

Vergaderjaar 2006–2007

**30 572**

**Wijziging van belastingwetten ter realisering van de doelstelling uit de nota «Werken aan winst» (Wet werken aan winst)**

**G**

**BRIEF AAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Den Haag, 20 maart 2007

Tijdens de plenaire behandeling van het wetsvoorstel Werken aan winst (Kamerstuk 30 572) op 20 en 21 november 2006 heeft de toenmalig minister van Financiën toegezegd, eventuele later gerezen vragen over het wetsvoorstel te zullen beantwoorden.

Hierbij treft u een groot aantal vragen aan die nog bij de fracties van CDA en VVD zijn gerezen over het inmiddels ingevoerde wetsvoorstel.

De commissie ziet met belangstelling de beantwoording van de vragen tegemoet.

De griffier van de vaste commissie voor Financiën,  
Janssen

## **CDA-fractie**

### **1. Consistente dividendpolitiek en art. 10a, tweede lid, Wet Vpb 1969**

In het nieuwe tweede lid van artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting (Wet Vpb) wordt bepaald dat van een verband tussen een schuld en een in het eerste lid genoemde besmette rechtshandeling ook sprake kan zijn indien de schuld is aangegaan na het verrichten van de rechtshandeling. Binnen concerns is er vaak sprake van een interne dividendpolitiek inhoudende dat de dochtermaatschappijen een – als regel voor alle vergelijkbare dochters gelijk – percentage van hun jaarlijkse winst moeten uitkeren aan de moeder. Deze dividendpolitiek kan zijn ingegeven door redenen zoals het tegengaan van het oppotten van liquiditeiten of het vragen van een bijdrage aan het door de topholding uit te keren dividend aan haar eigen aandeelhouders. Kan de staatssecretaris bevestigen dat dividenduitkeringen die geschieden op grond van een bestendige interne dividendpolitiek niet zullen worden aangemerkt als een winstuitdeling door het Nederlandse deel van het concern die ertoe leidt dat een nadien binnen concern opgenomen lening daardoor «besmet» zou worden?

### **2. Art. 10b en waardemutaties**

Kan de staatssecretaris bevestigen dat onder het voorgestelde art. 10b zowel negatieve als positieve waardemutaties van de schuld niet in de belastingheffing worden betrokken?

### **3. Schrappen voorraadbepaling**

Kan de staatssecretaris reageren op het artikel van dr. W. Bruins Slot in NTFR Beschouwingen maart 2007, nr. 1 waarin hij stelt dat gelet op het arrest HR 13 oktober 2006, V-N 2006/54.18 na het schrappen van de voorraadbepaling in de deelnemingsvrijstelling de behaalde winst bij aan- of verkoop van kasgeld-BV's weer onder de deelnemingsvrijstelling valt?

### **4. Onderworpenheidstoets en voorkoming dubbele belasting**

In de Nota naar aanleiding van het verslag is ten aanzien van de onderworpenheidstoets aangegeven dat de naar Nederlandse maatstaven belastbare winst het winstbegrip is voor eventuele verliesverrekening en eventuele voorkoming van dubbele belastingheffing (blz. 35) en dat voor de toepassing van belastingverdragen eventuele verschillen tussen het desbetreffende buitenlandse belastingverdrag en het Nederlandse belastingverdrag met het bronland in beginsel worden gerespecteerd (blz. 98).

Bij brief van 21 november 2006 (DB 2006-0700) heeft de minister van Financiën geantwoord op een aantal vragen die zijn gesteld tijdens de plenaire behandeling in de Eerste Kamer. De leden van de CDA-fractie hebben nog een vraag naar aanleiding van het antwoord van de minister op een vraag van de heer Biermans. Het desbetreffende antwoord luidt als volgt: «In de Memorie van antwoord is aangegeven dat de voorkoming van dubbele belasting die door een ander land wordt verleend, in beginsel zal worden gerespecteerd. Indien men als gevolg van de toepassing van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting in het desbetreffende land uitkomt op een druk van minder dan 10%, behoeft dit dus niet in prohibitief te zijn voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Het uitgangspunt blijft echter dat steeds een vergelijking moet worden gemaakt met de Nederlandse belastingdruk in een vergelijkbaar geval. Ten aanzien van de voorkoming van dubbele belasting betekent dit dat moet worden gezien of Nederland in een vergelijkbaar geval ook een

vrijstelling, verrekening of eventueel tax sparing credit zou hebben verleend. In dat geval mag ter beoordeling van de vraag of sprake is van een laagbelaste beleggingsdochter, de belasting dus vóór de vermindering in aanmerking worden genomen».

