

Een nieuwe inbreukprocedure komt tot bloei!

Door: Dick E. van Sprundel¹

Onlangs verzocht de redactie van De Aanslag me een bijdrage aan te leveren met als thema 'Bloei'. Ook anderen zouden De Aanslag opleuken met bloeithema's – vide *"het is altijd lente in de ogen van de tandarts-assistente"*² – waardoor ons fiscale verenigingsblad gevuld zou worden met bijzonder boeiende bloeiende bloemlezingen en andere positieve lentegevoelens. Ter inleiding leek het me wel aardig een koppeling te maken met een boek dat ik recent gelezen gehad, maar een echt pakkende koppeling met het thema vond ik niet echt.³ Ik besloot zodoende maar dichtbij de fiscaliteit te blijven. Een fiscalist kan dan – zelfs in deze economisch spannende tijden – aan bloeiende bedrijfsresultaten en opbloeiende markten⁴ denken, maar ook aan een van onze levensbehoeften: eten. Om aan deze groeiende (bloeiende?) levensbehoefte te kunnen voldoen zijn landbouwbedrijven onontbeerlijk. In de landbouwwijziging van artikel 3.12 lid 2 Wet IB 2001 wordt onder landbouwbedrijf verstaan een bedrijf dat is gericht op het voortbrengen van producten van akkerbouw, van weidebouw of van tuinbouw – daaronder begrepen fruitteelt en het kweken van bomen, bloemen, bloembollen en paddenstoelen – of op het in het kader van veehouderij fokken, mesten of houden van dieren. Met landbouwbedrijf worden gelijkgesteld binnenvisserij en visteelt. Ik hoop dat deze koppeling met het thema 'Bloei' tot de verbeelding spreekt. Ik heb deze insteek natuurlijk niet zomaar gekozen; bij mijn promotieonderzoek "Emigratieheffingen in de winstfeer"⁵ ben ik herhaaldelijk landbouwbedrijven tegengekomen. Reden hiervoor is dat veel landbouwbedrijven met een emigratieheffing worden geconfronteerd als de activiteiten worden verplaatst⁶; bij een grensoverschrijdende verplaatsing wordt af gerekend, maar bij een binnenlandse niet. De vraag is en blijft of – zeker Europeesrechtelijk gezien – en in hoeverre een emigratieheffing belemmerend uitwerkt.

1. Emigratieheffingen

Tot 29 november 2011 – de datum van het Hof van Justitie EU arrest National Grid Indus⁶ – had Nederland een onmiddellijke belastingheffing. 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 – was een economisch versturende belemmering die het Hof inmiddels terecht heeft opgeheven. Op het moment dat vermogensbestanddelen van de ene staat (vertrekstaat) naar de andere staat (ontvangststaat) worden verschoven, kunnen in de vertrekstaat fiscaal beclaimde meerwaarden bestaan.⁷ Deze meerwaarden worden veroorzaakt doordat de fiscale boekwaarde en de waarde van de vermogensbestanddelen in het economische verkeer op het verplaatsingstijdstip verschilt. Dit verschil is een stille reserve.⁸ Wat was het probleem bij de diverse verplaatsingsvormen? Bij een binnenlandse verplaatsing – van Groningen naar Maas-tricht – werd de belasting over goodwill

en opgebouwde winstreserves uitgesteld. Echter, tot het arrest werd bij een buitenlandse verplaatsing – van Rotterdam naar Antwerpen – onmiddellijk belasting geheven. Het bedrijf behaalde geen winst, er werd immers niets verkocht, maar moest wel belasting betalen. Deze ongelijke behandeling – de (onmiddellijke) emigratieheffing – was in strijd met Europees recht zoals bevestigd in National Grid Indus. Het opleggen van een aanslag is wel toegestaan, maar de belastingplichtige moet een keuze hebben; of onmiddellijke betaling of uitstel.

3. Besluit 14 december 2011

In de dagbladders werd op 30 november 2011 – de dag na het arrest – al de verwachting uitgesproken dat het Ministerie van Financiën met terugwerkende kracht reparatiemaatregelen zou nemen.⁹ Dit is gebeurd door in het besluit van 14 december 2011¹⁰ met terugwerkende kracht maatregelen voor te stellen. Volgens dit besluit

wordt uitstel verleend voor zover er ten aanzien van de vermogensbestanddelen waarover op de voet van de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 en de artikelen 15c en 15d Wet VpB 1969 is geheven, geen sprake is geweest van realisatie. Over het bedrag dat onbetaald is gebleven is in orderingsrente verschuldigd vanaf het moment dat de betalingstermijn die op het aanslagbiljet is vermeld, is verstreken. De ontvanger verlangt zekerheden voor het uitstel, waarbij – volgens het besluit – een bankgarantie het meest in de rede ligt. Het verleende uitstel is niet aan een bepaalde termijn gebonden als gevolg waarvan de ontvanger als aanvullende voorwaarde voor het uitstel verlangt dat de belastingschuldige eenmaal per kalenderjaar aan de ontvanger een overzicht verstrekke van de 'niet-gerealiseerde' vermogensbestanddelen. Dat overzicht kan zijn een voortzetting van de balans (met specificatie van de reserves) zoals die van toepassing was voor de heffing op de voet van de artikelen 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 en 15c en 15d Wet VpB 1969.

