

Vergaderjaar 2012–2013

**33 262**

## **Wijziging van de Invorderingswet 1990 (Wet uitstel van betaling exitheffingen)**

**Nr. 5**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 19 oktober 2012

#### **Algemeen**

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, de PVV en het CDA. Het kabinet is verheugd dat de leden van de PVV en het CDA met belangstelling kennis hebben genomen van het wetsvoorstel Wet uitstel van betaling exitheffingen. Ook is het kabinet verheugd met de instemming van de leden van de fractie van de VVD met het wetsvoorstel. De leden van de fractie van het CDA vragen een reactie op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (de Orde). Voor zover het punten betreft die niet bij de beantwoording van de vragen van de diverse fracties aan de orde komen, wordt hierop ingegaan aan het einde van deze nota.

#### **Doel en strekking van de voorgestelde regeling**

De leden van de fracties van het CDA en de PVV vragen naar de verschillen tussen de arresten Nationale Grid Indus en de N.-zaak, naar de beoordeling van deze verschillen en naar de gevolgen ervan voor het onderhavige wetsvoorstel.

De zaak National Grid Indus<sup>1</sup> (NGI) betrof de belastingheffing in Nederland over latente meerwaarden in vermogensbestanddelen bij zetelverplaatsing van een vennootschap vanuit Nederland naar een andere lidstaat waardoor deze vennootschap niet meer belastingplichtig is in Nederland (de zogenoemde exitheffing). Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) heeft hierover geoordeeld dat Nederland mag heffen over de in Nederland ontstane waardeaanroei in de verplaatste vermogensbestanddelen, maar dat deze heffing niet in alle gevallen onmiddellijk mag worden ingevorderd. Het HvJ heeft deze lijn onlangs bevestigd in de zaak Europese Commissie tegen Portugal<sup>2</sup> (hierna: arrest Commissie tegen Portugal) over de Portugese belastingheffing over latente meerwaarden bij zetelverplaatsing naar een andere lidstaat. Volgens het HvJ moeten vennootschappen de mogelijkheid krijgen om te kiezen voor een uitgestelde betaling tot aan het moment van daadwerkelijke realisatie. Bij het verlenen van uitstel van betaling mag rente in rekening worden gebracht volgens de toepasselijke nationale regeling en

<sup>1</sup> HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10 (National Grid Indus)

<sup>2</sup> HvJ EU 6 september 2012, zaak C-38/10 (Commissie/Portugal)

mag een zekerheidstelling worden geëist. Verder hoeft geen rekening te worden gehouden met eventuele waardedalingen die optreden na de zetelverplaatsing.

In de zaak N.<sup>1</sup> ging het om de belastingheffing in Nederland over de latente waardeangroei van een aanmerkelijk belang in een vennootschap bij emigratie van een natuurlijke persoon uit Nederland naar een andere lidstaat waardoor deze persoon niet langer in Nederland belastingplichtig is. Ten aanzien hiervan heeft het HvJ geoordeeld dat Nederland in beginsel mag heffen over de in Nederland ontstane waardeangroei over de aandelen. Wel moet uitstel van betaling worden verleend tot aan het moment van realisatie. In dit geval mag hiervoor geen zekerheid worden geëist. Verder moet rekening worden gehouden met waardeverminderingen die optreden na emigratie, tenzij de (nieuwe) woonstaat hier al rekening mee houdt.

Uit het bovenstaande blijkt derhalve dat het HvJ verschillend oordeelt ten aanzien van de belastingheffing over latente meerwaarden bij emigratie van een natuurlijke persoon met een aanmerkelijk belang en bij zetelverplaatsing van een vennootschap. Deze situaties worden dus niet als gelijke gevallen gezien. In het eerste geval moet op grond van het arrest N. rekening worden gehouden met latere waardedalingen (indien het woonland dit niet doet) en mag bij het uitstel van betaling geen zekerheid worden geëist. In het tweede geval hoeft op grond van het arrest NGI geen rekening te worden gehouden met latere waardedalingen en mag bij het verlenen van uitstel van betaling wel zekerheid worden geëist. Tevens heeft het HvJ voor het geval van zetelverplaatsing van een vennootschap expliciet aangegeven dat rente in rekening mag worden gebracht bij het verlenen van uitstel van betaling.

