

28 034

Wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2002-II – Economische infrastructuur)

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 7 december 2001

In het verslag over het Belastingplan 2002 II zijn vragen gesteld door de vaste commissie voor Financiën. Hierna zullen de schriftelijke vragen die de leden van de verschillende fracties hebben gesteld over het onderhavige wetsvoorstel worden beantwoord. Daarbij zal de volgorde van het verslag worden aangehouden.

Algemeen

De leden van de fractie van het CDA zijn van mening dat onderwerpen als hybride leningen, de deelnemingsvrijstelling, verrekening van bronheffing, codificatie van het «arm's length beginsel» en de WIB, een aparte behandeling vergen. Zij verwijzen daarbij naar de «motie Boorsma» (Kamerstukken I, vergaderjaar 1992/93, 22 873, nr. 110d). In deze motie Boorsma wordt de regering uitgenodigd om voor enig jaar fiscale wetsvoorstellen van verschillende aard, belang en/of urgentie in de toekomst niet meer in één wetsvoorstel samen te voegen. Ieder jaar wordt opnieuw de afweging gemaakt over de opzet van het jaarlijkse belastingplan. Omdat ieder jaar andere maatregelen worden getroffen, heeft de opzet de afgelopen jaren gevarieerd. Bij deze afweging spelen verschillende aspecten een rol. Een constante in deze afweging is dat de maatregelen van het jaarlijkse belastingplan budgettair en beleidsmatig samenhangen. Ook tussen de vijf wetsvoorstellen die tezamen het Belastingplan 2002 vormen, bestaat een budgettaire en beleidsmatige samenhang. De afzonderlijke wetsvoorstellen en de daarin opgenomen maatregelen dienen dan ook zoveel mogelijk in hun onderlinge samenhang te worden beoordeeld. De keuze om voor het jaar 2002 de maatregelen van het Belastingplan thematisch onder te brengen in een aantal afzonderlijke wetsvoorstellen, sluit een andere keuze in latere jaren niet uit. Zoals hiervoor aangegeven, wordt ieder jaar opnieuw de afweging gemaakt over de opzet van het jaarlijkse belastingplan. Het opnemen van uiteenlopende onderwerpen in één Belastingplan zal betrokken worden in de evaluatie van het Belastingplan 2002.

De leden van de fractie van het CDA hebben opmerkingen geplaatst bij de voorgestelde wijziging van artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze wijziging strekt ertoe de omissie van het

niet-opnemen van aanmerkelijkbelang-schuldvorderingen in de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting met terugwerkende kracht tot 1 januari van dit jaar te herstellen. De leden van de fractie van het CDA plaatsen deze terugwerkende kracht in het licht van een eerdere stellingname van de Raad van State terzake van terugwerkende kracht. Zij vragen zich af waarom een omissie die kennelijk te laat is geconstateerd moet leiden tot terugwerkende kracht ten nadele van de belastingplichtige. De vraag die bij deze leden opkomt is of hiermee een nieuwe toets wordt geïntroduceerd.

Naar aanleiding van de opmerkingen en vragen van deze leden wil ik voorop stellen dat het in de heffing van de vennootschapsbelasting betrekken van de hier in het geding zijnde schuldvorderingen niet van vandaag op gisteren is. Ook vóór 2001 vielen deze vorderingen al onder de heffingsgrondslag. Echter, toen de aanmerkelijkbelang-schuldvorderingen bij de vierde nota van wijziging bij het voorstel van Wet IB 2001 deel zijn gaan uitmaken van de terbeschikkingstellingsregeling van Box I, had een flankerende bepaling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen moeten worden om het voordien bestaande heffingsrecht te behouden. Dit is abusievelijk niet gebeurd, waardoor de rente op de desbetreffende aanmerkelijkbelang-schuldvorderingen tussen de wal en het schip zou kunnen vallen.

Ten aanzien van de terugwerkende kracht wijs ik erop dat de Raad van State deze zomer in zijn advies bij het Belastingplan 2002 IV (Herziening successie- en schenkingsrecht, BTW-maatregelen, artiesten- en sportersregeling, alsmede overige aanpassingen) (hierna: Belastingplan 2002 IV) heeft kenbaar gemaakt dat in het kader van de Belastingherziening 2001 terugwerkende kracht acceptabel is indien sprake is van het herstel van duidelijk kenbare omissies die zozeer samenhangen met de invoering van de Wet IB 2001 dat eenzelfde tijdstip van inwerkingtreding in de rede ligt. Hiervan is naar mijn mening sprake. Uiteraard zal op enig moment geen sprake meer zijn van samenhang met de invoering van de Wet IB 2001. Daarna wordt onverkort getoetst aan de door mij in het verleden ingenomen positie. De Raad noemt in dit verband 1 januari 2002. Ik kan de leden van de CDA-fractie dan ook antwoorden dat van de introductie van een nieuwe toets geen sprake is.

De leden van de fractie van de VVD hebben de indruk dat zowel het ontbreken van een bijzonder tarief als de invoering van de filminvesteringsaftrek op gespannen voet staat met inzichten die bestaan in kringen van de fiscaaljuridische wetenschap. Deze leden vragen of de regering deze indruk deelt.

Het vervallen van de bijzondere tarieven is tijdens de Belastingherziening 2001 uitvoerig aan de orde geweest. Ik zie geen aanleiding de beslissingen die destijds zijn genomen nogmaals ter discussie te stellen en volsta met een korte weergave van de afwegingen op dit punt.

De doelstelling van de bijzondere tarieven in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was het matigen van de progressie. Aangezien de tarieven met ingang van 1 januari 2001 over de gehele linie zijn verlaagd is de behoefte aan bijzondere tarieven afgenomen. Bovendien is ook het aantal situaties waarin een bijzonder tarief van toepassing zou zijn afgenomen omdat het inkomen uit sparen en beleggen naar een proportioneel tarief wordt belast.

Teneinde het staken van een onderneming te vergemakkelijken is daarnaast het bereik van de middelingsregeling – die evenals de bijzondere tarieven tot doel heeft het progressienadeel te beperken – zodanig uitgebreid dat ook het jaar waarin de belastingplichtige 65 jaar wordt in de middeling kan worden betrokken. Voorts kan de verruimde doorschuif-faciliteit er voor zorgen dat in een groter aantal gevallen dan voorheen het geval was, het niet tot een fiscale afrekening zal komen. Ten slotte beogen de ruimere faciliteit voor bedrijfsopvolging in de successiewet 1956

alsmede de nieuwe regeling voor renteloos uitstel van betaling zoals voorgesteld in het Belastingplan 2002 IV een tegemoetkoming te bieden voor het vervallen van het bijzondere tarief voor bij overlijden gereali-seerde winst in het kader van de invoering van de Wet IB 2001. Aldus is invulling gegeven aan hetgeen ik hierover bij de behandeling van de Wet IB 2001 in de Eerste Kamer heb aangegeven.

