

Emigratieheffingen in de winstsfeer: *de stand van zaken*



Mr. D.E. van Sprundel is wetenschappelijk medewerker bij het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam en tevens senior manager Tax bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP

Nederlandse bedrijven zijn, mede ingegeven door de aanhoudende economische crisis, steeds meer geneigd om bedrijfsactiviteiten naar het buitenland te verplaatsen. Op grond van de huidige Nederlandse belastingwetgeving kan zo'n verplaatsing echter ten onrechte in een onmiddellijke vennootschapsbelastingheffing resulteren. Deze heffing – de emigratieheffing zoals bedoeld in de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 en de artikelen 15c en 15d Wet Vpb 1969 – is een economisch verstorende belemmering, die dient te worden opgeheven. In deze bijdrage wordt de huidige stand van zaken met betrekking tot de emigratieheffingen in de winstsfeer behandeld.¹

¹ Voor deze bijdrage heb ik geput uit mijn promotieonderzoek 'Emigratieheffingen in de winstsfeer', dat ik begin 2012 hoop af te ronden.

ECONOMISCHE ACHTERGROND

Uit onderzoeken van het Centraal Bureau voor de Statistiek en Nyenrode Business Universiteit, in opdracht van het ministerie van Economische Zaken, blijkt dat bedrijven – met name vennootschappen, maar ook ondernemingen – die vanuit Nederland opereren steeds vaker activiteiten naar een andere staat verplaatsen.² Gehele of gedeeltelijke bedrijfsverplaatsingen kunnen geschieden door het verplaatsen van vermogensbestanddelen van een hoofdkantoor naar een buitenlands filiaal of vaste inrichting, dan wel het verplaatsen van aandelenbezit, zetel of feitelijke leiding en alle mogelijke combinaties daarvan. Ook kunnen deze bedrijfsverplaatsingen zowel binnen als buiten concern plaatsvinden. Daarnaast kunnen ondernemingen activiteiten in het buitenland gaan uitoefenen door buitenlandse directe investeringen binnen de groep te doen, *captive offshoring* genaamd, dan wel door met een derde partij samen te werken, zoals bij het *outsource offshoring* gebeurt. Voorheen vond de verplaatsing veelal om strategische overwegingen plaats, zoals het creëren van flexibiliteit, nieuw arbeidspotentieel, het verkrijgen van toegang tot nieuwe markten of de verbetering van de kwaliteit. Tegenwoordig gaat het vooral om het beperken van de kosten, met name als gevolg van de economische crisis.

INTERNATIONALE HEFFINGSPROBLEMATIEK

Op het moment dat een bedrijf grensoverschrijdend actief is, kan deze activiteit resulteren in een meervoudige belastingheffing over het daarmee behaalde inkomen of het daarvoor ingezette vermogen. Meervoudige belastingheffing wordt veroorzaakt doordat staten hun nationale heffingsrecht baseren op verschillende heffingsbeginselen. Een staat kan heffen omdat een bedrijf aldaar is opgericht (nationaliteitsbeginsel) of gevestigd (woonstaatsbeginsel), dan wel op grond van het verdiende inkomen uit een aldaar gelegen bron, zoals onroerend goed (bronstaatsbeginsel). Om meervoudige belastingheffing en meermaals in aanmerking te nemen, dan wel juist nergens in aanmerking te nemen verliezen te voorkomen, hebben staten veelal afspraken gemaakt over de verdeling van de heffingsbevoegdheid. Volgens de regels van internationaal heffingsrecht mag de vestigingsstaat een bedrijf belasten naar zijn wereldwinst, onder het verlenen van een tegemoetkoming ter voorkoming van internationale (juridische) dubbele belasting voor bepaalde bronnen waarvan de heffingsrechten specifiek aan de bronstaat zijn toegewezen, zoals vaste-inrichtingswinst en inkomsten uit onroerende zaken. Bij bedrijven die niet

grensoverschrijdend opereren, is de staat waar het bedrijf is opgericht en waar de werkelijke leiding is gelegen, in beginsel heffingsbevoegd. Als een bedrijf grensoverschrijdend opereert, mag de staat heffen waar het bedrijf is gevestigd, maar wordt veelal voorkoming verleend omdat volgens de algemene regels van internationaal heffingsrecht het land waar de ondernemingsactiviteiten plaatsvinden, primair heffingsbevoegd is.