De Nederlandse wetgeving sluit aan bij de jurisprudentie van het HvJ. Daarom verschilt het onderhavige wetsvoorstel, dat gebaseerd is op het arrest NGI, van de bestaande uitstelregelingen bij emigratie voor onder meer een aanmerkelijkbelanghouder, die gebaseerd zijn op het arrest N. In het onderhavige wetsvoorstel wordt, aangezien dit expliciet is toegestaan op grond van het arrest NGI, zekerheidstelling geëist bij het verlenen van uitstel van betaling en ook wordt invorderingsrente in rekening gebracht. Verder wordt geen rekening gehouden met latere waardedalingen.

Bij de bestaande uitstelregelingen bij emigratie wordt, aangezien deze zijn gebaseerd op het arrest N., geen invorderingsrente in rekening gebracht. Het arrest N. biedt naar mijn mening geen basis voor het in rekening brengen van dergelijke rente. Het arrest NGI vormt vooralsnog geen aanleiding de bestaande uitstelregelingen bij emigratie op dit punt aan te passen. Mocht uit toekomstige jurisprudentie van het HvJ expliciet volgen dat ook in dergelijke gevallen het in rekening brengen van rente is toegestaan, dan zal worden bekeken of de bestaande regelingen op dit punt moeten worden aangepast. Hetzelfde geldt uiteraard indien de jurisprudentie van het HvJ ten aanzien van de belastingheffing over latente meerwaarden bij emigratie of zetelverplaatsing op andere punten mocht wijzigen.

De leden van de fractie van de PVV vragen hoe aangekeken wordt tegen de verschillen tussen de bestaande bijzondere uitstelregelingen bij emigratie, waarbij geen invorderingsrente is verschuldigd en het uitstel van betaling uiterlijk na 10 jaar eindigt eventueel gevolgd door kwijtschelding, en het onderhavige wetsvoorstel. De leden van de fractie van het CDA vragen naar de verhouding van het in rekening brengen van invorderingsrente op grond van het onderhavige wetsvoorstel met de gevolgen voor natuurlijke personen die emigreren, aangezien particulieren geen rente verschuldigd zijn en het bedrag van de «exitheffing» na 10 jaar wordt kwijtgescholden. Deze leden vragen tevens waarom de gevolgen van emigratie door natuurlijke personen en ondernemingen niet gelijk zijn getrokken en naar de verschillen tussen de belastingheffing bij

<sup>1</sup> HvJ EU 7 september 2006, zaak C-470/04 (N)

emigratie van natuurlijke personen en ondernemingen en de rechtvaardiging van deze verschillen.

Bij de emigratie van een natuurlijke persoon met een aanmerkelijk belang naar een andere lidstaat wordt een conserverende belastingaanslag opgelegd over de latente meerwaarden en wordt hiervoor automatisch, dus zonder voorafgaand verzoek, en zonder dat zekerheid hoeft te worden gesteld uitstel van betaling verleend. Verder wordt in dat geval rekening gehouden met eventuele latere waardedalingen. Het uitstel van betaling wordt voor ten hoogste 10 jaar verleend en daarna wordt de belastingaanslag kwijtgescholden, tenzij zich voordien een omstandigheid heeft voorgedaan die heeft geleid tot beëindiging van het uitstel. Voor het uitstel van betaling wordt in beginsel geen invorderingsrente in rekening gebracht. Dit is alleen anders, indien het betalingsuitstel binnen 10 jaar wordt ingetrokken als gevolg van een zogenoemde «verboden» handeling.

Bij de verplaatsing van een onderneming naar een andere lidstaat wordt een reguliere belastingaanslag en geen conserverende belastingaanslag opgelegd over de latente meerwaarden in de verplaatste vermogensbestanddelen. In dit geval wordt geen rekening gehouden met latere waardedalingen. Op grond van het onderhavige wetsvoorstel wordt het mogelijk voor de in de belastingaanslag begrepen exitheffing te verzoeken om uitstel van betaling. Het uitstel is in dat geval dus niet automatisch. Verder dient ter verkrijging ervan zekerheid te worden gesteld en wordt bij het verlenen van uitstel invorderingsrente in rekening gebracht. Het uitstel van betaling vervalt niet door tijdsverloop en is in die zin onbeperkt. Er vindt derhalve geen kwijtschelding plaats na een bepaalde periode. Zoals uit het voorgaande blijkt bestaan er verschillen tussen beide uitstelregelingen op het punt van het wel of niet automatisch verlenen van uitstel van betaling, het wel of niet in aanmerking nemen van latere waardedalingen, het wel of niet eisen van zekerheidstelling en het wel of niet in rekening brengen van invorderingsrente. Deze verschillen hangen, zoals hiervoor is toegelicht, samen met de verschillende jurisprudentie van het HvJ ter zake van de belastingheffing over latente meerwaarden bij emigratie van een natuurlijke persoon met een aanmerkelijk belang en die bij zetelverplaatsing van een vennootschap.