In de brief van 11 juni 2001 van de Minister van Economische Zaken, de Staatssecretaris van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen en ondergete-kende aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II, 2000/01, 25 434, nr. 5) zijn de beleidsvoornemens voor de komende jaren om de Nederlandse filmindustrie te stimuleren uiteengezet. In deze brief is aangekondigd dat voor 2002 en 2003 een specifieke investeringsaftrek voor investeringen in films zal worden voorgesteld in samenhang met een aangepaste desinvesteringsbijtelling.

Bij de afweging van structuurversterkende maatregelen is interdeparte-mentaal een breed scala aan fiscale en niet-fiscale stimuleringsmaat-regelen/mogelijkheden aan de orde geweest. Zoals ik in het nader rapport heb verwoord laten de uitgangspunten die gelden in de filmindustrie zich niet verenigen met de bestaande regeling in Box III voor durfkapitaal/ maatschappelijke beleggingen.

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is er uiteindelijk voor gekozen participanten in een commanditaire vennootschap onder het winstregime in Box I te laten vallen. Inherent daaraan is dat zij verliezen tot de omvang van hun kapitaaldeelname ten laste van het Box I-inkomen kunnen aftrekken. Zij komen daarbij wel in aanmerking voor investeringsgerelateerde faciliteiten zoals de investeringsaftrek en willekeurige afschrijving maar niet voor ondernemersfaciliteiten. De thans ingestelde filminvesteringsaftrek is een investeringsgerelateerde faciliteit en past dan ook als zodanig in het systeem van de Wet IB 2001.

De leden van de fractie van de VVD hebben met instemming kennis genomen van de verlaging van de vennootschapsbelasting. Naar de mening van deze leden blijkt mede uit het recent verschenen rapport van de studiegroep «Vennootschapsbelasting in internationaal perspectief» dat Nederland zowel qua nominaal vennootschapsbelastingtarief als qua effectieve druk een toenemende achterstand oploopt ten aanzien van de voor Nederland meest belangrijke landen in Europa. Het is van belang dat Nederland, als open, internationaal georiënteerd land, niet te veel uit de pas gaat lopen. De leden van de fractie van de VVD vragen hierover de mening van het kabinet.

Het tarief en de effectieve druk van de vennootschapsbelasting zijn onderdeel van investerings- en locatiebeslissingen van ondernemingen. Een verlaging van het tarief en/of de effectieve druk van de vennoot-schapsbelasting heeft een gunstige invloed op de locatiebeslissing van multinationals. Een verlaging van de vennootschapsbelasting leidt tot een toename van investeringen. Daarnaast verruimt een verlaging van het tarief en/of de effectieve druk van de vennootschapsbelasting niet alleen de mogelijkheden om te investeren van internationale bedrijven, maar ook die van nationaal opererende bedrijven. Dit heeft een positieve invloed op de werkgelegenheid en de productiviteitsgroei. Gegeven dit kader is het kabinet met de leden van de fractie van de VVD van mening dat het van belang is dat Nederland internationaal gezien een concurrerend fiscaal vestigingsklimaat behoudt. De door het kabinet voorge-stelde maatregel past in dit beleid.

Artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Correcties ter zake van verrekenprijzen, arm's length principe)

Ten aanzien van het voorgestelde eerste lid van artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 stellen de leden van de fractie van het CDA de vraag of de term «voorwaarden» in het eerste lid met name bedoeld is om verrekenprijzen aan te duiden, of dat hieronder juist ook contractvoorwaarden, functies en risico's dienen te worden gerekend. In principe zal bij de beoordeling van de verrekenprijzen zoals die tussen gelieerde partijen is overeengekomen, worden uitgegaan van de functie- en risicoverdeling waarvoor door partijen is gekozen. Bij een eventuele prijsaanpassing door de Belastingdienst zal derhalve worden uitgegaan van deze functie- en risicoverdeling. Hierbij is het niet van belang of vergelijkbare contracten tussen onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Indien bijvoorbeeld een concern besluit de immateriële activa bij één concernonderdeel onder te brengen, dan zal niet worden tegengeworpen dat een dergelijke transactie nooit tussen onafhankelijke derden zou zijn overeengekomen. Het kan echter voorkomen dat de contractuele voorwaarden niet in overeenstemming zijn met de economische realiteit. Indien dit het geval is, zal worden aangesloten bij de economische realiteit en niet bij de contractuele vastlegging. Daarnaast kunnen sommige risico's niet los worden gezien van bepaalde functies. In onafhankelijke verhoudingen zal een partij immers alleen bereid zijn om een bepaald risico op zich te nemen als hij dit risico kan beheersen en kan dragen.

De leden van de fractie van het CDA stellen de vraag op welke wijze bij de invulling van de documentatieverplichting van het voorgestelde artikel 8b, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dient te worden omgegaan met lange termijn contracten. De vraag ziet zowel op lange termijn contracten die voor 1 januari 2002 zijn afgesloten, als lange termijn contracten die na die datum zullen worden aangegaan. De informatie die bij dergelijke lange termijn contracten relevant is, zal in zijn algemeenheid bij het aangaan van de transactie of overeenkomst (kunnen) worden vastgelegd. In overeenkomsten tussen onafhankelijke partijen die een langere tijd lopen zijn over het algemeen echter ook aanpassingsclausules en/of ontbindingsclausules opgenomen die het mogelijk maken de betreffende overeenkomst aan te passen en/of te ontbinden op bepaalde tijdstippen, dan wel bij een wijziging in omstandigheden. Tijdens de looptijd van de lange termijn contracten dient, in het geval dat de overeenkomst een dergelijke aanpassings- en/of ontbindingsclausule bevat, een wijziging in de omstandigheden die een aanpassing of ontbinding van de overeenkomst rechtvaardigt te worden gedocumenteerd. Overigens dient hier te worden opgemerkt dat zolang de overeenkomst loopt, de documentatie die bij het aangaan van de overeenkomst is samengesteld ieder jaar relevant is voor de belastingheffing van de belastingplichtige. De bewaartermijn van artikel 52, vierde lid, van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen ten aanzien van dergelijke informatie zal daarom eerst verlopen 7 jaar nadat de betreffende overeenkomst is beëindigd.

Met betrekking tot lange termijn contracten die zijn aangegaan voor 1 januari 2002 zal van de belastingplichtige niet worden verwacht dat hij de betreffende vereiste documentatie reeds beschikbaar heeft op die datum. Van de belastingplichtigen die een overeenkomst zijn aangegaan voor 1 januari 2002 zal eerst worden verwacht dat zij de betreffende informatie beschikbaar hebben binnen een redelijke termijn, mits ook voor 1 januari 2002 een begin van uitvoering is gegeven aan de overeenkomst en de uitvoering doorloopt na 1 januari 2002.

