

WET UITSTEL VAN BETALING EXITHEFFINGEN: NIET EU-PROOF

D.E. VAN SPRUNDEL¹

De afgelopen maanden heeft het Weekblad veel bijdragen geplaatst waarin de fiscale gevolgen van het arrest-National Grid Indus werden besproken. Terecht. De problematiek met betrekking tot de emigratieheffingen zat en zit namelijk vol onduidelijkheden. Niet alleen zijn er nog veel onbeantwoorde vragen, de problematiek is – en blijft – zeer actueel. Ook het wetsvoorstel 'Wet uitstel van betaling exitheffingen' zal in haar huidige vorm het aantal discussies niet verminderen. Integendeel. In deze column geef ik op hoofdlijnen aan waarom het wetsvoorstel niet EU-proof is. Ik stel ook een aantal aanpassingen voor.

Het wetsvoorstel is mijns inziens niet goed genoeg doordacht, zeker gelet op de maatregelen die andere Europese landen hebben genomen. Ik acht aanpassingen wenselijk én noodzakelijk. Het voorgestelde artikel 25a van de Invorderingswet 1990 is in haar huidige vorm onvoldoende. Dit artikel zal dan ook tot nieuwe procedures gaan leiden. Mijn kritiek op het wetsvoorstel ziet met name op het gebied van de zekerheden, de rente en de vereiste administratie. Behalve dat er geschillen bij de belastingkamer gaan komen, verwacht ik ook invorderingsgeschillen bij de civiele kamer. Ik licht dat hieronder toe.

Op grond van het territorialiteits-/veroorzakingsbeginsel is het theoretisch gezien overigens überhaupt maar de vraag of Nederland een emigratieheffing nodig heeft. Het veroorzakingsbeginsel houdt immers een toerekening in aan het jaar waarop de baten en lasten betrekking hebben en aan het jaar waarop deze zijn ontstaan. Er mag pas geheven worden als en voor zover de vermogensbestanddelen aan een staat kunnen worden toegerekend. Hoewel de Hoge Raad in zijn arresten – zoals bijvoorbeeld het Indonesische schade-uitkeringsarrest, het Spaanse weduwe-arrest, het Turkse nagekomenbatenarrest en het verdragscompartimenteringsarrest – constant en duidelijk heeft bevestigd dat het veroorzakingsbeginsel dient te prevaleren, kan om praktische redenen een emigratieheffing toch goorloofd zijn. Bijvoorbeeld om te voorkomen dat het heffingsrecht aan Nederland ontsnapt.

Echter, een wetsvoorstel dient wel alle punten af te dekken. Dit is nu niet het geval. In aanvulling op het reeds uitgebrachte beleidsbesluit is de eindafrekeningbepaling tevens uitgebreid met fusies en splitsingen. De vraag is hoe dit zich verhoudt met de huidige wetsartikelen inzake fusies en splitsingen die als gevolg van de Fusierichtlijn zijn geïmplementeerd. Hoewel met de voorgestelde terugwerkende kracht in de regel terughoudend dient te worden omgegaan, valt een terugwerkende kracht nu mijns inziens te billijken.

Welke kritiek heb ik nog meer op het wetsvoorstel? Wanneer het wetsvoorstel in zijn huidige vorm wordt aangenomen – het is immers niet controversieel verklaard – heeft de Nederlandse belastingplichtige een aantal mogelijkheden. Er kan worden gekozen voor 1. uitstel van betaling, 2. een betaling in tien gelijke jaarlijkse termijnen, dan wel 3. een onmiddellijke belastingbetaling. De eerste (keuze)mogelijkheid valt te verklaren op grond van het arrest. Ik heb wel bezwaren tegen de controlemogelijkheid bij het uitstel. Waarom? Volgens de parlementaire toelichting dient de belastingplichtige een fiscale balans en verlies- en winstrekening te overleggen. Deze dient gebaseerd te zijn op de Nederlandse fiscale regelgeving. Kritiekpunt: moet dit niet in de wet worden opgenomen? Tevens lijkt me deze administratieve verplichting op grond van eerdere Europese jurisprudentie een te strenge eis. Ondanks dat het Futura-arrest de verrekening van vaste inrichtingverliezen betrof, ging daar de eis van een afzonderlijke boek-

¹ Verbonden als wetenschappelijk medewerker/promovendus – met als onderwerp "Emigratieheffingen in de winstfeer" – aan het Fiscaal Economisch Instituut van de Faculteit der Economische Wetenschappen, Erasmus Universiteit Rotterdam en daarnaast werkzaam als Senior Manager Tax bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.



houding te ver. Waarom zou deze eis nu wel zijn toegestaan? Ik twijfel dus over de houdbaarheid en betwijfel of deze eis niet te belemmerend is. Zou het niet voldoende zijn als aannemelijk wordt gemaakt dat er niet is gerealiseerd? Met waardeverminderingen hoeft volgens het arrest geen rekening te worden gehouden, toch?