Dat bij de bestaande uitstelregelingen ter zake van emigratie het uitstel van betaling na ten hoogste 10 jaar eindigt, eventueel gevolgd door kwijtschelding, hangt mede samen met het doel van het opleggen van de conserverende belastingaanslag in die gevallen. Het doel van het opleggen van de conserverende belastingaanslag bij emigratie van een natuurlijke persoon met een aanmerkelijk belang is het voorkomen dat belastingplichtigen met het oog op het ontgaan van de aanmerkelijkbelangclaim tijdelijk emigreren. Om uitvoeringstechnische redenen is gekozen voor een periode van 10 jaar waarna de belastingaanslag wordt kwijtgescholden. Het doel van het opleggen van de belastingaanslag exitheffing bij zetelverplaatsing van een vennootschap is daarentegen om de belastingaanslag daadwerkelijk in te vorderen. Voor ondernemingen zal het verplaatsen van de zetel vaak ook eenvoudiger zijn te regelen en minder ingrijpend zijn dan een emigratie voor een natuurlijke persoon. Op grond van het onderhavige wetsvoorstel wordt een belastingaanslag exitheffing waarvoor om uitstel wordt verzocht dan ook voor onbepaalde tijd opgelegd en vindt derhalve geen kwijtschelding plaats na een bepaalde periode.

Uit het voorgaande blijkt dat de Nederlandse wetgeving zo veel mogelijk aansluit bij de jurisprudentie van het HvJ. De belastingheffing bij emigratie van natuurlijke personen met een aanmerkelijk belang en bij zetelverplaatsing van ondernemingen wordt daarom niet gelijkgetrokken. De leden van de fractie van de PVV vragen of de regering naar aanleiding van het arrest NGI reden ziet de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, waarin is geregeld dat zekerheidstelling en een schriftelijk verzoek

achterwege kunnen blijven bij emigratie naar een andere lidstaat, aan te passen.

Het arrest NGI geeft geen aanleiding de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 aan te passen. Het arrest NGI gaat over de exitheffing bij zetelverplaatsing van een vennootschap. Dit is een andere situatie dan die waarop de bestaande uitstelregelingen bij emigratie naar een andere lidstaat betrekking hebben. Voor deze situaties heeft het arrest NGI dan ook geen gevolgen en blijft het arrest N. van toepassing. Daarom zal in die gevallen het uitstel van betaling ook nog steeds automatisch (dus zonder schriftelijk verzoek) en zonder het vereisen van zekerheid verleend moeten worden.

De leden van de fractie van de PVV vragen of de regering de mogelijkheid ziet om alle bijzondere uitstelregelingen op dezelfde leest (verplichte zekerheidstelling, uitstel van betaling, geen tienjaarstermijn gevolgd door kwijtschelding) te schoeien als het voorgestelde artikel 25a van de Invorderingswet 1990 (IW 1990).

In het voorgaande is reeds aangegeven dat het HvJ verschillend heeft geoordeeld ten aanzien van de belastingheffing over latente meerwaarden bij emigratie van een natuurlijke persoon met een aanmerkelijk belang en bij zetelverplaatsing van een vennootschap. Voor de belastingheffing over latente meerwaarden bij emigratie van een natuurlijke persoon met een aanmerkelijk belang blijft het arrest N. van toepassing. In dat geval mag – bij emigratie naar een andere lidstaat – dan ook geen zekerheidstelling worden geëist bij het verlenen van uitstel van betaling. Het is op basis van de huidige jurisprudentie van het HvJ dan ook niet mogelijk alle bijzondere uitstelregelingen op dezelfde leest te schoeien als het voorgestelde artikel 25a van de IW 1990.

De leden van de fractie van het CDA betwijfelen of de huidige strijd met het Europese recht wel afdoende wordt opgelost, aangezien binnenlandse belastingplichtigen pas belasting betalen bij realisatie van de stille reserves, waarbij tot dat moment geen belastingaanslag wordt opgelegd, en zij derhalve geen rente over de belastingaanslag verschuldigd zijn, terwijl belastingplichtigen die naar een andere lidstaat emigreren direct een belastingschuld hebben waarover ze ook nog rente moeten betalen. Deze leden vragen dan ook uiteen te zetten waarom met dit wetsvoorstel het verschil in behandeling tussen binnenlandse belastingplichtigen en belastingplichtigen die naar een andere lidstaat emigreren wordt weggenomen.