De leden van de fractie van het CDA merken op dat het feit dat het begrip gelieerdheid in het voorgestelde artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting in de nota naar aanleiding van het verslag materieel is ingevuld, ertoe leidt dat niet in alle gevallen van te voren duidelijk is wie er nu wel en niet onder de documentatieverplichting van het voorgestelde derde lid van artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting valt. Zoals ik eerder in de nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer heb opgemerkt, zal het antwoord op de vraag of in concrete situaties sprake is van de aanwezigheid van voldoende zeggenschap om invloed uit te oefenen, afhankelijk zijn van de feiten die zich in die specifieke situatie voordoen. Het is echter niet wenselijk dat de onzekerheid over de vraag of de inspecteur zal concluderen tot gelieerdheid, de belastingplichtigen zou nopen tot het voldoen aan de administratieve verplichtingen van het derde lid van het voorgestelde artikel 8b. In concrete situaties waarin sprake is van een relatie tussen één of meerdere lichamen via aandeelhouderschap, toezicht of leiding en waarin de belastingplichtige van mening is dat geen sprake is van voldoende zeggenschap om invloed uit te oefenen, kan zekerheid vooraf worden gevraagd bij de inspecteur. Indien het standpunt van de belastingplichtige wordt onderschreven door de inspecteur, volgt hieruit dat de belastingplichtige niet gebonden wordt aan de administratieve verplichting van het derde lid.

Overigens dient niet uit het oog te worden verloren dat in de grote meerderheid van de gevallen de aanwezigheid van gelieerdheid bekend is, dan wel omdat bekend is hoe de structuur van het concern er uit ziet, dan wel doordat uit de feitelijke situatie volgt dat de vrijheid van handelen van de belastingplichtige ten aanzien van bepaalde transacties wordt beperkt. Deze beperking van de vrijheid van handelen kan bestaan uit het feit dat wordt opgelegd dat bepaalde transacties door de belastingplichtige dienen te worden verricht, dan wel doordat er richtlijnen worden gegeven ten aanzien van de prijsstelling. In deze situaties leidt de redelijke onderzoeksplicht van de belastingplichtige ertoe dat hij beoordeelt of er sprake is van gelieerdheid. Bij twijfel kan hij om de in de vorige alinea genoemde zekerheid vooraf vragen bij de Belastingdienst.

Als laatste kan in dit verband worden opgemerkt dat het opnemen in het voorgestelde derde lid van artikel 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting van de documentatie die geacht wordt in de administratie van de belastingplichtige aanwezig te zijn, doorwerkt naar artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Een separate vastlegging in die wet is daarom niet nodig.

Artikel 8c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (financiële dienstverleningslichamen)

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de commissie over de verhouding tussen de «substance test» uit het Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/294M, en de in artikel 8c, tweede lid, opgenomen maatstaf op het punt van het passende eigen vermogen, merk ik het volgende op. Zoals deze leden ook aangeven, is op dit aspect reeds ingegaan in de nota naar aanleiding van het verslag¹. Ter voorkoming van mogelijke verwarring op dit punt merk ik overigens op dat, anders dan de leden van de commissie menen, daarbij niet is opgemerkt dat de hiervoor bedoelde substance test geen rol speelt bij de toepassing van artikel 8c, maar dat de in dat besluit opgenomen *70-percentsnorm* voor artikel 8c geen rol speelt. Op basis van deze *70-percentsnorm* wordt vastgesteld of sprake is van een dienstverleningslichaam in de zin van voornoemd besluit. Dat is het geval indien de werkzaamheden van het lichaam hoofdzakelijk (derhalve ten minste 70%) bestaan uit het – kort gezegd – binnen concern ontvangen en (door-) betalen van rente- of royaltybedragen; een activiteitentoets derhalve.

¹ Kamerstukken II, 2000/01, 28 034, nr. 5, blz. 38.

De substance test van het voornoemde besluit bevat een aantal criteria op basis waarvan de reële aanwezigheid van het dienstverleningslichaam in Nederland wordt beoordeeld. Eén van deze criteria is dat het lichaam minimaal een bij de door het lichaam verrichte functies passend eigen vermogen dient te hebben, waarbij rekening wordt gehouden met de gebruikte activa en de gelopen risico's. Voor de substance test geldt – anders dan in artikel 8c, tweede lid, – niet de voorwaarde dat het passende eigen vermogen ten minste 1 percent van de uitstaande geldleningen dient te zijn, of € 2 000 000 indien dat minder is. Dit betekent dat de situatie zich kan voordoen dat wel wordt voldaan aan de substance test – op dit punt – en niet aan de voorwaarde van artikel 8c, tweede lid. Een voorbeeld kan dit verduidelijken. Stel dat een moedermaatschappij M gelden ter leen heeft verstrekt aan haar dochtermaatschappij E, die deze gelden vervolgens heeft doorgeleend aan zustersvennootschap Y, waarbij E met de moedermaatschappij M is overeengekomen dat M haar vordering niet zal opeisen voorzover Y niet terugbetaalt (non-recourse bepaling). In dat geval loopt E geen enkel risico met betrekking tot de aan Y uitgeleende gelden en hoeft er in feite ook geen eigen vermogen aanwezig te zijn ter dekking van de risico's ter zake van de uitstaande geldlening. Het passende eigen vermogen is met andere woorden nihil. Als nu door E een eigen vermogen van, stel, € 18 000 wordt aangehouden, wordt op dit punt voldaan aan de substance test uit het Besluit van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/294M (ervan uitgaande dat deze € 18 000 ook overigens passend is bij de door E verrichte functies), maar niet aan de voorwaarde van artikel 8c, tweede lid, omdat het passende eigen vermogen – in dit geval van nihil, nu E geen enkel risico loopt op de in- en uitgeleende gelden – minder bedraagt dan de genoemde 1 percent of € 2 000 000. Andersom kan het ook zo zijn dat wel wordt voldaan aan de voorwaarde van artikel 8c, tweede lid, omdat een bedrag van € 2 000 000 wordt aangehouden maar niet aan de substance test omdat een hoger bedrag aan eigen vermogen passend zou zijn (gebaseerd op een risico-analyse).