Kan de staatssecretaris bevestigen dat dit antwoord betekent dat niet is vereist dat Nederland met betrekking tot het bronland op dezelfde wijze voorkoming van dubbele belasting zou hebben verleend als het vestigingsland van de deelneming? Bijvoorbeeld: belastingvrijstellingsmethode versus belastingsverrekeningsmethode; belastingvrijstelling versus objectvrijstelling; ordinary tax credit versus tax sparing credit.

#### **5. Bezittingentoets en groepsvorderingen (art. 13, elfde lid, Wet Vpb 1969)**

Ten aanzien van de bezittingentoets voor groepsvorderingen als bedoeld in artikel 13, elfde lid, lijkt de toelichting in zowel Belastingplan 2007 als Werken aan winst niet overeen te komen met de voorgestelde tekst. In de toelichting wordt ervan uitgegaan dat als de bezittingen van een deelneming grotendeels uit groepsvorderingen (en vrije beleggingen) bestaan, de groepsvorderingen worden aangemerkt als vrije beleggingen, tenzij de belastingplichtige aantoonde dat de werkzaamheden van de deelneming kunnen worden aangemerkt als actieve financieringswerkzaamheden als bedoeld in artikel 2a van de Uitvoeringsbeschikking. De toelichting gaat dus uit van een bezittingentoets. De tekst van het voorgestelde artikel 13, elfde lid, eerste volzin, begrijpt onder vrije beleggingen alleen bezittingen die worden aangewend voor werkzaamheden die grotendeels bestaan uit het direct of indirect financieren van de belastingplichtige of van met de belastingplichtige verbonden lichamen. Om te bepalen of groepsvorderingen vrije beleggingen vormen, moet volgens de tekst van een werkzaamhedentoets worden uitgegaan. Bestaan de werkzaamheden van de deelneming grotendeels uit financieringswerkzaamheden, dan worden de groepsvorderingen van deze deelneming aangemerkt als vrije beleggingen. De bezittingentoets en de werkzaamhedentoets leiden niet zonder meer tot hetzelfde resultaat, hetgeen moge blijken uit het volgende voorbeeld. De belastingplichtige heeft een deelneming die binnen de groep functioneert als centrale in- en verkoopmaatschappij. De activa van de deelneming bestaan uit: voorraad 400 en handelsvorderingen (op groepsmaatschappijen) 600. Tegenover de handelsvorderingen zullen vaak ook handelsschulden staan. Bij toepassing van de werkzaamhedentoets worden de handelsvorderingen niet aangemerkt als vrije beleggingen omdat de werkzaamheden van het lichaam grotendeels uit verkoopwerkzaamheden bestaan. Past men echter de bezittingentoets toe, dan worden de handelsvorderingen aangemerkt als vrije beleggingen omdat de activa grotendeels uit groepsvorderingen bestaan. Een beroep op het tegenbewijs van de tweede volzin heeft geen zin omdat de werkzaamheden van het lichaam niet grotendeels uit actieve financieringswerkzaamheden bestaan. Die werkzaamheden bestaan immers uit actieve handelswerkzaamheden, waarvan de handelsvorderingen onderdeel vormen. Kan de staatssecretaris mededelen of voor de toepassing van artikel 13, elfde lid, eerste volzin, moet worden uitgegaan van een werkzaamhedentoets (wettekst) of van een bezittingentoets (toelichting)? In een situatie zoals geschetst, lijkt er geen reden te bestaan om de deelnemingsvrijstelling te onthouden. Kan de staatssecretaris bevestigen dat in het bovenstaande voorbeeld de handelsvordering niet bij fictie tot een vrije belegging behoeft te worden gerekend?

## **6. Bezittingentoets en middellijke belangen (art 13, twaalfde lid, Wet Vpb 1969)**

In de parlementaire geschiedenis is op verschillende plaatsen aangegeven dat bij het bepalen van de toerekeningsbalans onmiddellijke en middellijke belangen van 5% of meer steeds geconsolideerd in aanmerking dienen te worden genomen. Kan de staatssecretaris bevestigen dat bij het bepalen of toerekening aan de orde is bij een middellijk belang dit steeds dient te worden bepaald aan de hand van het bezitspercentage van het lichaam dat het desbetreffende belang onmiddellijk houdt? Het antwoord op deze vraag is bijvoorbeeld van belang indien de directe deelneming van de Nederlandse vennootschap 5% van de aandelen houdt in Deelneming 2 die op haar beurt 50% bezit van de aandelen in Deelneming 3.