Het HvJ heeft in de zaak NGI geoordeeld dat bij zetelverplaatsing van een vennootschap naar een andere lidstaat een belastingaanslag mag worden opgelegd over de latente meerwaarden die in Nederland zijn ontstaan. Belastingplichtigen moeten echter de mogelijkheid krijgen te kiezen voor uitstel van betaling voor deze belastingaanslag. Het HvJ heeft hierbij expliciet aangegeven dat, indien gekozen wordt voor uitstel van betaling, rente in aanmerking mag worden genomen conform de toepasselijke nationale regeling. Het HvJ is dan ook blijkbaar van mening dat het in rekening brengen van rente bij een verzoek om uitstel van betaling geen ongerechtvaardigd onderscheid oplevert ten opzichte van een binnenlandse belastingplichtige. Aangezien uit artikel 28, eerste lid, van de IW 1990 mede voortvloeit dat bij het verlenen van uitstel van betaling voor een belastingaanslag invorderingsrente in rekening wordt gebracht, is het naar mijn mening in lijn met de toepasselijke nationale regelgeving dat invorderingsrente in rekening wordt gebracht bij het verlenen van uitstel van betaling voor de in een belastingaanslag begrepen exitheffing. Dit is daarom ook in overeenstemming met het arrest NGI en derhalve met het Europese recht.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom het op grond van het arrest NGI is toegestaan invorderingsrente te berekenen over het bedrag van de exitheffing waarvoor uitstel van betaling wordt gegeven en hoe zich dit verhoudt tot de formulering van het HvJ dat «uitgestelde betaling van het bedrag van genoemde heffing, in voorkomend geval inclusief rente overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling» moet worden verleend. Tevens vragen deze leden een reactie op de stelling dat uitstel van betaling tegen rente geen materiële verandering aanbrengt in de huidige situatie, omdat belastingplichtigen nu ook een lening kunnen afsluiten om de exitheffing te betalen waarbij de rente op de lening de vergoeding is voor de prestatie.

Het HvJ heeft in de zaak NGI expliciet toegestaan dat bij zetelverplaatsing een lidstaat zijn belastingclaim over de latente meerwaarden mag vaststellen op het moment van de zetelverplaatsing. Wat de invordering betreft heeft het HvJ in de zaak NGI geoordeeld dat belastingplichtigen de mogelijkheid moet worden geboden te kiezen voor uitstel van betaling voor de belastingaanslag die wordt opgelegd over de latente meerwaarden bij zetelverplaatsing naar een andere lidstaat. In een zodanig geval mag volgens het HvJ rente in rekening worden gebracht conform de toepasselijke nationale regeling. Eén en ander is onlangs door het HvJ bevestigd in het arrest Commissie tegen Portugal. In artikel 28, eerste lid, van de IW 1990 is bepaald dat invorderingsrente in rekening wordt gebracht bij het verlenen van uitstel van betaling voor een belastingaanslag. Bij de exitheffing gaat het om (een deel van) een belastingaanslag. Indien voor (dit deel van) de belastingaanslag dan ook, op verzoek, uitstel van betaling wordt verleend is het naar mijn mening in lijn met de toepasselijke Nederlandse regelgeving en derhalve met het arrest NGI dat hiervoor invorderingsrente in rekening wordt gebracht. Anders dan de leden van de Orde suggereren, is heffingsrente in dit geval niet aan de orde. Heffingsrente is rente die wordt berekend bij het vaststellen van de belastingaanslag. De belastingaanslag waarin de exitheffing is begrepen, wordt echter al vastgesteld op het moment van emigratie. Dit ook in reactie op een vraag van de leden van het CDA hierover.