Artikel 10 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hybride leningen)

De leden van de commissie merken op dat er in principe twee mogelijkheden zijn om de problematiek met betrekking tot hybride leningen te regelen: a) bepaalde geldleningen fiscaal behandelen als kapitaal, of b) de kwalificatie als geldlening fiscaal in stand laten, maar de rente niet langer aftrekbaar stellen. Het is de leden nog niet geheel duidelijk welke benadering aan het voorstel ten grondslag ligt. Het voorstel met betrekking tot hybride leningen heeft tot doel te voorkomen dat er door de introductie van de forfaitaire rendementsheffing (Box III) in de inkomstenbelasting een extra spanning gaat ontstaan tussen de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting door nieuwe vormen van vermogensverschaffing die voor de vennootschap die het vermogen aantrekt, formeel het karakter hebben van vreemd vermogen, maar materieel het karakter van eigen vermogen. De bestaande jurisprudentie met betrekking tot de vraag in welke gevallen de voorwaarden waaronder een lening is aangegaan, voor de vennootschapsbelasting kunnen leiden tot herkwalificatie van de lening in eigen vermogen, is onder de nieuwe wetgeving niet toereikend meer vanwege de ruimte die die jurisprudentie biedt. Tevens is in de praktijk geconstateerd dat deze jurisprudentie wordt aangegrepen om binnen internationale concernverhoudingen in te spelen op kwalificatieverschillen. Daarom is in het voorstel de lijn die in de jurisprudentie op dit punt is getrokken, aangescherpt en verlegd. In het nieuwe artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is aangegeven wanneer de voorwaarden waaronder een lening is aangegaan,

zodanig zijn dat voor de toepassing van de vennootschapsbelasting bij de schuldenaar moet worden geconcludeerd dat de opgenomen lening feitelijk functioneert als eigen vermogen. Dat wil concreet zeggen dat bij de schuldenaar vergoedingen op de lening net zo moeten worden behandeld als dividend – dus niet aftrekbaar – en waardemutaties van de schuld niet lopen via de verlies- en winstrekening. Deze aanscherping en verlegging wordt alleen voorgesteld voor de vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Dat betekent dat het voorstel geen gevolgen heeft voor de kapitaalsbelasting.

De term waardemutaties in de voorgestelde wettekst omvat zowel positieve als negatieve mutaties. Een afwaardering bij de schuldenaar van een schuld tot onder de nominale waarde leidt derhalve niet tot te belasten winst en een opwaardering van zo'n afgewaardeerde schuld leidt derhalve niet tot een in aanmerking te nemen verlies. Dit geldt in beginsel ook indien de af- of opwaardering is voorgeschreven in voorwaarden voor een fiscale eenheid, tenzij in die voorwaarden zulks anders wordt bepaald om te bereiken dat er een parallelle behandeling blijft tussen de schuldeiser en de schuldenaar die in de fiscale eenheid worden opgenomen.

Op grond van het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 komen niet langer in aftrek «vergoedingen op een geldlening alsmede waardemutaties van de lening, indien de lening onder zodanige voorwaarden is aangegaan dat deze feitelijk functioneert als eigen vermogen van de belastingplichtige». De leden van de commissie wijzen er op dat het in de praktijk regelmatig voorkomt dat ondernemingen de rente- en valutarisico's die aan een lening zijn verbonden, afdekken, bijvoorbeeld door het aangaan van een renteswap of door het kopen van valuta-opties. Zij vragen of de kosten van dergelijke instrumenten ook onder de aftrekbeperking vallen. Mijn antwoord hierop is dat de aftrekbeperking van het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel d, betrekking heeft op de vergoeding op de *geldlening* alsmede de waardemutaties van de *lening*. De genoemde afdekkingsinstrumenten maken geen deel uit van de relatie tussen degene die de lening heeft verstrekt en degene die de lening is aangegaan, met andere woorden zij maken geen deel uit van de lening. De kosten van die instrumenten vallen derhalve – mits aangegaan onder normale zakelijke omstandigheden – niet onder de aftrekbeperking. Voor de goede orde merk ik op dat eventuele opbrengsten van deze instrumenten uiteraard tot de belastbare winst dienen te worden gerekend.

De leden van de commissie vragen hoe artikel 10, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 moet worden toegepast indien de aflossingsdatum van een gedeeltelijk afgeloste lening wordt verschoven naar een later tijdstip.

Bij een verschuiving van de aflossingsdatum van een gedeeltelijk afgeloste geldlening naar een later tijdstip wordt het restant van de geldlening geacht vanaf het tijdstip van totstandkoming van de lening die nieuwe aflossingsdatum te hebben gehad. Het gevolg kan zijn dat dit restant geacht wordt vanaf het tijdstip van totstandkoming van de lening feitelijk te hebben gefunctioneerd als eigen vermogen. Als dat het geval is, komt de over dat restant verschuldigde rente niet in aftrek, ook niet voorzover die betrekking heeft op de periode voorafgaand aan de wijziging van de aflossingsdatum. Voor de aftrek van rente over het reeds afgeloste deel van de lening heeft een verschuiving van de aflossingsdatum naar een later tijdstip geen gevolgen.

Voorts vragen de leden van de commissie hoe artikel 10, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 moet worden toegepast indien de aflossingsdatum van een lening wordt verschoven naar een eerder tijdstip.

Een verschuiving van de aflossingsdatum van een geldlening die feitelijk functioneert als eigen vermogen naar een eerder tijdstip, kan onder omstandigheden tot gevolg hebben dat voor de resterende looptijd van de lening van een functioneren als eigen vermogen geen sprake meer is. Als dat het geval is, kan de rente die verschuldigd is over de periode na wijziging van de aflossingsdatum in aftrek worden gebracht. Een verschuiving van de aflossingsdatum naar een eerder tijdstip heeft geen gevolgen voor het functioneren van die lening als eigen vermogen gedurende de periode tot de wijziging van de aflossingsdatum, zodat de over die periode verschuldigde rente niet alsnog in aftrek kan komen.

Naar aanleiding van de opmerking in de nota naar aanleiding van het verslag dat het feit dat een rentevergoeding afhankelijk is van de waardeontwikkeling van één of meer activa van de vennootschap, tot gevolg kan hebben dat sprake is van «indirecte winstafhankelijkheid» en dus kan leiden tot niet-aftrekbaarheid op grond van artikel 10, eerste lid, letter d, vragen de leden van de commissie om een nadere toelichting op de interpretatie van het begrip «winstafhankelijkheid».

De opmerking in de nota naar aanleiding van het verslag dient aldus te worden verstaan dat in het geval dat de rentevergoeding afhankelijk is van de waardeontwikkeling van één of meer activa van de schuldenaar of een met hem verbonden lichaam, en de waardeontwikkeling van deze activa dusdanig bepalend is voor de ontwikkeling van de jaarwinst dan wel de totale winst van de belastingplichtige of het met hem verbonden lichaam, er feitelijk sprake is dan van een afhankelijkheid van de winst. Het enkele feit dat de vergoeding afhankelijk is van de waardeontwikkeling van één of meerdere activa hoeft met andere woorden op zichzelf niet te betekenen dat de facto sprake is van een winstafhankelijke vergoeding. Slechts in de situatie waarin de waardeontwikkeling van de desbetreffende activa in absolute en relatieve zin in betekenisvolle mate de winst doet toenemen, zal sprake zijn van een (indirect) winstafhankelijke vergoeding.