Meervoudige belastingheffing wordt veroorzaakt doordat staten hun nationale heffingsrecht baseren op verschillende heffingsbeginselen

Stille reserves, fiscale reserves en goodwill

Op het moment dat vermogensbestanddelen van de ene naar de andere staat worden verschoven, kunnen in de vertrekstaat fiscaal beclaimde meerwaarden bestaan.³ Deze meerwaarden worden veroorzaakt doordat de fiscale boekwaarde en de waarde van de vermogensbestanddelen in het economische verkeer op het verplaatsingstijdstip verschillen. Dit verschil vormt een stille reserve. Dit geldt niet alleen voor het verplaatsen van activa en passiva naar een andere staat – al dan niet in het kader van een bedrijfsverplaatsing – maar ook wanneer de zetel van een vennootschap wordt verplaatst. De gemeenschappelijke achtergrond hiervan is dat vermogenswinsten in beginsel tot de grondslag behoren en doorgaans pas bij realisatie in de heffing worden betrokken. Maar bij activa/passiva, bedrijfs- en zetelverplaatsingen is daar geen sprake van. Om te voorkomen dat de fiscale claim dan aan de vertrekstaat ontsnapt, voorziet de wetgeving op een of andere wijze in een fiscale afrekening op het moment van verplaatsing van de activiteiten, of meer precies, direct voorafgaand daaraan.

Op het moment dat vermogensbestanddelen van de ene naar de andere staat worden verschoven, kunnen in de vertrekstaat fiscaal beclaimde meerwaarden bestaan

Op grond van bovenstaande hoofdregels mag de vertrekstaat de eventuele meerwaarden over de stille reserves die toerekenbaar zijn aan deze vermogensbestanddelen, veelal in aanmerking nemen. Staten kunnen dit heffingsrecht uitoefenen via bijvoorbeeld een emigratieheffing of een eindafrekeningsbepaling, maar soms is het ook impliciet onderdeel van het desbetreffende winstbepalingsstelsel.

2 G. van Gessel-Dabekaussen, M.W. Roza, F.A.J. van den Bosch, H.W. Volberda, 'Offshoring door Nederlandse bedrijven; een eerste grootschalig onderzoek in de industrie en dienstverlening', CBS, 23 oktober 2008 en M.W. Roza, F.A.J. van den Bosch, H.W. Volberda, 'Offshoring strategieën van Nederlandse bedrijven', ESB 93(4545), 17 oktober 2009. D. van Gorp, 'Offshoring by manufacturing and service firms in the Netherlands', Nyenrode Business Universiteit, Breukelen, maart 2010. Zie ook D.E. van Sprundel, 'Emigratieheffing ondernemingen onder vuur', opinieplatform EconomieOpinie.nl, 17 juni 2010.

3 Het kan ook om mindervaluen gaan; vooralsnog duid ik beide aan als meerwaarden.

Bij een verplaatsing binnen een staat leidt een dergelijke meerwaarde veelal pas tot een heffing bij realisatie van het voordeel.