1) Verbonden als wetenschappelijk medewerker / promovendus aan de Erasmus School of Economics van de Erasmus Universiteit Rotterdam met als onderwerp "Emigratieheffingen in de winstfeer" en daarnaast werkzaam als Senior Manager international Tax Services bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP te Rotterdam.

2) De titel van vooralsnog de enige hit van de Nederlandse zanger Peter de Koning. De tekst is geschreven door Jan Rooymans.

3) Op internet vond ik wel het boek 'Bloei' van de schrijfster Marita de Sterck waarin (klassieke) volksverhalen over meisjes die opgroeien tot vrouwen worden besproken, maar gezien het feit dat ik vader ben van twee jonge dochters wilde ik in dit stadium vooralsnog niet met een dergelijk gedachtegoed geconfronteerd worden.

4) Naast de BRIC landen (Brazilië, Rusland, India en China) tegenwoordig ook de nieuw opkomende landen Turkije, Indonesië, Mexico, Polen en Zuid-Korea (TIMPS).

5) 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. Zie ook mijn publicatie van 17 juni 2011 "Deus ex machina over emigratieheffingen in de (totaal)winstfeer". Deze bijdrage is verschenen in de afscheidsbundel voor Dr. D.A. Albregtse, getiteld Maatschappelijk ingesteld, opstellen aangeboden aan Dr. D.A. Albregtse ter gelegenheid van zijn afscheid van het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit te Rotterdam.

4. Wetsvoorstel uitstel van betaling exitheffingen¹⁴

Onlangs heeft de Tweede Kamer ingestemd met het wetsvoorstel uitstel van betaling exitheffingen.¹⁵ Het wetsvoorstel dient het besluit van 14 december 2011 te vervangen en de Europese strijdigheid weg te nemen. Ik vind dat de wetgever daar maar gedeeltelijk in is geslaagd. Op onderdelen blijft strijdigheid met Europees recht bestaan of wordt een nieuwe ingevoerd. De discussie in de Tweede Kamer over het wetsvoorstel was hevig, ondanks dat er wel amendementen en moties werden ingediend, werden deze niet aangenomen. Het is nu hopen dat de Eerste Kamer een uitgebreide en volledige toelichting van de staatssecretaris krijgt en de discussiepunten alsnog weggenomen kunnen worden.¹⁶

Welke discussiepunten dienen nog te worden weggenomen? Het wetsvoorstel staat het toe om – in lijn met het arrest – te kiezen voor (i) uitstel van betaling tot daadwerkelijke realisatie van de vermogensbestanddelen; (ii) een betaling in tien gelijke jaarlijkse termijnen, dan wel (iii) een onmiddellijke belastingbetaling. Wanneer een belastingplichtige voor uitstel kiest, moet de belastingdienst kunnen controleren of er nog terecht uitstel wordt verleend. Begrijpelijk. Echter, de uitwerking van deze regel kan beter. Er worden allerlei administratieve verplichtingen opgelegd aan het bedrijf, die op grond van eerdere Europese jurisprudentie te streng zijn.¹⁷ Verder wordt in geval van belastinguitstel rente berekend, terwijl deze rente volgens de staatssecretaris na drie jaar zelf jaarlijks

kan worden ingevorderd. Dit kan evenmin door de beugel. In andere situaties waar de belastingdienst uitstel van betaling verleend, wordt ook geen rente berekend. Het berekenen van rente levert een ongelijke behandeling – een liquiditeitsnadeel – op en is een Europeesrechtelijke belemmering. In dit kader is het verder allerminst zeker dat met rente invorderingsrente en niet de heffingsrente wordt bedoeld. Tenslotte kan uitstel van betaling alleen verkregen worden als er voldoende zekerheid (zoals een bankgarantie) wordt gesteld. Maar zekerheden hoeven niet noodzakelijk te zijn als er voldoende verhaalsmogelijkheden zijn.¹⁸ Discussies met de belastingdienst en civiele procedures bij de Ontvanger liggen op de loer.

De staatssecretaris¹⁹ meent dat de strijdigheid met Europees recht door het wetsvoorstel materieel wordt weggenomen. Ik vind dit te stellig; de belemmering lijkt op grond van de jurisprudentie grotendeels, maar niet 'materieel' weggenomen. Sterker nog: de belemmering is materieel helemaal niet weggenomen. Hij heeft alleen een andere vorm, zeker als na drie jaar feitelijk rente betaald moet worden; deze laatste belemmering kwam overigens pas op 30 november 2012 naar voren.²⁰ Vraag is of de keuze door alle eisen nog wel reëel is.²¹ Nog recent²² heeft het Hof van Justitie EU een arrest gewezen waar National Grid Indus wordt herhaald en wordt bevestigd dat Nederland zijn nationale wetgeving moet aanpassen. Hoewel de procedure helaas over de wetgeving voor National Grid Indus ging, was het aardig geweest als het Hof van Justitie een aantal nog openstaan-

de vragen had beantwoord, zoals inzake de zekerheden (bankgaranties), de rente en de administratieve eisen. En het verleende uitstel mag dan niet aan een bepaalde termijn gebonden zijn, er is wel invorderingsrente verschuldigd vanaf het moment dat uitstel van betaling wordt verleend en deze kan dus aardig oplopen. Na drie jaar respijt wordt de invorderingsrente zelfs direct jaarlijks ingevorderd, zoals de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling heeft opgemerkt. Mag dit Europeesrechtelijk allemaal maar?

5. Afsluiting

Kortom: genoeg discussiepunten over de vraag of de Nederlandse emigratieheffing nu wel EU-proof is. Ik vind het jammer dat het Hof van Justitie in zijn laatste arrest niet meer duidelijkheid heeft gecreëerd over de eisen die Nederland mag stellen aan de uitstelregeling. Andere landen hebben dit beter geregeld.²³ Terugkerend op het thema van De Aanslag verwacht ik – zoals al eerder opgemerkt – nieuwe b(l)oeiende discussies; niet alleen verwacht ik nieuwe procedures, maar ik bepleit ook de 'bloei' van een inbreukprocedure²⁴ door de Europese Commissie. Zodoende hebben we weer een ontluikende discussie om naar uit te kijken!



6) HvJ 29 november 2011, nr. C-371/10 (National Grid Indus), V-N 2011/67.8.

7) Het kan ook om minderwaarden gaan; voorsnog maak ik hier geen onderscheid in meer- en minderwaarden en duid ik beide aan met meerwaarden. Het begrip meerwaarden is derhalve aan te merken als een algebraïsch begrip.

8) 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.

9) Het Financieel Dagblad van 30 november 2011, "EU-hof eist souplesse fiscus bij exitheffing", met commentaar van P. Kavelaars en D.E. van Sprundel. Zie ook de aantekening bij V-N 2011/67.8.

10) Zie Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 december 2011, nr. BLKB 2011/2477.M.

11) Zie ook D.E. van Sprundel, "Wet uitstel van betaling exitheffingen: niet EU-proof", WFR 6961/914.

12) Kamerstukken II, vergaderjaar 2012/13, nr. 33.262, Wet uitstel van betaling exitheffingen, stemming 4 december 2013.

13) Kamerstukken I, vergaderjaar 2012/13, nr. 33.262, Wet uitstel van betaling exitheffingen, voorlopig verslag van de vaste commissie voor Financiën, vastgesteld op 11 februari 2013.

14) HvJ EU van 15 mei 1997, nr. C-250/95, (Futura Participations S.A. v. Administration des contributions).

15) Zie bijvoorbeeld de conclusie van Advocaat-Generaal P. Mengozzi inzake Commissie – Portugese Republiek (nr. C-38/10) van 28 juni 2012 en EFTA Hof (de rechterlijke instantie voor EER staten (Noorwegen, IJsland en Liechtenstein) van 3 oktober, nr. E-15/11, Arcade Drilling AS – Noorwegen.

16) Brief staatssecretaris van Financiën van 30 november 2012, nr. DB/2012/460 U, V-N 2013/3.3.

17) Zie vorige voetnoot, paragraaf vier van de brief.

18) Zie ook mijn presentatie gehouden voor de Jonge Orde van Belastingadviseurs van 17 januari 2013 en het verslag van deze vaktechnische lezing dat voor leden van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs gevonden kan worden op de website www.nob.net.

19) HvJ EU van 31 januari 2013, nr. C-301/11, (Europese Commissie tegen Koninkrijk der Nederlanden).

20) Zie ook D.E. van Sprundel, "Wet uitstel van betaling exitheffingen: niet EU-proof", WFR 6961/914. Ik noemde daar bijvoorbeeld Frankrijk, Italië en Oostenrijk.

21) Voor de beginnende fiscale student: op grond van een inbreukprocedure kan de Europese Commissie een zaak aanhangig maken bij het Hof van Justitie EU wanneer – kort samengevat – een lidstaat niet aan de voorwaarden van het Verdrag betreffende (de werking van) de Europese Unie voldoet, artikel 258 VwEU e.v.