Tevens stellen de leden van de commissie de vraag of met de termen «winst» en «winstafhankelijkheid» zoals gebruikt in het voorgestelde artikel 10, lid 2, bedoeld wordt op de jaarwinst of de totaalwinst van de belastingplichtige of een daarmee verbonden lichaam, met andere woorden of eveneens sprake is van winstafhankelijkheid indien gedeeld wordt in een eventueel overschot bij liquidatie van de belastingplichtige respectievelijk het verbonden lichaam.

Met de termen «winst» en «winstafhankelijkheid» wordt bedoeld op zowel de jaarwinst als de totale winst, dan wel een combinatie van beide. Indien de vergoeding (mede) impliceert het delen in een eventueel overschot bij liquidatie van de belastingplichtige/het verbonden lichaam is er derhalve naar mijn oordeel sprake van een winstafhankelijke beloning.

De leden van de commissie vragen zich af of de benadering die is gekozen bij de behandeling van hybride leningen in situaties met het buitenland mogelijk in strijd is met de internationale trend naar harmonisatie van fiscale wetgeving, zowel in OESO-verband als ook binnen de Europese Unie. Verder brengen deze leden de mogelijkheid op een tegenbewijsregeling te introduceren voor de situatie waarin een buitenlands lichaam een (hybride) lening verstrekt aan een Nederlands lichaam.

Bij het opzetten van het wetsvoorstel is gekeken naar maatstaven die ook elders gehanteerd worden om een onderscheid te maken tussen eigen vermogen en vreemd vermogen. Het is echter niet mogelijk en ook niet wenselijk om in zijn algemeenheid in de nationale wetgeving zodanige voorzieningen op te nemen dat kwalificatieverschillen in alle gevallen worden voorkomen. Dit is ook niet de achtergrond van de regeling waar de commissieleden op doelen. De deelnemingsvrijstelling op een

verstrekke hybride lening wordt geweigerd indien de belastingplichtige niet aannemelijk kan maken dat in het andere land geen renteaftrek mogelijk is. Deze regeling heeft het karakter van een specifieke anti-misbruikregeling en is er voor bedoeld te voorkomen dat belastingplichtigen welbewust inspelen op kwalificatieverschillen. De maatregel voorkomt dat dan een «double dip» kan ontstaan.

De leden van de commissie stellen nader aan de orde een vraag van de leden van de fractie van de VVD in de Tweede Kamer naar de samenloop van artikel 12, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en het voorgestelde artikel 13b, zesde lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Geconcretiseerd voeren zij daarbij de situatie aan waarbij een moedermaatschappij M een deelneming bezit in D en daarnaast een normale vordering op D die inmiddels is afgewaardeerd. Vervolgens wordt de lening hybride gemaakt. Terecht merken de leden van de commissie op dat alsdan D op grond van artikel 12, derde lid, winst moet nemen. De vraag is dan of artikel 13b, zesde lid, vervolgens bij M van toepassing is, nu de hybride vordering bij M tot de deelneming wordt gerekend en eerder ten laste van de winst is afgewaardeerd. Dit is niet het geval. Een afwaardering tijdens de periode dat een lening nog niet valt onder het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel d, wordt nog gecorrigeerd door de toepassing van artikel 12, derde lid. Artikel 13b, zesde lid, is slechts van toepassing indien en voor zover M de vordering, nadat op de daarmee corresponderende schuld bij D artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van toepassing is geworden, ten laste van haar belastbare winst heeft afgewaardeerd.

In het voorgestelde artikel 10, tweede lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt gesproken van een vergoeding die minder bedraagt dan de helft van «de marktrente die geldt voor leningen met eenzelfde looptijd maar waarvan de vergoeding niet winstafhankelijk is». In de nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer is aangegeven dat in dit verband onder marktrente moet worden verstaan een vaste rente welke in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen voor een lening met dezelfde looptijd, waarbij de schuldenaar dezelfde gegoedheid heeft als de belastingplichtige. De leden van de commissie merken op dat een schuldenaar die deel uitmaakt van een concern vaak geen aparte credit-rating heeft. Zij vragen of een dergelijke schuldenaar voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10, vierde lid, onderdeel b, kan uitgaan van de credit-rating van het gehele concern.

Het antwoord op deze vraag luidt ontkennend. Anders zou het uitgangspunt worden verlaten dat de winst in gelieerde verhoudingen op at arm's length basis moet worden bepaald.

De leden van de fractie van het CDA menen uit de antwoorden van de regering in de Tweede Kamer te moeten concluderen dat in alle gevallen een zakelijke winstonafhankelijke rentevergoeding is vereist, wil artikel 10, lid 1, onderdeel d, niet van toepassing zijn. Zij vragen of dit ook van toepassing is bij rekening-courantverhoudingen binnen concernverband binnen Nederland waarbij geen achterstelling ten opzichte van andere crediteuren is overeengekomen en geen rentevergoeding in rekening wordt gebracht.

Rekening-courantverhoudingen binnen concernverband binnen Nederland zullen zich hoofdzakelijk voordoen in situaties waarin sprake is van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. In deze situaties worden onderlinge rechtsverhoudingen geheel buiten beschouwing gelaten. Het niveau van de rentevergoeding op onderlinge rekening-courantverhoudingen is dan fiscaal niet van betekenis.

Voor de situaties waarin geen sprake is van een fiscale eenheid geldt,

zoals reeds is aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag aan de Tweede Kamer, dat het niet de bedoeling is om de doorsnee rekening-courantverhouding onder de werking van artikel 10, eerste lid, onderdeel d, te laten vallen. Hierbij moet in gedachte worden genomen dat een rekening-courantverhouding in zakelijke verhoudingen niet renteloos is. In de situatie waarin geen rentevergoeding is overeengekomen, wordt derhalve niet voldaan aan het arm's length beginsel. In situaties waarin geen sprake is van een fiscale eenheid zal dan ook een zakelijke rentevergoeding moeten worden overeengekomen. De rekening-courantverhouding zal vervolgens getoetst worden aan artikel 10, eerste lid, onderdeel d, om te beoordelen of de rente fiscaal aftrekbaar is. Is er geen rente overeengekomen, dan zal op grond van het vierde lid van artikel 10 voor de toepassing van dat artikel een winstafhankelijke vergoeding worden verondersteld. Met inachtneming van die veronderstelling wordt vervolgens getoetst of de rekening-courantverhouding functioneert als eigen vermogen. Indien dit het geval is, wordt de rekening-courantschuld niet als een schuld aangemerkt waarvan de rente aftrekbaar is en de waardemutaties via de verlies- en winstrekening lopen. Het niet aftrekbaar zijn van de rente heeft voor de schuldenaar in dit geval geen ongunstige gevolgen nu hij juridisch ook geen rente is verschuldigd. Ook bij de schuldeiser vindt er geen winstcorrectie plaats nu de rekening-courantvordering bij hem onder het regime van de deelnemingsvrijstelling valt (aannemende dat hij een deelneming heeft in de schuldenaar).

Artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (deelnemingsvrijstelling Algemeen)

De leden van de commissie geven aan dat de voorgestelde wijziging in artikel 13 bewerkstelligt dat een Nederlandse schuldeiser terzake van een geldlening die als eigen vermogen functioneert voor de schuldenaar op grond van het voorgestelde artikel 10, eerste lid, onderdeel d, Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de deelnemingsvrijstelling op deze vordering mag toepassen (mits de crediteur een kwalificerend aandelenbelang heeft in de schuldenaar). Zij stellen in dit verband de vraag of de kosten ter zake van het afdekken van valuta- en renterisico's met betrekking tot deze vordering bij de crediteur op gelijke wijze dienen te worden behandeld als de «reguliere» rechtshandelingen die strekken ter afdekking van valutarisico zoals gelopen op een «reguliere» deelneming. Het antwoord op deze vraag is in beginsel bevestigend. De voorgestelde wijziging die hier wordt bedoeld is de wijziging van artikel 13, derde lid. De wijziging voorziet erin dat mede onder een deelneming wordt begrepen de schuldvordering op een deelneming indien de tegenover de vordering staande schuld bij de debiteur overeenkomstig de criteria genoemd in artikel 10 feitelijk functioneert als eigen vermogen. Door deze gelijkgeschakeling met een deelneming is artikel 13, eerste lid, – welke bepaling de reikwijdte van de vrijstelling aangeeft – in volle omvang op de vordering van toepassing.

Op grond van het voorgestelde artikel 13, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geldt de deelnemingsvrijstelling voor hybride leningen alleen als de schuldeiser op grond van het tweede lid van dat artikel een deelneming in de schuldenaar heeft. De leden van de commissie constateren dat dit betekent dat de deelnemingsvrijstelling geen toepassing kan vinden op hybride leningen ingeval de schuldeiser een zogenoemde «gelijkgestelde» deelneming heeft in de schuldenaar. De gelijkgestelde deelneming is immers niet opgenomen in het tweede lid, maar in de laatste volzin van het derde lid. Het komt hun voor dat dit zo niet bedoeld kan zijn.

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat hier inderdaad sprake is van een

omissie. Dit zal met terugwerkende kracht worden meegenomen bij een volgend wetsvoorstel.

De leden van de commissie stellen de toepassing van artikel 13, derde lid, laatste volzin, aan de orde in het geval dat in het land van de buitenlandse schuldenaar de aftrekbaarheid van de vergoeding ter zake van een schuld die bij de Nederlandse schuldeiser ingevolge artikel 10, eerste lid, onderdeel d, en het tweede lid van dat artikel als hybride wordt bestempeld (kort gezegd: hybride leningen), wordt teruggenomen.

Zoals in de memorie van toelichting is aangegeven, heeft de laatste volzin van het derde lid betrekking op internationale kwalificatieverschillen die kunnen optreden bij hybride leningen. Indien in Nederland een geldlening aan een buitenlands lichaam op grond van artikel 10, eerste lid, onderdeel d, wordt aangemerkt als een geldlening die feitelijk als eigen vermogen van dat buitenlandse lichaam functioneert, maar dit in het andere land niet zo wordt behandeld, kan dat ertoe leiden dat de vergoeding in Nederland tengevolge van de deelnemingsvrijstelling niet belastbaar is, maar wel in het andere land aftrekbaar is (met als gevolg dat het nergens belast is).

Om dit te voorkomen, is aan de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op de voordelen die worden genoten uit hoofde van een hybride lening bij een in Nederland gevestigde schuldeiser die een deelneming heeft in de buitenlandse schuldenaar, de voorwaarde verbonden dat in het andere land de door die schuldenaar verschuldigde vergoedingen niet aftrekbaar zijn bij de bepaling van de fiscale winst. In dat geval is er sprake van evenwicht.

In het door de leden van de commissie gegeven voorbeeld van de Luxemburgse «recapture rule» is er iets anders aan de orde. De recapture houdt in dat de vrijstelling van de vermogenswinst die wordt behaald bij verkoop van een deelneming, wordt gekort met het bedrag van in het verleden in aftrek gebrachte rente op (hybride) leningen die strekten ter financiering van de eerdere aankoop van die deelneming. De rente op een lening verstrekt door bijvoorbeeld een Nederlandse moedermaatschappij is in Luxemburg aftrekbaar, zodat er geen aanleiding is voor een deelnemingsvrijstelling ter zake van die rente in Nederland.

De leden van de commissie wijzen er op dat ten aanzien van rentevergoedingen op hybride leningen die bij de schuldeiser onbelast kunnen worden genoten onder de deelnemingsvrijstelling nog wel de verplichting rust dividendbelasting in te houden. Hiervoor zou een wijziging van de artikelen 4 en 4a dividendbelasting 1965 noodzakelijk zijn. Voorts vragen zij of het inhouden van dividendbelasting op rentevergoedingen op hybride leningen ook niet in gevallen waarin sprake is van een fiscale eenheid achterwege kan blijven.

In het geval van de deelnemingsvrijstelling betreft het hier een punt dat nader zal worden gezien.

Ten aanzien van de fiscale eenheid is de goedkeuring met betrekking tot het achterwege blijven van inhouding van dividendbelasting bij uitdelingen binnen fiscale eenheid zoals gepubliceerd in het Infobulletin november 1986, 86/574, van overeenkomstige toepassing op rentevergoedingen op hybride leningen.

Artikel 13g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969

Deelnemingsvrijstelling in EU-verhoudingen

De leden van de commissie vragen of het voorgestelde artikel 13g, derde lid, niet van toepassing is indien een EU-dochter naast belangen in buiten de EU gevestigde vennootschappen nog andere bezittingen heeft die meer dan 30% van het totaal van haar bezittingen bedragen.

Het antwoord is bevestigend. Indien een EU-dochter naast haar middel-lijke of onmiddellijke belangen in niet in de EU gevestigde vennootschappen, welke indien rechtstreeks door de belastingplichtige gehouden niet als deelneming zouden zijn aangemerkt, nog andere middellijke of onmiddellijke bezittingen heeft die meer dan 30% van het totaal van haar bezittingen bedragen, is de voorgestelde maatregel niet van toepassing.

Voorts vragen de leden van de commissie of zij het voorgestelde artikel 13g, vierde lid, zo moeten lezen dat de herwaardering van artikel 28b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 moet worden toegepast op het gehele belang in de EU-dochter, of dat herwaardering alleen moet plaatsvinden voorzover deze dochter belangen houdt waarop, indien deze rechtstreeks door de belastingplichtige waren gehouden, artikel 28b van toepassing was geweest.