Het kan zo zijn dat uitstel van betaling tegen rente geen materiële verandering aanbrengt in de huidige situatie, omdat belastingplichtigen nu ook een lening kunnen afsluiten om de exitheffing te betalen waarbij de rente op de lening de vergoeding is voor de prestatie. Net als door het Gerechtshof Amsterdam is opgemerkt<sup>1</sup>, is het echter de vraag in hoeverre beide situaties in een concreet geval goed met elkaar vergeleken kunnen worden. Het zal niet eenvoudig zijn om de rentepercentages op een aanvaardbare manier met elkaar te vergelijken. Hier komt bij dat het wellicht niet in alle gevallen mogelijk zal zijn voor een belastingplichtige om een lening te krijgen voor het betalen van de exitheffing. Een verzoek om uitstel van betaling kan altijd gedaan worden en zal ook altijd worden gehonoreerd indien aan de voorwaarden wordt voldaan. De Belastingdienst heeft immers niet de mogelijkheid om zijn crediteuren uit te kiezen. Tot slot kan nog opgemerkt worden dat de invorderingsrente, hoewel deze reeds eerder verschuldigd wordt, pas na het beëindigen van het uitstel van betaling hoeft te worden betaald en derhalve niet, zoals bij het afsluiten van een lening het geval zal zijn, tussentijds betaald hoeft te worden. Bovendien wordt invorderingsrente, anders dan de rente in «normale» gevallen van kredietverlening, enkelvoudig berekend. Dit betekent dat de rente alleen over het bedrag van de belastingaanslag wordt berekend en geen rente over rente is verschuldigd. Gezien het voorgaande zal het dan ook niet zo zijn dat de mogelijkheid van uitstel van betaling in alle gevallen materieel geen verandering aanbrengt ten opzichte van de huidige situatie.

---

<sup>1</sup> Gerechtshof Amsterdam 31 mei 2012, BW7939, r.o. 4.11.24.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de reikwijdte van de eerdergenoemde uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam (Hof) van 31 mei 2012 inzake NGI.

Het Hof heeft in die zaak onder verwijzing naar de prejudiciële beslissing van het HvJ de exitheffing in stand gelaten met als argument dat de nationale regelgeving voorziet in de mogelijkheid van uitstel van betaling. Het Hof doelt daarbij op de discretionaire bevoegdheid die de ontvanger heeft om uitstel van betaling te verlenen op grond van artikel 25, eerste lid, van de IW 1990 en het daarop gebaseerde beleidsbesluit van 14 december 2011.<sup>1</sup> Ter zake van het in rekening brengen van invorderingsrente verwerpt het Hof, onder verwijzing naar artikel 28, eerste lid, van de IW 1990, de stelling dat de nationale wet niet zou voorzien in het in rekening brengen van invorderingsrente ter zake van het uitstel van betaling voor de exitheffing. Hiermee bevestigt het Hof dat uit de toepasselijke nationale regeling volgt dat invorderingsrente verschuldigd is bij het verlenen van uitstel van betaling voor de in een belastingaanslag begrepen exitheffing.

### **Budgettaire aspecten, uitvoeringskosten Belastingdienst en gevolgen voor bedrijfsleven en burger**

De leden van de fractie van het CDA vragen een nadere toelichting op de verwachting dat slechts enkele malen per jaar gebruik zal worden gemaakt van de uitstelregeling. Verder vragen deze leden hoeveel bedrijven per jaar emigreren naar een andere lidstaat en of de verwachting is dat zij zo veel mogelijk gebruik zullen maken van het uitstel van betaling.

Uit gegevens van de Belastingdienst blijkt dat in 2011 en in 2012 (tot 1 september 2012) enkele tientallen bedrijven per jaar verplaatst zijn vanuit Nederland naar het buitenland. In hoeveel gevallen het hierbij gaat om verplaatsing naar een andere lidstaat is niet uit deze gegevens af te leiden. Het betreft, zoals uit de totale aantallen blijkt, in ieder geval een zeer gering aantal. Of bij zetelverplaatsing naar een andere EU-/EER-staat gebruik zal worden gemaakt van het uitstel van betaling zal afhangen van de concrete feiten en omstandigheden van het geval.

#### **Artikelsgewijze toelichting**

##### **Artikel 25a**

De leden van de fractie van de PVV vragen of het klopt dat, tenzij zich een situatie voordoet zoals beschreven in artikel 25a, tweede lid, onderdelen a tot en met d, van de IW 1990 onbeperkt uitstel van betaling mogelijk is. Tevens vragen deze leden of dit «oneindige uitstel» in wezen beperkt wordt door het berekenen van invorderingsrente en of voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel d, van genoemd artikel ook de mogelijkheid van beroep op een doorschuifregeling bestaat.