## **7. Hybride samenwerkingsverbanden en onderworpenheidstoets**

Een Nederlandse BV houdt een belang van meer dan 5% in een buitenlands samenwerkingsverband. Naar Nederlandse maatstaven is het buitenlandse samenwerkingsverband niet transparant; in het land van vestiging is het samenwerkingsverband wel transparant. De BV wordt rechtstreeks belast voor haar aandeel in het resultaat van het samenwerkingsverband door het land waarin het samenwerkingsverband feitelijk is gevestigd.

Onder de wet zoals deze luidde tot 1 januari 2007 is in het kader van de onderworpenheidseis voor de deelnemingsvrijstelling in het Besluit van 18 december 2004 (CPP2004/1304M) goedgekeurd – onder voorwaarden – dat de heffing bij de participant mag worden toegerekend aan het samenwerkingsverband, waardoor het samenwerkingsverband wordt geacht onderworpen te zijn.

Kan de staatssecretaris bevestigen dat genoemd Besluit ook onder de nieuwe deelnemingsvrijstelling van toepassing blijft, zodat de Nederlandse participant aannemelijk kan maken dat het samenwerkingsverband naar een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst wordt belast?

## **VVD-fractie**

De leden van de VVD-fractie brengen in herinnering dat de minister van Financiën bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel de bereidheid heeft uitgesproken om nog opkomende vragen met betrekking tot dat wetsvoorstel – inmiddels tot wet verheven – te beantwoorden. De minister heeft op 7 december 2006 een aantal nadere reacties gegeven op het artikel van de heer Strik, geplaatst in het Weekblad Fiscaal Recht 2006 blz. 1311 e.v. De redactie van VakstudieNieuws heeft die reacties in VN van 28 december 2006 pagina 76 e.v. becommentarieerd.

Graag ontvangen genoemde leden een inhoudelijke reactie van de staatssecretaris op het commentaar en de daarin opgenomen veronderstellingen. Verder ontvangen de leden graag een reactie van de staatssecretaris op de volgende punten:

1. Wat betreft de meetrekgeregeling van het vijfde lid wordt onderschreven dat ingeval uitsluitend buitenlandse lichamen een 5% belang hebben wetstechnisch geen sprake is van een deelneming (geen belastingplichtige met een 5% belang) en dus de meetrekgeregeling in een NL-verhouding niet geldt. Dit is niet de bedoeling. In de nota naar aanleiding van het verslag is dit al bevestigd voor 13, lid 5, onderdeel a. De leden van de VVD-fractie vernemen graag van de staatssecretaris

of de tekst van de wet wordt aangepast om de bedoeling ook een wettelijke basis te geven.

2. Voor de toets van het elfde lid tweede volzin bij een kleindochter met groepsvorderingen en deelnemingen komt de vraag op hoe moet worden getoetst of de gehouden deelnemingen al dan niet als vrije belegging worden gehouden. Tekstueel ontbreekt hier de zinsnede «onmiddellijk of middellijk». Worden de bezittingen langs de lijn van BNB 1975/11 getoetst of is ook hier ook weer een toerekeningsbalans bepalend, zo vragen genoemde leden zich af. Overweegt de staatssecretaris ook hier de tekst van de wet aan te passen?
3. Het uitgangspunt van de Wet Werken aan winst is dat de wijzigingen in werking treden op 1 januari 2007. Voor een belastingplichtige met een gebroken boekjaar geldt evenwel een *lex specialis*. De wijzigingen in de Wet VpB 1969 treden, behoudens enkele hier niet ter zake doende uitzonderingen, voor een gebroken boekjaar in werking vanaf het boekjaar dat op of na 1 januari 2007 aanvangt (vide artikel XIII, derde lid, Wet Werken aan winst). De later ingevoegde speciale overgangsregelingen van de artikelen VIIIa, VIIIb, VIIIc en VIId Wet Werken aan winst houden echter geen rekening met een inwerkingtredingstijdstip dat na 1 januari 2007 ligt. Voor de toepassing van de eerbiedigende werking in deze bepalingen wordt steeds gerefereerd aan de regelingen zoals deze golden op 31 december 2006 (c.q. vóór 1 januari 2007), terwijl voor een belastingplichtige met een gebroken boekjaar een andere inwerkingtredingsdatum geldt.

Als voorbeeld noemen de leden van de VVD-fractie artikel VIId Wet Werken aan winst. Dat artikel bepaalt:

«Ingeval de belastingplichtige een belang bezit dat geen deelneming is maar waarop tot en met 31 december 2006 bij hem de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals dat artikel toen luidde, wel van toepassing was omdat dat bezit ingevolge artikel 13, derde lid, laatste volzin, met een deelneming werd gelijkgesteld, wordt tot 1 januari 2010 dat belang gelijkgesteld met een deelneming als waarvan sprake is in artikel 13, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zoals dat artikel luidt met ingang van 1 januari 2007».