In artikel 13g, vierde lid, is bepaald dat artikel 28b slechts wordt toegepast voorzover de EU-dochter belangen houdt waarop, indien de belastingplichtige deze rechtstreeks zou hebben gehouden, artikel 28b van toepassing zou zijn. Indien de EU-dochter naast deze belangen nog andere bezittingen heeft, wordt de herwaardering derhalve niet toegepast op het gehele belang in de EU-dochter maar vindt slechts een partiële herwaardering plaats.

De leden van de commissie begrijpen uit de eerder verstrekte toelichting dat toepassing van de nieuwe maatregel achterwege blijft indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in de jurisdictie van de EU-dochter een adequate heffing plaatsvindt. In dit verband vragen zij een duidelijke uiteenzetting van wat moet worden verstaan onder een «adequate heffing».

In de nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer is aangegeven dat indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat bij de EU-beleggingsdochter de inkomsten en waardeinstijgingen uit niet in de EU gevestigde kleindochters op een adequate wijze en zonder uitstel in de heffing worden betrokken naar een tarief dat naar Nederlandse maatstaven redelijk is, tevens aannemelijk is gemaakt dat die EU-dochter niet is tussengeschoven met het oog op het ontgaan of uitstel van belastingheffing, zodat de maatregel niet van toepassing is. Heffing moet dus niet alleen plaatsvinden op een adequate wijze, maar ook zonder uitstel en naar een tarief dat naar Nederlandse maatstaven redelijk is. Van een heffing op een adequate wijze is sprake indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de bedoelde inkomsten en waardeinstijgingen daadwerkelijk in de belastingheffing worden betrokken.

Uitsluiting deelnemingsvrijstelling beleggingsmaatschappijen

De leden van de fractie van het CDA vragen in het kader van het voorgestelde artikel 13g concrete voorbeelden van wat onder evidente respectievelijk niet-evidente gevallen van misbruik wordt begrepen.

Een evident geval van misbruik is de volgende constructie. Een Nederlandse vennootschap beschikt over een als belegging gehouden pakket aandelen in een buiten de EU gevestigde vennootschap. De Nederlandse vennootschap richt een dochtermaatschappij op in een ander EU-land, waarin zij het pakket aandelen inbrengt. De EU-dochtermaatschappij verricht geen andere activiteiten dan het houden van het pakket aandelen. Een ander evident geval van misbruik is de volgende constructie. Een Nederlands lichaam wil zijn overtollige liquiditeiten beleggen in aandelen in een US-vennootschap. In dat kader richt het een dochtermaatschappij op in een ander EU-land en brengt zijn liquiditeiten in. Met deze liquiditeiten worden de aandelen in de US-vennootschap gekocht. Deze opzet laat zich van jaar tot jaar herhalen.

Voor een geval waarin van evident misbruik geen sprake is, kan worden

gedacht aan een situatie welke is beschreven in de nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer. Het ging daarbij om een herstructurering waaraan geen fiscale overwegingen ten grondslag liggen en waarbij de tussengeschakelde vennootschap een reële bedrijfseconomische functie vervult, bijvoorbeeld de bundeling van alle door een concern als beleggingen gehouden deelnemingen onder één tussenholding welke het beleggingsbeleid coördineert en daartoe beschikt over eigen terzake deskundig personeel.

De leden van de fractie van het CDA noemen de situatie dat de bezittingen van een EU-dochter voor 80% uit besmette niet EU-beleggingsdochters bestaan en voor 20% uit EU-beleggingsdochters. Zij vragen zich af of de werking van het voorgestelde artikel 13g, derde lid, zich in die situatie uitstrekt tot alle voordelen uit de EU-dochter of slechts tot 80% daarvan. In artikel 13g, derde lid, is bepaald dat de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is op een EU-beleggingsdochter, waarvan de bezittingen voor 70% of meer bestaan uit niet EU-beleggingsdochters welke, indien rechtstreeks gehouden, niet als deelneming waren aangemerkt. In het door deze leden genoemde voorbeeld strekt de werking van artikel 13g, derde lid, zich derhalve uit tot alle voordelen. De opwaardering ingevolge het voorgestelde vierde lid van artikel 13g kent, zoals hiervoor is opgemerkt, wel een partiële benadering.

De leden van de fractie van het CDA vragen of bezittingen die met ingang van 1 januari 2002 niet meer onder de deelnemingsvrijstelling vallen, op het daaraan voorafgaande tijdstip gewaardeerd mogen worden op de waarde in het economisch verkeer.

Geniet een belastingplichtige voordelen uit een belang in een EU-dochter, waarop tot het tijdstip van inwerkingtreding van artikel 13g, derde lid, de deelnemingsvrijstelling nog van toepassing is, dan moet rekening worden gehouden met de in de jurisprudentie ontwikkelde leer van de compartimentering. Dit betekent inderdaad een herwaardering van de deelneming naar de waarde in het economische verkeer op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan dat waarop de deelnemingsvrijstelling niet meer van toepassing is.

De leden van de fractie van het CDA vragen zich af of de voorgestelde aanpassing van artikel 13g niet beperkt zou moeten worden tot de middellijke deelnemingen welke, indien rechtstreeks door de belastingplichtige gehouden, als een belegging zouden zijn aangemerkt. Zij menen dat een ruimere werking van deze maatregel leidt tot overkill met negatieve gevolgen voor Nederlandse moedermaatschappijen. Tenslotte vragen zij zich af of Nederland met de voorgestelde maatregel niet «doorgrijpt» in een situatie die behoort tot de jurisdictie van een andere EU-lidstaat.

Er is bewust voor een ruime strekking van de maatregel gekozen. De aanpassing dient in de eerste plaats ter voorkoming van oneigenlijk gebruik door het ontgaan van de niet-ter-beleggingseis via het tussenschuiven van een EU-beleggingsdochter. Daarnaast valt onder de reikwijdte van deze maatregel ook het ontgaan van de onderworpenheidseis door boven een buiten de EU gevestigde deelneming die niet aan een winstbelasting onderworpen is een EU-beleggingsdochter te plaatsen. Hierbij moet worden bedacht dat de voorgestelde maatregel zich niet richt tegen structuren waarbij de tussengeschakelde EU-dochter een reële bedrijfseconomische functie vervult, doch uitsluitend tegen constructies waarbij de aandelen in de tussengeschakelde EU-dochter als een belegging worden gehouden. In dat licht bezien is er geen sprake overkill en kan evenmin worden gesteld dat Nederland zich op een terrein begeeft dat tot de jurisdictie van een andere EU-lidstaat behoort.