Het uitstel van betaling is in beginsel inderdaad onbeperkt, tenzij zich een situatie voordoet zoals beschreven in het voorgestelde artikel 25a, tweede lid, onderdelen a tot en met d, van de IW 1990. Zoals hiervoor is toegelicht is het in lijn met de bestaande Nederlandse regelgeving en derhalve met het arrest NGI dat invorderingsrente in rekening wordt gebracht indien gekozen wordt voor uitstel van betaling van de exitheffing. Bij een keuze van een belastingplichtige om wel of niet te verzoeken om uitstel van betaling van de exitheffing zullen meerdere factoren een rol spelen. Het zal dan ook van de concrete feiten en omstandigheden afhangen of gekozen wordt voor uitstel van betaling van de exitheffing.

Op grond van het voorgestelde artikel 25a, tweede lid, onderdeel d, van de Invorderingswet 1990 wordt het uitstel van betaling beëindigd indien het voordeel waarvoor uitstel van betaling is verleend wordt gerealiseerd. In zoverre is geen sprake van een oneindig uitstel. Of sprake is van realisatie wordt bepaald door kortweg een vergelijking te maken met een belastingplichtige in Nederland. Voor zover bij deze belastingplichtige in

<sup>1</sup> Besluit van 14 december 2011, nr. BLKB 2011/2477M (Stcr. 2011, 23186).

Nederland sprake zou zijn van realisatie over de bij zetelverplaatsing vastgestelde stille reserves wordt het uitstel van betaling beëindigd. Indien bij een belastingplichtige in Nederland (nog) niet geheven zou worden, omdat een beroep kan worden gedaan op de doorschuiffaciliteit bij juridische fusie of splitsing, is van realisatie (nog) geen sprake. Het uitstel van betaling zal in dat geval dan ook nog niet beëindigd worden op grond van het voorgestelde artikel 25a, tweede lid, onderdeel d, van de IW 1990.

## **Vragen en opmerkingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs**

### **Reikwijdte uitstelregeling**

De leden van de Orde merken op dat uit de voorgestelde wettekst niet zonder meer blijkt dat het uitstel ook geldt bij directe afrekening als gevolg van interne overdracht van vermogensbestanddelen vanuit een Nederlandse vaste inrichting naar een in een andere EU- of EER-staat gevestigd hoofdhuis. De Orde vraagt te overwegen de wettekst op dit punt te herzien om duidelijk te maken dat ook deze situatie onder het bereik van de uitstelregeling valt.

De situatie dat vermogensbestanddelen met een stille reserve worden overgebracht van een vaste inrichting in Nederland naar een in een andere EU- of EER-staat gevestigd hoofdhuis valt, ook zonder dat sprake is van beëindiging van een vaste inrichting, onder het toepassingsbereik van het voorgestelde artikel 25a van de IW 1990. Voor het deel van de belastingaanslag dat betrekking heeft op latente meerwaarden in genoemde situatie kan, onder de in het voorgestelde artikel 25a van de IW 1990 genoemde voorwaarden, dan ook worden verzocht om uitstel van betaling tot het moment van realisatie. Aanpassing van de wettekst op dit punt is niet nodig. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat het HvJ in het onlangs gewezen arrest Commissie tegen Portugal heeft geoordeeld dat ook voor de belastingheffing over latente meerwaarden bij verplaatsing van het geheel of een deel van de vermogensbestanddelen vanuit een vaste inrichting naar een hoofdhuis in een andere lidstaat de keuze moet worden geboden voor uitstel van betaling tot het moment van realisatie. Het voorgestelde artikel 25a van de IW 1990 voorziet hier, zoals hiervoor aangegeven, in.

De Orde vraagt om te bevestigen dat de mogelijkheid tot uitstel van betaling ook geldt bij grensoverschrijdende omzetting van rechtspersonen.

Dit kan ik bevestigen.

De leden van de Orde vragen zich af waarom de voorgestelde regeling beperkt wordt tot emigraties naar EU- en EER-staten en beveelt aan om de regeling uit te breiden tot niet-EU-/EER-staten, net zoals de uitstelregelingen in de sfeer van het aanmerkelijkbelangregime en pensioenen. Het wetsvoorstel strekt ertoe de Nederlandse wetgeving in lijn te brengen met het arrest NGI. Dit arrest verplicht er alleen toe de mogelijkheid van uitstel van betaling te bieden bij verplaatsingen naar EU-/EER-staten. Het arrest verplicht er, zoals de Orde zelf ook aangeeft, niet toe de regeling uit te breiden naar niet-EU-/EER-staten. Ik zie ook overigens geen aanleiding het wetsvoorstel op dit punt een ruimer toepassingsbereik te geven en ben daarom niet voornemens de regeling verder uit te breiden naar niet-EU-/EER-staten. Dat de uitstelregelingen in de sfeer van het aanmerkelijk belangregime en de pensioenen wel gelden in relatie tot niet-EU-/EER-staten brengt hierin geen verandering. Zoals hiervoor al is toegelicht hebben deze uitstelregelingen een andere achtergrond en verschilt de

vormgeving ervan op meerdere punten van de uitstelregeling in het onderhavige wetsvoorstel.

### **Uitstel van betaling**

Met betrekking tot het voorgestelde artikel 25a, tweede lid, onderdeel a, van de IW 1990 vragen de leden van de Orde op basis van het recht van welk land de woon- en vestigingsplaats moet worden bepaald. Aangezien het om de toepassing van een Nederlandse uitstelfaciliteit gaat, wordt de woon- en vestigingsplaats naar Nederlands recht beoordeeld.

De leden van de Orde hebben enkele vragen ter zake van de zekerheidsstelling die is gekoppeld aan de uitstelfaciliteit. Ik zal allereerst enkele algemene opmerkingen plaatsen met betrekking tot het stellen van zekerheid en daarna ingaan op de specifieke vragen van de Orde. In zijn algemeenheid geldt dat de ontvanger ten laste van hier niet te lande gevestigde belastingschuldigen nauwelijks invorderingsacties kan nemen. Enerzijds wordt dat veroorzaakt door het feit dat het moeilijker is om ten laste van (niet alleen statutair maar ook feitelijk) in het buitenland verblijvende (rechts)personen invorderingsmaatregelen te treffen. Anderzijds is er voor de ontvanger een extra complicatie, doordat de in internationaal verband gesloten executieverdragen niet voorzien in maatregelen op het terrein van de fiscaliteit. Ook het EEG-executieverdrag voorziet daarin niet, aangezien belastingen zijn uitgezonderd in dat verdrag. Een andere complicatie voor de ontvanger is dat er slechts een gering aantal bilaterale verdragen op het gebied van bijstandverlening bij de invordering van belastingen is gesloten. Per 1 januari 2012 vormt Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PbEU 2010, L 84/1) de basis voor de wederzijdse bijstand bij de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen. Voorts geldt dat het HvJ in het arrest NGI heeft aangegeven dat rekening moet worden gehouden met het risico van niet-invordering van de heffing, dat stijgt naarmate de tijd verstrijkt. Meer specifiek vragen de leden van de Orde of beëindiging van het uitstel bij het ontbreken van voldoende zekerheid plaatsvindt naar rato van de gestelde zekerheid of dat een alles-of-niets-stelsel geldt. Gezien de hiervoor geschetste achtergrond van zekerheidsstelling ligt het in de rede dat de ontvanger het betalingsuitstel slechts intrekt voor zover de gestelde zekerheid niet toereikend is. Voor het gedeelte van de verschuldigde exitheffing waar wel zekerheid tegenover staat, loopt de Nederlandse fiscus immers geen invorderingsrisico. Daarnaast vragen de leden van de Orde of zekerheidsstelling ook vereist is indien de belastingschuldige over ruim voldoende verhaalsmogelijkheden beschikt. Zoals hiervoor aangegeven, is van belang dat daadwerkelijk zekerheid wordt gesteld. Voor zover sprake is van voldoende verhaalsmogelijkheden zal het eenvoudig zijn voor de belastingschuldige om ten behoeve van de ontvanger in een zekerheidsstelling te voorzien.

De leden van de Orde vragen zich af of de aan het betalingsuitstel verbonden administratieve verplichtingen (inclusief zekerheidsstelling) in geval van fusie, splitsing en omzetting niet verlegd kunnen worden naar de verkrijgende vennootschap. Dit uit oogpunt van uitvoerbaarheid. Bij een juridische fusie of splitsing wordt de belastingaanslag waarin de exitheffing is begrepen opgelegd ten name van de verdwijnende, respectievelijk (af)splitsende rechtspersoon. Die rechtspersoon is dus de belastingschuldige die het betalingsuitstel desgevraagd verleend krijgt. Bij de juridische fusie en splitsing wordt de verkrijgende rechtspersoon voor de fiscale gevolgen geacht in de plaats te treden van de verdwijnende/

(af)splitsende rechtspersoon. Dit uitgangspunt is bij de implementatie van de fusierichtlijn in de fiscale wetgeving neergelegd en geldt ook voor de onderhavige uitstelfaciliteiten. Dit betekent dan ook dat de aan het betalingsuitstel verbonden administratieve verplichtingen (inclusief zekerheidstelling) in geval van fusie, splitsing of omzetting overgaan op de verkrijgende vennootschap.