Indien een belastingplichtige met een gebroken boekjaar 1 mei-30 april op 31 december 2006 een gelijkgestelde deelneming bezit, zou zich een onduidelijkheid kunnen voordoen over de vraag of de tijdelijke eerbiedigende werking voor gelijkgestelde deelnemingen in de genoemde bepaling wel geldt voor deze belastingplichtige. Voor deze belastingplichtige is er immers niet tot en met 31 december 2006 sprake van een gelijkgestelde deelneming, maar tot en met 30 april 2007. Vermoedelijk zal deze vraag met een beroep op de ratio van de bepaling wel bevestigend kunnen worden beantwoord, mede gezien het feit dat de wettekst voor meervoudige uitleg vatbaar is. Dat is echter niet het geval voor een belastingplichtige die eenzelfde gebroken boekjaar hanteert en pas op of na 1 januari 2007 een gelijkgestelde deelneming verwerft. Ten aanzien van het belang van deze belastingplichtige vervalt de deelnemingsvrijstelling op 1 mei 2007 zonder de mogelijkheid van een beroep op de overgangstermijn. Voorts wijzen de leden van de VVD-fractie op een verschil ten aanzien van de termijn van de eerbiedigende werking. Op grond van de tekst van de overgangsregeling loopt de termijn van de eerbiedigende werking voor alle belastingplichtigen af op 1 januari 2010, terwijl de afschaffing van de regeling voor gelijkgestelde deelnemingen voor de eerstgenoemde belastingplichtige met een gebroken boekjaar eerst met ingang van 1 mei 2007 heeft plaatsgevonden. Dit leidt tot de slotsom dat voor

hem, te rekenen vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van de nieuwe wettelijke regeling, een kortere overgangstermijn geldt (namelijk twee jaar en acht maanden) dan voor belastingplichtigen met een kalenderjaar-boekhouding (drie jaar). Het overgangsrecht creëert hier een door de wetgever niet bewust aanvaarde, arbitraire en ongerechtvaardigde ongelijkheid tussen deze twee groepen van belastingplichtigen, die als gelijken zijn te beschouwen. Immers op beide groepen is de regeling van de gelijkgestelde deelneming vóór het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet Werken aan winst van toepassing. Soortgelijke onzuiverheden kunnen worden geconstateerd bij de toepassing van de genoemde overige speciale overgangsbepalingen.

4. Onder de tot en met 31 december 2006 geldende regeling was er sprake van een relatief eenduidig deelnemingsbegrip. Indien er sprake was van een *deelneming*, dan gold daarvoor doorgaans een objectieve vrijstelling. Dit voorheen relatief ondubbelzinnige begrip *deelneming* is als gevolg van de bij de Wet Werken aan winst geïntroduceerde laagbelaste beleggings-deelneming per 1 januari 2007 geconverteerd in een verzamelbegrip, waaronder zowel een vrijgestelde participatie als een niet-vrijgestelde participatie vallen. De interactie van dit gedifferentieerde deelnemingsbegrip met enkele andere bepalingen en regelingen in de Wet VpB 1969 leidt vaak tot onverwachte en onwenselijke consequenties. Korthedshalve verwijzen de leden van de VVD-fractie daarvoor naar een (zeer binnenkort te publiceren) artikel in het Weekblad Fiscaal Recht van J.P. Boer en M.H.C. Ruijschop.
5. Recentelijk is het Besluit fiscale eenheid 2004 (hierna: BFE) aangepast. Daarbij zijn in de artikelen 7a en 16a BFE nieuwe bepalingen opgenomen die nadere regels behelzen ten aanzien van de samenloop van de fiscale eenheid met het bij Wet werken aan winst geïntroduceerde octrooiboxregime (artikel 12b Wet VpB 1969). Artikel 7a BFE regelt (kort gezegd) dat de fiscale octrooiboxpositie ten aanzien van het bedrag van de (voor toepassing van de drempel) nog in te lopen voortbrengingskosten (artikel 12b, zevende lid, Wet VpB 1969) en de resterende boxruimte (artikel 12b, achtste lid, Wet VpB 1969) van een te voegen maatschappij overgaat op de fiscale eenheid als geheel. Indien de fiscale eenheid reeds gebruik maakt van de octrooibox, wordt het saldo van de te voegen maatschappij gevoegd bij het dienovereenkomstige saldo van de bestaande fiscale eenheid. Uit de tekst noch uit de toelichting blijkt ondubbelzinnig of na voeging van een maatschappij de hoogte van de drempel en de resterende boxruimte opnieuw moet worden gezien. In dat geval kan bijvoorbeeld de voeging van een maatschappij met een bedrag aan nog in te lopen voortbrengingskosten in een fiscale eenheid die de boxruimte reeds heeft overschreden (en vice versa) tot gevolg kan hebben dat er voor de fiscale eenheid weer boxruimte ontstaat. Voorts kan worden betwist of de fiscale eenheid na de voeging van een voorheen niet gevoegde octrooiboxdochter voldoet aan alle voorwaarden om in aanmerking te komen voor het octrooiboxregime. Daarvoor moet de fiscale eenheid (na voeging van een octrooiboxvennootschap) voldoen aan de voorwaarde van een zelf voortgebracht immaterieel activum ter zake waarvan een octrooi is verkregen. Voorts moet de fiscale eenheid om toepassing van het octrooiboxregime hebben verzocht. Dat de gevoegde octrooiboxdochter wel aan deze voorwaarden voldoet, betekent niet zonder meer dat ook de fiscale eenheid daaraan voldoet. De fiscale-eenheidsregeling in de Wet VpB 1969 kent immers geen algemene indeplaatsstredingsbepaling, maar regelt incidenteel of de fiscale eenheid voor de toepassing van een bepaalde regeling in de plaats van een gevoegde maatschappij treedt. Kok verdedigt in «De fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting» op pagina 70 de opvatting dat