Tot slot kunnen staten ook verschillende waarderingssystemen hebben. Zo kan een vertrekstaat besluiten om niet te heffen over de stille reserves van de verplaatste vermogensbestanddelen, terwijl de ontvangstaat deze bij binnenkomst op de waarde in het economische verkeer vaststelt (een zogenaamde *step-up*). Hierdoor vindt in de ontvangstaat geen heffing plaats over de in de vertrekstaat ontstane meerwaarden. Verder kan een vertrekstaat besluiten zijn 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 luidde in de vertrekstaat. Hierdoor kan – bij een gelijkblijvende waarde – dubbele belastingheffing ontstaan. Schematisch kan dat als volgt worden weergegeven:

ontvangstaat vertrekstaat	overname boekwaarde	overname werkelijke waarde
emigratieheffing	dubbele heffing	enkele onmiddellijke heffing
geen emigratieheffing	enkele uitgestelde heffing	geen heffing

NEDERLANDSE EINDAFREKENINGSBEPALINGEN

Op het moment dat bestanddelen van het vermogen (activa/passiva) van een deel van een onderneming of de feitelijke leiding van een gehele onderneming van Nederland naar een andere staat wordt verplaatst, leidt dit tot Nederlandse belastingheffing, mits en voor zover de activa/passiva deel uitmaken van het vermogen van een in Nederland gedreven (zelfstandig gedeelte van een) onderneming waaruit de belastingplichtige winst geniet en gelijktijdig of daarna ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn. Dit wordt geregeld in de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001. Voor lichamen onderworpen aan de vennootschapsbelasting zijn er in de artikelen 15c en 15d Wet Vpb 1969 min of meer vergelijkbare bepalingen opgenomen.

Voor de emigratieheffing moet de binnenlandse belastingplicht gelijktijdig met of na de verplaatsing eindigen

De emigratieheffing wordt zoals opgemerkt berekend door het verschil te nemen tussen de boekwaarde van de vermogensbestanddelen en de waarde hiervan in het economische verkeer. Hierdoor wordt het Nederlandse heffingsrecht voor dat verschil veiliggesteld. Alleen de verplaatsing, c.q. overdracht van vermogensbestanddelen op zich leidt niet tot heffing; de binnenlandse belastingplicht moet gelijktijdig

of daarna – waaraan overigens geen termijn is verbonden – eindigen. De voorwaarde van het einde van de belastingplicht wordt veroorzaakt door het feit dat Nederland deze belastingplichtige, op het moment dat er nog sprake is van binnenlandse belastingplicht, voor zijn wereldinkomen in de heffing betreft.

EUROPESE ONTWIKKELINGEN

De problematiek van de bedrijfsverplaatsingen heeft in fiscaal opzicht tot op heden eigenlijk nauwelijks tot rechtspraak geleid, noch fiscaalrechtelijk, noch gezien vanuit het EU-recht. Dat ligt enigszins anders met betrekking tot het EU-recht ten aanzien van de civielrechtelijke aspecten van bedrijfsverplaatsingen. Nadat het Europese Hof van Justitie op 5 november 2002 (nr. C-208/00, *Uberseering*) en op 30 september 2003 (nr. C-167/01, *Inspire Art*) enkele civielrechtelijke arresten heeft gewezen waarbij het de ontvangstaat niet werd toegestaan om belemmeringen op te werpen ten aanzien van zetelverplaatsingen, nam het aantal zetelverplaatsingen van vennootschappen absoluut en relatief toe.⁴ In de Hofuitspraak van 16 december 2008 (nr. C-210/06, *Cartesio*) werd het de vertrekstaat – mijns inziens min of meer in navolging van het arrest van 29 september 1988 (nr. 81/87, *Daily Mail*) – 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 bedrijfsverplaatsingen.⁵

Volgens de staatssecretaris zijn de eindafrekeningsbepalingen verenigbaar met het EU-recht en brengen de civielrechtelijke arresten hier geen verandering in

De staatssecretaris van Financiën was naar aanleiding van genoemde jurisprudentie indertijd van mening dat de eindafrekeningsbepalingen in de Wet IB 2001 en de Wet Vpb 1969 verenigbaar zijn met het EU-recht en dat de civielrechtelijke arresten hier geen verandering in brengen.⁶ Aan dit standpunt werd – en wordt nog steeds – in zowel de Eerste als de Tweede Kamer getwijfeld, zoals onder andere

4 M. Becht, C. Mayer en H.F. Wagner, 'Where do firms incorporate', ECGI Law Working Paper nr. 70/2006, september 2006.

5 In gelijke zin: H.P.A.M. van Arendonk, 'Cartesio en exitheffingen: zijn we dichter bij een oplossing?', MBB 2009/311, blz. 311-321. Anders: M. Koerts, 'Houdbaarheid van exitheffingen bij de zetelverplaatsing van vennootschappen in Europeesrechtelijk perspectief', WFR, 2009/529.

6 Brief van 9 februari 2005, nr. WDB 2005/77U, V-N 2005/11.7.

bleek tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 'Overige fiscale wetten 2005', naar aanleiding van het arrest *De Lasteyrie du Saillant*.⁷

Ook binnen de EU bestaat verdeeldheid over deze problematiek. De Europese Commissie heeft een mededeling uitgevaardigd die dient als algemeen kader om de emigratieheffingenproblematiek gecoördineerd aan te pakken, hetgeen al impliceert dat er geen eenduidigheid bestaat.⁸ Daarnaast heeft de Raad van Ministers een resolutie gepubliceerd.⁹ Mededeling en resolutie lijken overigens een tegengestelde oplossing voor te staan. In de mededeling wordt als uitgangspunt genomen 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 resolutie betoogt daarentegen dat, wanneer bij een verplaatsing de vertrekstaat stille reserves belast, de ontvangstaat 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 is de Europese Commissie ongeveer twintig inbreukprocedures¹⁰ en drie formele procedures bij het Europese Hof – waaronder inmiddels ook tegen Nederland – inzake emigratieheffingen in de winst sfeer gestart.

RECENTE ONTWIKKELINGEN IN NEDERLAND

Hoge Raad, 19 maart 2010

In een tweetal redelijk vergelijkbare zaken ging het om een melkveebedrijf dat van Nederland naar Duitsland werd verplaatst.¹¹ In beide zaken speelde de emigratieheffingenproblematiek een belangrijke rol en luidde de belangrijkste rechtsoverweging van de Hoge Raad dezelfde. Ik beperk me hier tot de tweede zaak. Daarin ging het om een melkveebedrijf dat in 1999 geruisloos in een BV werd ingebracht. Vervolgens kocht de BV in Duitsland een boerderij met melkquotum en verhuisde de ondernemer met zijn gezin naar Duitsland. In hetzelfde jaar van zijn verhuizing, 2001, werden de melkkoeken, landbouwwerktuigen en andere roerende zaken van Nederland naar Duitsland verplaatst. In 2001 verkocht de BV de in Nederland achtergebleven activa. Daarnaast bleef ze tot 2004 – op bescheiden schaal – een materiële onderneming in Nederland drijven. Volgens de inspecteur was er ten onrechte gebruik gemaakt

van de inbrengfaciliteit en was de onderneming gestaakt. Hij legde daarom een navorderingsaanslag op. De hamvraag was of de onderneming door de verplaatsing van het bedrijf was gestaakt of toch was voortgezet. Hierbij moest volgens de Hoge Raad worden vooropgesteld dat de verplaatsing door een ondernemer van zijn bedrijfsuitoefening niet leidt tot staking van zijn onderneming als de identiteit van de onderneming niettegenstaande verplaatsing ervan, wezenlijk dezelfde is gebleven. Of daarvan sprake is, moet worden beoordeeld aan de hand van de factoren die tezamen en in hun onderling verband beschouwd de identiteit van de desbetreffende onderneming bepalen.

De hamvraag was of de onderneming door de verplaatsing van het bedrijf was gestaakt of toch was voortgezet

Beide zaken zijn inmiddels terugverwezen naar Hof Amsterdam. Als wordt geoordeeld dat de onderneming is gestaakt, dient op grond van de totaalwinst te worden afgetrokken. Mocht de verplaatsing geen staking zijn, dan dient vervolgens te worden beoordeeld of de emigratieheffing kan worden uitgeoefend.

Hof Amsterdam, 15 juli 2010

Naast de inbreukprocedures inzake emigratieheffingen heeft Hof Amsterdam prejudiciële vragen gesteld over de emigratieheffing bij een (feitelijke) zetelverplaatsing van een BV vanuit Nederland naar het Verenigd Koninkrijk.¹² Kort en goed maakte de BV deel uit van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. De BV kreeg een omvangrijke vordering in Engelse ponden vanuit de groep om een samenwerking met een buitenlandse vennootschap te financieren. Deze vordering waardeerde ze in guldens tegen de historische koers. De samenwerking ging uiteindelijk niet door en de BV werd uit zakelijke overwegingen naar het buitenland verplaatst. In verband met deze emigratie legde de inspecteur een aanslag vennootschapsbelasting op, waardoor de BV onmiddellijk diende af te rekenen over de stille reserves die in de vordering besloten lagen, met name door het koersresultaat.

Volgens Rechtbank Haarlem en Hof Amsterdam had de inspecteur de aanslag terecht opgelegd. Maar omdat het het hof niet duidelijk was of de emigratieheffing in strijd is met het EU-recht, heeft het een aantal prejudiciële vragen aan het Europese Hof gesteld. De kans bestaat dat deze vragen samen met eerdergenoemde formele inbreukprocedures tegen Nederland worden behandeld. Hierdoor wordt de EU-rechtelijke houdbaarheid van de emigratieheffing wellicht snel beantwoord.

Hoewel deze uitspraak meer interessante punten bevat, beperk ik me tot de EU-rechtelijke houdbaarheid. Op grond van de Hofarresten *Cartesio* en *Daily Mail* is het wellicht

7 Hvl, 11 maart 2004, nr. C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, V-N 2004/15.9.

8 Mededeling van 19 december 2006, Exithellingen en de behoefte aan coördinatie van het belastingbeleid van de lidstaten, COM(2006) 825 definitief.

9 Raad van Ministers van 2 december 2008, nr. 104449.

10 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.

11 Hoge Raad 19 maart 2010, nr. 08/02813, V-N 2010/15.19, BNB 2010/214 en Hoge Raad 19 maart 2010, nr. 08/01448, V-N 2010/15.20, BNB 2010/213.

12 Hof Amsterdam, 15 juli 2010, nr. 08/00135, V-N 2010/35.6, bekend als Hvl, *National Grid Indus*, C-371/10.

toegestaan om als oprichtingsland voorwaarden te stellen voor het voortbestaan van de naar het recht van dat land opgerichte vennootschap. Aangezien Nederland de incorporatieleer aanhangt, blijft de vennootschap immers ook na de zetelverplaatsing bestaan.¹³ De vennootschap blijft ook belastingplichtig in Nederland, zij het op grond van het toenmalige belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk slechts in beperkte mate. Daarnaast had deze zaak relatief gemakkelijk kunnen worden afgedaan, omdat de activa van de BV slechts bestonden uit een vordering die in de ontvangstaat niet tot een winst kon leiden; vordering en ontvangstaat kenden namelijk dezelfde valuta. Omdat Hof Amsterdam uitgebreide prejudiciële vragen heeft gesteld en er een inbreukprocedure loopt, zal het Europese Hof nu ongetwijfeld uitvoeriger op de emigratieheffingsproblematiek ingaan.

Volgens de rechtbank prevaleert de strekking van art. 16 Wet IB 1964 boven de letterlijke tekst en mag de inspecteur de emigratieheffing invoeren

Rechtbank Haarlem, 13 oktober 2010

Een andere zaak waarin een (partiële) emigratieheffing speelde, kwam voor Rechtbank Haarlem.¹⁴ Hier maakte een BV deel uit van een groep die onder andere elektrische huishoudelijke apparatuur naar Rusland vervoerde. Het transport was niet goed gegaan en er ontstond een civielrechtelijke claim. In 2000 werd de zetel van de BV eerst naar Malta en vervolgens naar de Nederlandse Antillen verplaatst. In geschil was of de BV een voorziening voor de claim mocht vormen en of de inspecteur terecht de emigratieheffing had ingeroepen. Opmerkelijk detail daarbij was dat de BV een onroerende zaak in Nederland bleef verhuuren. In 2000 gold namelijk nog art. 16 Wet IB 1964 – grofweg de voorloper van de huidige emigratieheffingsartikelen – en op grond van de letterlijke tekst van destijds diende aan twee cumulatieve voorwaarden te worden voldaan om de emigratieheffing in te roepen:

- de vermogensbestanddelen dienden naar het buitenland te worden verplaatst; en
- de overbrenger diende een binnenlands belastingplichtige ondernemer te zijn die ophield binnenlands belastingplichtig in Nederland te zijn.

Volgens de rechtbank prevaleert de strekking van art. 16 Wet IB 1964 – gesteund door de rechts- en wetsgeschiedenis – boven de letterlijke tekst en mag de inspecteur de emigratieheffing invoeren. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld.

TEN SLOTTE

Het is duidelijk dat de emigratieheffingen de gemoederen nog wel een tijdje zullen bezighouden. Het lijkt erop dat de huidige Nederlandse fiscale regelgeving, zoals opgenomen in de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 en de artikelen 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 met Europees recht. Ik signaleer alvast enkele mogelijke oplossingen, te weten:

- een conserverende aanslag (al dan niet in termijnen);
- een woonplaatsgebonden compartimentering;¹⁵
- een (macro)clearingsysteem voor emigratieheffingen.¹⁶

Zoals gezegd ben ik in het kader van mijn promotie nog aan het onderzoeken of, en zo ja, in hoeverre de huidige Nederlandse emigratieheffingen Europees en internationaal stand kunnen houden. Vooralsnog ben ik van mening dat ze EU-rechtelijk niet houdbaar zijn en ik hoop aan het eind van mijn onderzoek de meest geëigende oplossing voor deze problematiek te kunnen presenteren. Wordt derhalve vervolgd!

13 Bij de incorporatieleer bepaalt de jurisdictie van de staat volgens welke een vennootschap is opgericht, de oprichting, inrichting en beëindiging van de vennootschap. Daarentegen is bij de werkelijke zetelleer de staat waar de vennootschap is gevestigd, beslissend voor de vestigingsplaats.

14 Rechtbank Haarlem, 13 oktober 2010, nr. AWB 09/1232, V-N 2011/6.11.

15 E.C.C. Kemmeren, 'Nederlandse exitheffingen zijn onhoudbaar, maar een passend alternatief is denkbaar', WFR 2005/1613.

16 P. Wattel, 'Handel in exitclaims', NTFR 2002/303.

BROCHURE GEEFT ADVIEZEN VOOR SAMENWERKEN AAN VEILIGHEID

Ondernemers die bij het veiliger maken van een winkelcentrum of bedrijventerrein samenwerken met politie en gemeente, bereiken meer dan wanneer ze individueel aan de slag gaan. Maar samenwerken is niet altijd makkelijk. Daarom geeft een nieuwe brochure van het ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie ondernemers, gemeenten en politie adviezen voor het beter beveiligen van bedrijventerreinen en

winkelgebieden tegen criminaliteit. In 'Samen de boef de baas' staan een stappenplan, voorbeelden van projecten die hebben meegedaan aan de Subsidieregeling Aanpak Urgente Bedrijfslocaties (AUB) en de Prijsvraag Winkelcriminaliteit, tips en een beschrijving van projecten. Ook wordt uitgelegd hoe een locatie met behulp van slimme camera's veiliger wordt en hoe glimlachende gastvrouwen in Amsterdam omgingen met zwervers en junks.