### **Administratieve verplichtingen**

De leden van de Orde geven aan dat uit het Futura-arrest (C-250/95) volgt dat Nederland de belastingschuldige alleen een administratieve verplichting mag opleggen, voor zover dit noodzakelijk is. Volgens deze leden is de verplichting een fiscale balans en verlies- en winstrekening gebaseerd op de Nederlandse regelgeving te overleggen disproportioneel en niet noodzakelijk, aangezien niet alle gegevens hiervan relevant hoeven te zijn voor de vraag of sprake is van realisatie. Volgens de leden van de Orde is het in het licht van het Futura-arrest voldoende dat de belastingschuldige de benodigde gegevens verstrekt waaruit kan worden afgeleid voor welk deel van de belastingaanslag het uitstel dient te worden beëindigd. De leden van de Orde vragen hierop een reactie en bevelen aan de administratieve lasten te vereenvoudigen. Uit het voorgestelde artikel 25a van de IW 1990 volgt dat als een belastingschuldige op grond van dit artikel kiest voor uitstel van betaling hij vervolgens jaarlijks gegevens dient te overleggen op basis waarvan kan worden beoordeeld of sprake is van realisatie van de stille reserves. Voor zover sprake is van realisatie van de stille reserves wordt de belastingaanslag immers ingevorderd. Zoals in de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel is aangegeven vindt realisatie niet alleen plaats bij vervreemding, maar ook als gevolg van afschrijvingen. Om te kunnen beoordelen of realisatie heeft plaatsgevonden is het daarom noodzakelijk dat jaarlijks een fiscale balans en winst- en verliesrekening naar Nederlandse fiscale maatstaven wordt ingediend. Deze balans en verlies- en winstrekening hoeven overigens alleen betrekking te hebben op de vermogensbestanddelen die vanuit Nederland naar het buitenland zijn verplaatst, aangezien het voor Nederland alleen voor deze vermogensbestanddelen relevant is om te kunnen beoordelen of realisatie heeft plaatsgevonden. Naar mijn mening gaat de verplichting een balans en verlies- en winstrekening naar Nederlandse fiscale maatstaven te overleggen dan ook niet verder dan nodig is om te kunnen beoordelen of realisatie heeft plaatsgevonden. Wel zal bij toepassing van de regeling in de praktijk worden bekeken of het overleggen van een fiscale balans en verlies- en winstrekening inderdaad in alle gevallen nodig is. Mocht hierbij blijken dat de overlegging ervan niet in alle gevallen noodzakelijk is, dan zal de dan van toepassing zijnde ministeriële regeling waarin de administratieve verplichtingen worden opgenomen op dit punt worden aangepast.

### **Invorderingsrente**

De leden van de Orde vragen waarom bij de gespreide betalingsvariant van het voorgestelde artikel 25a, derde lid, van de IW 1990 ook invorderingsrente verschuldigd is. De Orde verwijst daarbij naar de renteloze uitstelfaciliteiten die zijn opgenomen in artikel 25, negende en elfde lid, van de IW 1990.

Het HvJ heeft in de zaak NGI bepaald dat, indien gekozen wordt voor uitstel van betaling, rente in aanmerking mag worden genomen conform de toepasselijke nationale regeling. Bij zowel het betalingsuitstel tot het moment van realisatie van de stille reserves als de gespreide-betalingsvariant als bedoeld in het voorgestelde artikel 25a, derde lid, van de IW 1990 is sprake van het verlenen van uitstel van betaling voor een belastingaanslag. In beide gevallen wordt dan ook, in lijn met het arrest

NGI, invorderingsrente in rekening gebracht voor het verlenen van uitstel van betaling. Het verschil tussen betalingsuitstel tot het moment van realisatie en de gespreide betalingsvariant ziet dan ook niet op het in rekening brengen van invorderingsrente. Het verschil tussen deze beide varianten zit in de administratieve verplichtingen waaraan moet worden voldaan. Bij de gespreide betalingsvariant is aan de administratieve verplichtingen eenvoudiger te voldoen, aangezien het realisatiemoment bij die variant niet meer van belang is.

De staatssecretaris van Financiën,  
F. H. H. Weekers