de door de Hoge Raad in HR BNB 1956/132 geformuleerde indeplaats-tredingsregel beperkt is tot aan een object gebonden omstandigheden. De octrooiboxregeling heeft echter duidelijk een subjectief karakter. De besluitgever is het kennelijk op dit punt niet met Kok eens. Artikel 7a BFE is immers zonder enige betekenis indien de octrooibox geen toepassing meer kan vinden op de fiscale eenheid nadat de desbetreffende maatschappij is gevoegd in een fiscale eenheid, bijvoorbeeld omdat de fiscale eenheid het desbetreffende immateriële activum niet zelf heeft voortgebracht. Dat de minister dit niet als een obstakel ziet, valt naar de mening van de leden van de VVD-fractie ook af te leiden uit hetgeen hij in de Nota naar aanleiding van het Verslag heeft geantwoord op een drietal vragen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. Genoemde leden verwijzen korthedshalve naar het (gezamenlijke) antwoord op de vragen 2.6, 2.7 en 2.8, Kamerstukken II, 2005–2006, 30 572, nr. 8, pag. 95, opgenomen in NTFR 2006/34.

6. Het eveneens nieuwe artikel 16a BFE regelt de gevolgen van een ontvoeging van een maatschappij met een activum ten aanzien waarvan in de fiscale-eenheidsperiode het octrooiboxregime toepassing heeft gevonden. Artikel 16a, eerste lid, BFE bepaalt dat de hiervoor genoemde saldi meegaan met de ontvoegde maatschappij, voor zover de saldi betrekking hebben op het activum. Ook hier is bij de leden van de VVD-fractie de vraag gerezen of artikel 16a BFE wel voldoende rekening houdt met het subjectgebonden karakter van de octrooibox en de gezamenlijke benadering die ten grondslag ligt aan het octrooiboxregime. Het (nog in te lopen) bedrag van de boxdrempel en het boxruimtesaldo zijn niet aan het immateriële activum gebonden, maar gelden voor alle immateriële activa die de fiscale eenheid onder het boxregime heeft gebracht. Tekst noch toelichting bevatten aanwijzingen ten aanzien van de te hanteren verdeelsleutels bij de toerekening van de desbetreffende saldi aan de ontvoegde dochtermaatschappij.
7. Analoog aan artikel 15af, tweede lid, Wet VpB 1969 wordt ingevolge artikel 16a, tweede lid, BFE het aan het activum toe te rekenen boxruimtebedrag alleen meegegeven aan een ontvoegde dochtermaatschappij indien zowel moedermaatschappij als dochtermaatschappij hierom verzoeken. Waarom op dit punt een onderscheid moet worden gemaakt tussen een eventueel nog in te lopen drempelbedrag (dat op grond van het eerste lid moet worden meegegeven met de ontvoegde dochter voor zover aan het activum toerekenbaar) en het boxruimtebedrag, is de leden van de VVD-fractie niet helder. Het is hen evenmin duidelijk wat voor de fiscale eenheid het gevolg is van het meegeven van de desbetreffende saldi aan een ontvoegde dochtermaatschappij, indien de fiscale eenheid de exploitatie van één of meer immateriële activa onder toepassing van het octrooiboxregime voortzet. Artikel 12b Wet VpB 1969 noch de fiscale-eenheidsregeling voorzien immers in een regeling op grond waarvan het resterende drempelbedrag c.q. het boxruimtesaldo van de belastingplichtige (de fiscale eenheid) moet worden herzien indien een immaterieel activum het vermogen van de belastingplichtige verlaat door ontvoeging van een dochtermaatschappij. Uit hetgeen tijdens de parlementaire behandeling van de Wet Werken aan winst is opgemerkt (zie Kamerstukken II, 2005–2006, 30 572, nr. 8, p. 70) blijkt wel dat de resterende boxruimte bij vervreemding van een immaterieel activum moet worden verminderd met de behaalde boekwinst, maar bij ontvoeging van een dochtermaatschappij is er juist geen sprake van een vervreemding van een immaterieel activum. In dat verband rijzen bij genoemde leden voorts diverse vragen ten aanzien van de invloed van een eventuele sanctie ingevolge artikel 15ai Wet VpB 1969 op de octrooiboxpositie

van de ontvoegde dochtermaatschappij en de fiscale eenheid. Valt een herwaarderingswinst ingevolge artikel 15ai, eerste of tweede lid, Wet VpB 1969 onder het boxregime? Indien de ontvoegde dochter bij ontvoeging niet meer opteert voor de octrooibox, mag deze dan wel het immateriële activum na ontvoeging te boek stellen voor de waarde in het economische verkeer waarover bij de fiscale eenheid is afgerekend (eventueel verminderd met de afschrijvingen op de voet van artikel 15ai, tweede lid, Wet VpB 1969)?

8. De voorgestelde beperking van de in aanmerking te nemen afschrijving geldt alleen als er sprake is van een gebouw. Indien er geen sprake is van een gebouw, treedt ook de samentelfictie van artikel 3.30a, tweede lid, Wet IB 2001 niet in werking. De vraag is bij de leden van de VVD-fractie opgekomen of artikel 3.30a Wet IB 2001 moet worden toegepast in situaties waarin de belastingplichtige niet de volledige juridische en economische eigendom heeft van een gebouw, maar een bepaalde gerechtigdheid ten aanzien van een gebouw. In de wettekst noch in de wetsgeschiedenis zijn duidelijke aanwijzingen te vinden over de vraag welke eisen er worden gesteld aan de gerechtigdheid ten aanzien van een gebouw, wil er voor de belastingplichtige sprake zijn van een gebouw. Het is genoemde leden niet duidelijk welke benadering de wetgever daarbij heeft gekozen. Zij wijzen kortheidshalve op hetgeen wordt opgemerkt in het artikel «Afschrijving van onroerende zaken», M.H.C. Ruijschop, TFO 2006, blz. 209 e.v., par. 3.3.
9. Tijdens de parlementaire behandeling in de Eerste Kamer is specifiek overleg gevoerd over bijzondere objecten en de beperking van de afschrijving op gebouwen. Het gaat hierbij om de onroerende zaken in attractieparken e.d. Deze onroerende zaken hebben een buitengewoon specifiek karakter en zijn naar hun aard geen gebouwen in de zin van de maatschappelijke betekenis. In een brief van de minister aan de Voorzitter van de Tweede Kamer (brief van 20 september 2006, nr. DB2006-491) is aandacht besteed aan deze problematiek, maar dat heeft niet geleid tot een tegemoetkomende opstelling. Inmiddels is duidelijk dat ten aanzien van deze onroerende zaken belangrijke problemen zijn ontstaan, terwijl onvoldoende rekening wordt gehouden met het specifieke karakter van de instellingen, die deze bijzondere objecten bezitten. Het is naar de mening van de leden van de VVD-fractie dringend gewenst dat hier een tegemoetkomende oplossing voor wordt gecreëerd, mede in verband met het zeer grote belang voor de Nederlandse economie van de recreatiesector.
10. De nieuwe «effectieve belastingdruk»-toets voor de toepassing van de laagbelaste beleggingsdeelneming in het buitenland veroorzaakt in de praktijk naar de mening van de leden van de VVD-fractie grote uitvoeringsproblemen en daarmee gepaard gaande rechtsonzekerheid ten aanzien van de vraag of de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. Zij geven een praktijkvoorbeeld. Een Nederlands concern wenst in verband met een mogelijke beursnotering zekerheid te verkrijgen over de vraag of de deelnemingsvrijstelling van toepassing is ten aanzien van haar in Duitsland gevestigde tussenhoudster. De bezittingen van de Duitse tussenhoudster bestaan middellijk grotendeels uit vrije beleggingen, zodat de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is als de dochtermaatschappij laagbelast is in de zin van artikel 13, tiende lid, Wet VpB 1969. Tot de onmiddellijke bezittingen van de Duitse tussenhoudster behoort onder andere een belang in een Belgische vennootschap. Voor het antwoord op de vraag of de Duitse beleggingsdochter aan een belasting naar de winst is onderworpen die resulteert in een heffing naar een tarief van ten minste 10% over een naar Neder-



landse maatstaven bepaalde belastbare winst, is mede van belang of Duitsland een naar Nederlandse maatstaven te ruime deelnemingsvrijstelling toepast voor het belang in de Belgische kleindochtermaatschappij.

Indien de Belgische kleindochtermaatschappij opteert voor het aldaar geldende, in overeenstemming met het Europese recht bevonden, notionele interestafrekregime, en daarmee naar Nederlandse maatstaven kwalificeert als laagbelaste beleggingsdochter, terwijl Duitsland in overeenstemming met de moeder-dochterrichtlijn een deelnemingsvrijstelling verleent, kan dit tot gevolg hebben dat Nederland geen deelnemingsvrijstelling meer verleent voor het belang in de Duitse tussenhoudster. Immers, inkomsten uit de Belgische kleindochter zijn in Duitsland vrijgesteld maar zouden naar Nederlandse maatstaven wel in de grondslag moeten worden betrokken. Duitsland noch België handelen in strijd met het EU-recht, maar toch wordt de deelnemingsvrijstelling door Nederland op het belang in de Duitse dochtermaatschappij niet verleend. De vereiste zekerheid voor de beursnotering kan in verband met de gerezen onzekerheid niet worden verstrekt. Het voorgaande voorbeeld staat in schril contrast met het antwoord dat tijdens de kamerbehandeling is verstrekt over de invloed van een buitenlandse regeling ter voorkoming van dubbele belasting op de «effectieve belastingdruk»-toets. Volgens dit antwoord moet een eventuele tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting worden genegeerd voor de berekening van de effectieve belastingdruk van de buitenlandse dochtermaatschappij. Indien in het zojuist gegeven voorbeeld door Duitsland een volledige voorkoming van dubbele belasting wordt verstrekt voor een vaste inrichting in een land waar feitelijk geen belasting wordt geheven, maakt dat voor de vraag of Nederland de deelnemingsvrijstelling aan de Duitse dochtermaatschappij verleent niet uit. Daarbij moet worden bedacht dat de deelnemingsvrijstelling naar zijn vorm wel een objectieve vrijstelling (grondslagvermindering) betreft, maar naar zijn aard in internationale verhoudingen een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is.

11. De problematiek die ontstaan is ten gevolge van de aangekondigde toetsing door de Europese Commissie van de groepsrentebox veroorzaakt een sterk negatief effect. Ondernemingen blijken niet voornemens dit onderzoek af te wachten, enerzijds omdat dit nog zeer geruime tijd kan duren en anderzijds omdat het zeer wel mogelijk is dat de groepsrentebox uiteindelijk door de Europese Commissie wordt afgekeurd. Weliswaar kan tegen een dergelijke mogelijk negatieve beschikking beroep worden aangetekend maar dat betekent dat het proces nog langer duurt met nog steeds een mogelijke negatieve uitkomst. Een dergelijk vooruitzicht brengt met zich dat ondernemingen op redelijk grote schaal zoeken naar alternatieven. Die zijn buiten Nederland gelegen en daarmee wordt een omvangrijke hoeveelheid kapitaal weggesluisd. Het valt naar de mening van de leden van de VVD-fractie dan ook ernstig te overwegen om op korte termijn te komen met een alternatief dat eenvoudig en doeltreffend is, bijvoorbeeld een kopie van de Belgische notionele interestafrek.
12. Het is onduidelijk wat in artikel 3.30, derde lid, Wet IB 2001 precies met «het kalenderjaar van voortbrenging» wordt bedoeld. In Kamerstukken II 2005/06, nr. 30 572, nr. 3, V-N 2006/30.3 (Memorie van toelichting «Werken aan winst») staat in de toelichting op Artikel I, onderdeel C (artikel 3.30 Wet inkomstenbelasting 2001): «In het nieuwe derde lid is geregeld dat de voortbrengingskosten van immateriële activa ineens mogen worden afgeschreven». Het is de vraag of de in de wettekst gebruikte terminologie «het kalenderjaar van voortbrenging» wel goed

aansluit bij de aangehaalde toelichting. In dat kader is bij de leden van de VVD-fractie een aantal vragen gerezen. Ziet «het kalenderjaar van voortbrenging» op het eindpunt van het voortbrengingstraject? Is dan het gevolg dat immateriële activa waarvan de ontwikkeling ruim vóór 1 januari 2007 is gestart toch voor de afschrijvingsfaciliteit in aanmerking kunnen komen als de afronding van die ontwikkeling na die datum plaatsvindt? Voor de praktijk zou onduidelijkheid over het begrip «voortbrenging» niet goed werkbaar zijn. Daarbij dient te worden bedacht dat juist bij veel immateriële activa de ontwikkeling («voortbrenging») nooit ophoudt, omdat doorlopend nieuwe verbeteringen («updates») worden gecreëerd. In dit kader verzoeken genoemde leden de staatssecretaris om aan te geven hoe in dit kader moet worden omgegaan met de volgende twee situaties waarin de software zelf wordt ontwikkeld. De eerste casus betreft het geval waarin in 2006 een deel van de (ontwikkelings)kosten is gemaakt, een ander deel van de kosten wordt nog in 2007 gemaakt, en waarbij de software in 2007 in gebruik wordt genomen. De tweede casus ziet op het geval dat in 2007 wordt gestart met de ontwikkeling van nieuwe software en waarbij derhalve in 2007 (ontwikkelings)kosten worden gemaakt, maar de software pas in 2010 in gebruik wordt genomen.

13. In het Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht van 7 december 2006 werpt de heer Arends in zijn artikel «Moeten de «kleintjes» onder de «groten» lijden» een aantal stellingen en vragen op. Graag ontvangen de leden van de VVD-fractie een reactie van de staatssecretaris daarop.
14. VakstudieNieuws heeft in het nummer van 7 december 2006 naar aanleiding van de afronding van het wetsvoorstel ten finale aandacht besteed aan het wetsvoorstel. De leden van de VVD-fractie vernemen graag de reactie van de staatssecretaris op de in de aantekeningen van de redactie van VakstudieNieuws gestelde vragen en gedane suggesties ter verbetering en verduidelijking. Een aantal keren signaleert de redactie mogelijke strijd met het EU-recht. Ook daarop ontvangen de leden van de VVD-fractie graag een reactie van de staatssecretaris. Een aantal malen poneert de redactie een stelling of doet een aanname over de mogelijke uitleg van een wetsartikel of een uitlating van de minister. Genoemde leden ontvangen graag een nadere bevestiging of gemotiveerde ontkenning van die stellingen en aannames. De leden van de VVD-fractie gaan ervan uit dat de staatssecretaris uitgebreid zal antwoorden. Zij achten die uitleg namelijk zeer belangrijk voor de rechtspraak en de eventuele uitleg van de wet in geval van gerechtelijke procedures. De leden van de VVD-fractie maken van de gelegenheid gebruik om nog over een andere kwestie de visie van de staatssecretaris te vernemen.
15. Het kabinet streeft er naar om deelnemers aan het arbeidsproces langer aan het werk te houden. Een van de wijzen waarop dit fiscaal wordt gestimuleerd is de mogelijkheid om de ingangsdatum van een opgebouwd pensioen fiscaal geruisloos uit te stellen zolang men nog inkomsten geniet uit actieve arbeid. Echter hierbij wordt in de praktijk door de belastingdienst onderscheid gemaakt tussen werknemers en ZZP-ers. Zo kan een werknemer besluiten zijn pensioen (uit een vorig dienstverband) geruisloos uit te stellen, zolang hij maar als werknemer actief deelneemt aan het arbeidsproces. Dit geldt echter niet voor een ZZP-er die in die hoedanigheid nog deelneemt aan het arbeidsproces. In de visie van de belastingdienst heeft een ZZP-er (anders dan een werknemer) niet de mogelijkheid om zijn pensioenaanspraken uit een voormalig dienstverband uit te stellen indien hij (na de pensioendatum als bedoeld in de eerdergenoemde pensioenregeling) zijn activiteiten als ZZP-er voortzet. De vraag van de leden van de VVD-fractie is waar-

op dit onderscheid in behandeling tussen werknemers en ZZP-ers is gebaseerd? De vraag is tevens of de staatssecretaris het wenselijk vindt dat dit onderscheid wordt gehandhaafd.

De leden van de VVD-fractie danken de staatssecretaris reeds nu voor zijn reactie.