup> onlangs beslist dat bij emigratie opgelegde conserverende aanslagen ter zake van in Nederland fiscaal gefacilieerde opgebouwde pensioenaanspraken niet in strijd is met de goede trouw die Nederland bij de toepassing van het belastingverdrag met België in acht dient nemen. Ook dit arrest speelt een rol bij de emigratieheffingenproblematiek.

---

<sup>38</sup> Op grond van de letterlijke wettekst zou het standpunt ingenomen kunnen worden dat het gedeeltelijk ophouden van Nederlandse winst te genieten niet onder art. 16 Wet IB 2001 valt. In de literatuur is hier al vaker op gewezen zie bijvoorbeeld C. van Raad, *De naamloze vennootschap*, januari 1990, p. 57. en E.C.C.M. Kemmeren, *Exitheffingen in de Wet IB 2001* opgenomen in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer, Deventer, 2006, p. 289.

<sup>39</sup> HR 15 april 2011, 10/00990, V-N 2011/20.7.

## 6 Afsluiting

De problematiek van de emigratieheffingen blijft actueel. Ondanks dat de Europese Commissie inmiddels een voorstel tot invoering van de CCCTB-richtlijn heeft gepubliceerd, lijkt – mede gezien de dreiging van de gele en oranje kaarten – de invoering van een Europese winstbelasting nog ver weg.<sup>40 41</sup> Het lijkt erop dat de huidige Nederlandse fiscale regelgeving zoals opgenomen in de art. 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 en art. 15c en 15d Wet VpB 1969 – hoewel de emigratieheffing zou kunnen worden gerechtvaardigd door een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid of het territorialiteitsbeginsel – niet proportioneel is en derhalve in strijd is met EU-recht. Deze strijdigheid zou bijvoorbeeld kunnen worden opgelost door een conserverende aanslag (al dan niet in termijnen) in de winstsfeer<sup>42</sup>, een (geclausuleerde) woonplaatsgebonden compartimentering<sup>43</sup>, een (marco)clearingsysteem voor emigratieheffingen<sup>44</sup>, dan wel een Deus ex machina?

<sup>40</sup> Zie ook; D.E. van Sprundel, Is een Europese winstbelasting wenselijk en überhaupt uitvoerbaar?, Circulaire (Magazine van Tilburgse Fiscalisten Vereniging “De Smeetskring” van december 2010).

<sup>41</sup> Hoewel het voorstel een ‘uitreis’ en ‘inreis’ bepaling omvat wanneer er voor het CCCTB stelsel wordt geopteerd, zien deze bepalingen slechts op de stelselverandering en niet op een buitenlandse verplaatsing.

<sup>42</sup> Mededeling van de Europese Commissie van 19 december 2006, Exitheffingen en de behoefte aan coördinatie van het belastingbeleid van de lidstaten, COM(2006) 825 definitief, J.L. van de Streek, Hongaars recht in strijd met vrijheid van vestiging, NTFR 2008/1102 en J.L. van de Streek, Fiscale aspecten van de omzetting van rechtspersonen op grond van Boek 2 BW, titel 7.13 BW en EU-recht, Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur, 2010/3, p. 2841), H.P.A.M. van Arendonk, Exitheffingen: jurisprudentie HvJ EG en beleid EC en hoe nu verder?, MBB 2007/5 en H.P.A.M. van Arendonk, Cartesio en exitheffingen: zijn we dichterbij een oplossing?, MBB 2009/311, p. 311-321, M. Koerts, Houdbaarheid van exitheffingen bij de zetelverplaatsing van vennootschappen in Europeesrechtelijk perspectief”, WFR, 2009/529 en O.C.R. Marres, Cartesio en fiscale eindafrekening, NTFR beschouwingen 2009/34. Van de Streek geeft aan dat bij de emigratie van de aandeelhouder de aanmerkelijk belangclaim in de inkomstenbelasting wordt afgewikkeld via een conserverende aanslag en dat dit systeem ook bij de (destijds voorgestelde) Invoeringswet Belastingwet BES voor de vennootschappen die op 10 oktober 2010 bij Nederland aansluiten op deze wijze wordt toegepast, J.L. van de Streek, Fiscale aspecten van de omzetting van rechtspersonen op grond van Boek 2 BW, titel 7.13 BW en EU-recht, Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur, 2010/3, p. 2841 en inmiddels is deze wetgeving ingevoerd, P. Kavelaars, Caribisch Nederland: Internationale fiscale aspecten (deel 1), NTFR-B 2011/7.

<sup>43</sup> E.C.C. Kemmeren, Nederlandse exitheffingen zijn onhoudbaar, maar een passend alternatief is denkbaar, WFR 2005/1613 en E.C.C.M. Kemmeren, Internationale zetelverplaatsing: exemplarisch voor de wisselwerking tussen ondernemingsrecht en belastingrecht, in P.H.J. Essers en G. Raaijmakers (red.) Met Recht, Kluwer, Deventer, 2009, Kort en goed wordt bij emigratie bij beschikking vastgelegd wat het inkomen is waarover het vertrekland heffingsrecht wenst te behouden. Een variant op dit thema is het aansluiting zoeken bij het Nederlandse systeem dat wordt gehanteerd bij een duurzame overbrenging van bedrijfsmiddelen vanuit een Nederlands hoofdhuis naar een buitenlandse vaste inrichting. Zie ook D.S. Smit en R.C. de Smit, De ondernemer in de Nederlandse inkomstenbelasting en het EU-recht, WFR 2010/794, al dan niet in combinatie met een conserverende aanslag: J.L. van de Streek, Hongaars recht in strijd met vrijheid van vestiging, NTFR 2008-1102.

<sup>44</sup> P.J. Wattel, Handel in exitclaims, NTFR 2002/303: “Kort gezegd zou de immigratiestaat de fiscale claim van de oorsprongstaat moeten kopen. De zorg voor de fiscale claim moet overgaan van de oorsprongstaat op de doelstaat: de claim moet mee-emigreren met de belastingplichtige. Er zou dus een EG-richtlijn moeten komen die de twee betrokken staten verplicht om de waarde van de fiscale claim van de oorsprongstaat te bepalen, rekening houdende met alle feiten, kansen en eventualiteiten, zoals onzekerheid of en wanneer de claim gerealiseerd zal worden, met fraude- en debiteurenrisico, etc.”