Zijn er nog meer bezwaren? Jazeker. De wetgever schrijft in geval van uitstel een invorderingsrente voor. Hoewel dit niet onlogisch is, volgt dit niet automatisch uit het arrest. Bovendien hebben niet alle lidstaten een invorderingsrente. Mogelijkerwijs heeft – bij een strikte lezing van r.o. 73 – het Hof bedoeld dat slechts de heffingsrente in rekening mag worden gebracht. Er resteren nog andere vragen, zoals wanneer gaat de rentetermijn lopen? Als de aanslag wordt opgelegd of wanneer het voordeel wordt gerealiseerd? De toelichting van het wetsvoorstel is niet heel duidelijk. Verder zijn de te stellen zekerheden afhankelijk van het geval. Dit zal een opmaat voor discussies met de Belastingdienst/ontvanger zijn. De uitvoeringskosten zullen dan – in tegenstelling tot de in de parlementaire geschiedenis opgenomen verwachting – meer stijgen dan vooraf werd ingeschat.

Als de vermogensbestanddelen worden gerealiseerd, vervalt het uitstel. Er dient vervolgens onmiddellijk te worden afgerekend. Echter: wanneer is er sprake van realisatie? Volgens het wetsvoorstel moet dit naar de Nederlandse regels van winstrealisatie worden beoordeeld. Ook hier zijn er weer de nodige vragen. Wat gebeurt er als op grond van de Nederlandse regels een herinvesteringsreserve kan worden gevormd? Of als de ruilarresten van toepassing zouden zijn? Mijns inziens is het verdedigbaar te stellen dat er in het buitenland dan eveneens niet wordt gerealiseerd. Hierdoor dient het uitstel te worden verlengd. Het lijkt op grond van de wetstekst – deze rept immers over “voor zover” (lid 1) en “het bedrag waarvoor (...) uitstel van betaling is verkregen” – mogelijk om gedeeltelijk uitstel van betaling te krijgen of dat partiële realisatie is toegestaan. In de memorie van toelichting is aangegeven dat de belastingschuldige de benodigde gegevens moet verstrekken. Uit de gegevens dient te worden afgeleid voor welk deel van de belastingaanslag het uitstel dient te worden beëindigd. Echter: meer duidelijkheid is gewenst!

De trouwe journaalkijkers en krantenlezers weten dat het thema Europa momenteel helaas niet meer zo populair is. De wetgever lijkt hierop in te haken en zijn blikveld te hebben beperkt. Mijns inziens een gemiste kans. Andere lidstaten hebben op grond van het arrest immers gemeend andere maatregelen te moeten nemen. Maatregelen die wellicht niet of minder belemmerend zijn, dan wel geschikter zijn om haar doel te bereiken dan het Nederlandse wetsvoorstel. Zo biedt Frankrijk de mogelijkheid om een fictieve vaste inrichting achter te laten. Italië (ondanks dat het aanvullende beleidsbesluit nog niet is gepubliceerd) en Oostenrijk geven bijvoorbeeld ook de mogelijkheid tot uitstel. Bij dit uitstel houdt Oostenrijk zelfs rekening met waardeverminderingen bij doorverplaatsingen, althans als de nieuwe ontvangstaats geen step-up verleent. Oostenrijk staat eveneens toe dat na een periode van tien jaar het uitstel definitief wordt. Een korte blik over de grens had wellicht een beter wetsvoorstel opgeleverd. Dat is helaas niet gebeurd. Gelukkig hoeven we niet te treuren: de infractieprocedure tegen Nederland – maar ook Denemarken, Ierland, Portugal en Spanje – loopt nog. Wellicht komt het Verenigd Koninkrijk daar eveneens bij. Ook van die kant kunnen belastingplichtigen hulp verwachten. Het zou echter wenselijker zijn als de wetgever zelf de helpende hand biedt.

Kortom: het Nederlandse wetsvoorstel is in haar huidige vorm niet EU-proof, met name op het gebied van de zekerheden, de rente en de te voeren boekhouding. Aanpassingen zijn noodzakelijk. Wordt vervolgd!