Buitenlandse belastingplicht

Reeds in het onderdeel Algemeen is een vraag van de leden van de fractie van het CDA omtrent aanmerkelijkbelang-schuldvorderingen beantwoord. Onderstaand zal ik ingaan op de brief van 12 november jl. van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) met vergelijkbare vragen waaraan de leden van de commissie refereren. In deze brief kenschetst de Orde de terugwerkende kracht ten aanzien van het voorstel om de omissie van het niet-opnemen van aanmerkelijkbelang-schuldvorderingen in de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting te herstellen als ongenueanceerd. Zij meent dat in casu geen sprake is van een «ondergeschikte wetswijziging». De Orde verwijst met deze opmerking naar het door de Raad van State gegeven advies bij het Belastingplan 2002 IV. In dat advies merkt de Raad op dat ook belastende bepalingen met terugwerkende kracht tot de invoeringsdatum van de Wet IB 2001 mogen worden opgenomen mits sprake is van ondergeschikte wetswijzigingen die redelijkerwijs verwacht mochten worden omdat zij duidelijk kenbare fouten en omissies herstellen. Daar is in dit geval sprake van. Tot de vierde nota van wijziging bij het voorstel van Wet IB 2001 vielen aanmerkelijkbelang-schuldvorderingen onder de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Toen bij de vierde nota van wijziging aanmerkelijkbelang-schuldvorderingen werden overgebracht naar Box I had een flankerende bepaling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen moeten worden om het voordien bestaande heffingsrecht te behouden. Dit is abusievelijk niet gebeurd. Er is dus ook niet uitgedragen dat voortaan aanmerkelijkbelang-schuldvorderingen niet meer onder de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting zouden vallen. Er zijn dan ook geen verwachtingen gewekt die bescherming behoeven. De verwijzing van de Orde naar de heffingsrechten in internationaal perspectief is mij niet duidelijk. Zoals gezegd, beoogt de wijziging van artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 geen verandering aan te brengen ten opzichte van de situatie voor het jaar 2001. Voorzover Nederland in internationaal verband een heffingsrecht had, blijft dit gehandhaafd, niet meer en niet minder. Ten slotte noemt de Orde een artikel van mr. M. J. G. A. M. Weerepas in het Weekblad voor Fiscaal Recht . De vraag is of hierin een aanwijzing kan worden gevonden dat het de bedoeling was om in de Wet IB 2001 de belastinggrondslag op het punt van de aanmerkelijkbelang-schuldvorderingen in de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting te versmallen. Evenzeer kan worden betoogd dat het voor de hand ligt dat belastingplichtigen door dat artikel rekening zouden houden met herstel van de betreffende bepaling, nu de wetgever zelf geen signalen heeft afgegeven op dit punt een wijziging na te streven.

Schuldvorderingen op in Nederland gevestigde vennootschappen

De leden van de fractie van het CDA hebben enige vragen gesteld over de werking van het voorgestelde artikel 17a, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, ten aanzien van een met een aanmerkelijkbelang-schuldvordering samenhangende schuld. Het gaat kennelijk om een situatie waarin een buitenlands lichaam met een aanmerkelijkbelang in een Nederlands lichaam geld leent om dit vervolgens door te lenen aan het Nederlandse lichaam. De schuldvordering wordt op grond van het voorgestelde artikel 17a fictief aangemerkt als een Nederlandse onderneming indien bij het buitenlandse lichaam de aandelen in het Nederlandse lichaam niet behoren tot een ondernemingsvermogen. Hierbij moet bijvoorbeeld gedacht worden aan beleggingsactiviteiten van een buitenlandse stichting. De vraag van deze leden is of

in deze situatie de met de aanmerkelijkbelang-schuldvordering samenhangende schuld ook tot de fictieve Nederlandse onderneming moet worden gerekend.

De door deze leden gestelde vraag heeft naar het gevoel van ondergetekende een hoog studeerkamergehalte. Immers, welk zakelijk belang heeft een buitenlands lichaam, die zelf geen onderneming drijft, om een schuld op te nemen en deze vervolgens door te lenen aan een Nederlands lichaam? Wanneer het laatstbedoelde lichaam behoefte heeft aan financiering met vreemd vermogen ligt het veeleer voor de hand dat dat lichaam zelf de benodigde middelen aantrekt bij een derde, zonder tussenkomst van een buitenlandse aandeelhouder/belegger.

Mochten er wel concrete gevallen blijken te zijn waarbij er feitelijk zakelijke belangen aan dergelijke, met het verstrekken van schuldverdringen aan Nederlandse lichamen, samenhangende schulden zijn, dan ben ik uiteraard bereid daar met een welwillend oog naar te kijken.

Wet internationale bijstandsverlening (Artikel V)

De leden van de fractie van het CDA vragen in het kader van de rechtsbescherming van de burger hoe de praktijk is in andere landen waarmee Nederland op geregelde basis informatie uitwisselt en welke termijn die landen in acht nemen alvorens informatie wordt verstrekt.

De uitwisseling van gegevens met verdragspartners beoogt die verdragspartners een controlemiddel te geven op de fiscale positie van hun belastingplichtigen. Net als in Nederland wordt het beleid van andere landen ter zake van gegevensverstrekking aan Nederland primair bepaald door verdragsrechtelijke verplichtingen. In de nota naar aanleiding van het verslag aan de Tweede Kamer (p. 42–43) merkte ik op dat Nederland met rechtsbescherming, en met name de kennisgeving vooraf waarbij de verstrekking van informatie aan het buitenland wordt uitgesteld tot zes weken na de kennisgeving of totdat het bezwaar en eventueel het beroep is afgerond, sterk afwijkt van de informatieverstrekking door verdragspartners. De verdragspartner verwacht dat de gevraagde gegevens met gepaste spoed worden verstrekt. Onmiddellijke gegevensverstrekking is in internationale context in beginsel uitgangspunt. Desondanks heeft Nederland de keuze gemaakt om de verstrekker van gegevens rechtsbescherming te bieden. De Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) biedt de mogelijkheid om in verweer te komen tegen verstrekking van onjuiste gegevens aan het buitenland. Rechtsbescherming vanwege de WIB speelt een rol in gevallen waarin spontaan informatie wordt uitgewisseld dan wel op verzoek. Het gros van de activiteiten op het terrein van uitwisseling van informatie vindt plaats met Europese partners. In de genoemde nota (p. 43) refereerde ik reeds aan het onderzoek dat de rekenkamers van de lidstaten in 1997 verrichtte naar de wederzijdse bijstand in de twaalf EU lidstaten. In dat rapport maken de onderzoekers melding van het feit dat naast Nederland alleen België, Duitsland, Portugal en Zweden in hun nationale wetgeving procedures hebben inzake kennisgeving en dat alleen Duitsland de betrokkene vooraf op de hoogte stelt van de te verstrekken informatie. Uit een oogpunt van rechtsbescherming scoort Nederland derhalve hoog, ook na invoering van de voorgestelde wijziging. Immers, met die wijziging blijft de belanghebbende beschikken over een rechtsmiddel dat, mede als gevolg van de mogelijkheid van het vragen van een voorlopige voorziening, nog steeds effectief is.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos