

Vergaderjaar 2011–2012

- 33 003** **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012)**
- 33 004** **Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2012)**
- 33 006** **Wijziging van enkele belastingwetten (Geefwet)**
- 33 007** **Wijziging van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992, de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 en enige andere wetten (Wet uitwerking autobrief)**

E¹ **VERSLAG VAN DE VASTE COMMISSIE VOOR FINANCIËN²**
Vastgesteld 8 december 2011

De memorie van antwoord geeft de commissie aanleiding tot het maken van de volgende opmerkingen en het stellen van de volgende vragen.

Algemeen

De leden van de **VVD**-fractie danken de regering voor de spoedige beantwoording van de gestelde vragen. Zij hebben nog enkele overige vragen, waarop zij graag een reactie ontvangen van de regering.

De leden van de **CDA**-fractie danken de regering voor de beantwoording van de door hen en de leden van de andere fracties gestelde vragen. Zij ontvangen graag nog een reactie van de regering op een aantal in de fiscale praktijk levende zorgen omtrent de voorgestelde objectvrijstelling voor buitenlandse vaste inrichtingen.

De leden van de **SP**-fractie danken de regering en de ambtenaren van Financiën voor de snelle beantwoording van de commissievragen. Zij hebben nog enkele aanvullende vragen.

¹ De letter E heeft alleen betrekking op wetsvoorstel 33003.

² Samenstelling: Holdijk (SGP), Van der Linden (CDA), Terpstra (CDA), Noten (PvdA), Sylvester (PvdA), Essers (CDA) (*voorzitter*), Nagel (50PLUS), Elzinga (SP) Koffeman (PvdD), Reuten (SP), Knip (VVD), Hoekstra (CDA), Van Boxtel (D66), Backer (D66), Vos (GL), De Boer (GL), De Lange (OSF), Sent (PvdA), Postema (PvdA), Klever (PVV), Van Strien (PVV), Faber-van de Klashorst (PVV), Ester (CU), De Grave (VVD) (*vice-voorzitter*), Van Rey (VVD) en Bröcker (VVD).

Objectvrijstelling

De invoering van de objectvrijstelling brengt met zich mee dat het timingvoordeel voor belastingplichtigen met een buitenlandse vaste inrichting wegvalt, zo stellen de leden van de **VVD**-fractie. Definitieve verliezen uit een buitenlandse vaste inrichting zijn echter nog steeds aftrekbaar in Nederland. Met de introductie van de objectvrijstelling gaat een jaarlijkse budgettaire opbrengst van 250 mln. Euro gemoeid. De leden van de VVD-fractie vragen de regering om, onder cijfermatige adstructie, te motiveren hoe tot deze geraamde structurele opbrengst is gekomen?

Ook de leden van de **CDA**-fractie hebben enkele vragen over de objectvrijstelling voor vaste instellingen.

1. Het wetsvoorstel Belastingplan 2012 introduceert een objectvrijstelling voor winst uit een andere staat, waaronder is begrepen winst uit buitenlandse onderneming. Deze vrijstelling wordt opgenomen in een nieuw art. 15e Wet Vpb 1969. Het eerste lid van dit nieuwe artikel bevat de hoofdregel: de positieve en negatieve bedragen van de winst uit een andere staat worden in mindering gebracht op de winst, mits aan enige voorwaarden is voldaan. In verdragssituaties wordt de «winst uit andere staat» vastgesteld aan de hand van de spelregels van het toepasselijke belastingverdrag. Voor niet-verdragssituaties bepaalt het zesde lid van het nieuwe artikel dat «aan die buitenlandse onderneming de voordelen worden toegerekend die deze geacht zou worden te behalen [...] indien zij een zelfstandige en onafhankelijke onderneming zou zijn, die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, hierbij in aanmerking nemende de door de belastingplichtige door middel van de buitenlandse onderneming en andere delen van de onderneming uitgeoefende functies, gebruikte activa en gelopen risico's.» Deze formulering is in lijn met de toerekening van winst aan een buitenlandse vaste inrichting zoals voorgestaan in het meest recente OECD-rapport ter zake, en ook gebruikelijk in verdragssituaties.

De vraag komt op hoe moet worden omgegaan met valutakoersresultaten op leningen of andere verplichtingen die de Nederlandse vennootschapsbelastingplichtige heeft aangetrokken ter financiering van de activiteiten van de buitenlandse vaste inrichting en de activa die in die vaste inrichting worden gebruikt. Uit de voorgestelde tekst van artikel 15e Wet Vpb 1969 lijkt voort te vloeien dat zulke valutakoersresultaten onderdeel uitmaken van de «winst uit andere staat». Dit kan leiden tot de frappante situatie dat er vennootschapsbelasting verschuldigd wordt in situaties waarin geen generieke winst bestaat. De leden van de CDA-fractie schetsen het volgende voorbeeld.

Een Nederlandse multinational boort sinds jaren met een vaste installatie en veel succes naar olie in de kustwateren van Colombia. Nederland heeft geen belastingverdrag gesloten met Colombia; vanaf 1 januari 2012 kan de multinational een beroep doen op de objectvrijstelling voor winst uit buitenlandse onderneming. De Nederlandse multinational heeft destijds een lening van EUR 100 miljoen opgenomen ter financiering van de booractiviteiten in de wateren van Colombia, waarop nog niet is afgelost. De rentelasten bedragen EUR 8 miljoen per jaar. De Colombiaanse booractiviteiten brengen jaarlijks, na aftrek van alle kosten maar voor aftrek van de rentelasten, COP 50 miljard (tegenwaarde EUR 20 miljoen) op.

Met toepassing van de nieuwe objectvrijstelling berekent de Nederlandse multinational haar winst uit buitenlandse onderneming op de Colombiaanse tegenwaarde van EUR 12 miljoen (de winst na rentelasten), waarvoor zij een aftrek claimt. Stel nu echter dat de Nederlandse multinational de lening (deels) aflost. Omdat de schuld in EUR gedenomineerd is, en de multinational haar vennootschapsbelastingaangifte ook in EUR doet, leidt deze aflossing niet tot generieke winst. Bij de berekening van de vrij te stellen winst uit buitenlandse onderneming doet zich echter een merkwaardig verschijnsel voor. Immers, op grond van het zesde lid is het koersrisico op de schulden die samenhangen met de buitenlandse ondernemingsactiviteiten een «risico» dat in aanmerking moet worden genomen bij het bepalen van de winst uit buitenlandse onderneming. Een eventueel EUR/COP koersverlies in de boeken van de Colombiaanse vaste inrichting op de aflossing van de schuld van EUR 100 miljoen dient dus in aanmerking te worden genomen. Een dergelijk koersverlies komt in beginsel alleen tot uitdrukking in de boeken van de Colombiaanse vaste

inrichting en wordt voor de berekening van de objectvrijstelling als negatief bedrag in aanmerking genomen. Dit leidt tot een lagere aftrek uit hoofde van de toepassing van de objectvrijstelling. Per saldo wordt nu in Nederland belasting verschuldigd over het koersverlies, welke in de generieke winst in het geheel niet tot uitdrukking kwam!

Deze frappante uitkomst werd in het verleden voorkomen door toepassing van de «leer van het gedeelte», maar de mechanische wijze waarop de nieuwe objectvrijstelling wordt berekend biedt voor die leer, in de huidige opzet van de vrijstelling, kennelijk geen ruimte. In feite kan dit leiden tot het heffen van vennootschapsbelasting over fantoominkomen.

Een iets ander voorbeeld is het volgende: Stel bijvoorbeeld dat een BV winstgevende Nederlandse activiteiten heeft en een vi in de UK waar zij EUR 1000 in investeert. Deze EUR 1000 worden omgezet in Britse ponden en na een jaar blijkt dit nog maar EUR 900 waard te zijn. Stel gemakshalve dat het overig resultaat uit de vi nul is, dan derft de Nederlandse schatkist belastingbaten over dit valutaverlies van EUR 100. Was dezelfde activiteit uitgevoerd in de vorm van een Britse dochteronderneming dan was er geen verlies geweest voor de Nederlandse schatkist. In dit voorbeeld zal de ondernemer tevreden zijn, maar over het algemeen kan gezegd worden dat ondernemers valutarisico's liever uitsluiten. Dit kan in Nederland soms door middel van een functionele valutakeuze, maar lang niet altijd. Indien de wetgever besluit over te stappen naar een puur territoriaal systeem dient de Nederlandse heffing uitsluitend te zien op het Nederlandse ondernemingsresultaat. Zou de wetgever het huidige voorstel niet corrigeren op dit punt, dan blijft er een ongelijkheid bestaan tussen een dochter vennootschap en een vi, want een dochter vennootschap kan op grond van het Deutsche Shell arrest kiezen om valuta risico te lopen, terwijl een vennootschap deze keuze niet heeft ten aanzien van een vi.

2. Enige jaren geleden was er sprake van misbruik van het vrijstellingsstelsel doordat multinationale groepen winstgevende dochters omvormden naar vaste inrichtingen. Door de goodwillafschrijving die door deze omzetting ontstond, konden zij gedurende een aantal jaren, synthetische buitenlandse verliezen (als gevolg van goodwillafschrijving) importeren naar Nederland. Inmiddels heeft de wetgever hier een stokje voor gestoken door de afschrijvingstermijn op goodwill op minimaal 10 jaar te stellen. Dit misbruik komt derhalve nu niet meer voor. Indien men echter nu naar de cijfers van de achterliggende jaren kijkt dan zal men inderdaad hoge synthetische vaste inrichting verliezen zien. Dit euvel is zoals gezegd al verholpen. Kan de regering reageren op de zorg dat het thans de verkeerde keuze lijkt te zijn om dit euvel nogmaals te verhelpen door nu rigoureuus het roer om te gooien richting een puur territoriaal stelsel waarbij er in het geheel geen ruimte meer is voor verrekening van buitenlandse verliezen.

3. In het aangepaste art.15ac Wet Vpb 1969 wordt in samenhang met de nieuw geïntroduceerde objectvrijstelling van art. 15e Wet Vpb 1969 de zinsnede «vermindering van belasting ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting» vervangen door «toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten». Dat lijkt een logische aanpassing gezien de in te voeren objectvrijstelling, maar deze lijkt toch tot problemen te leiden. Dit komt door de merkwaardige systematiek die is gekozen voor de objectvrijstelling. Het wetsvoorstel gaat immers niet uit van eliminatie van het buitenlandse resultaat, maar corrigeert het buitenlandse vi-resultaat door een bijtelling casu quo aftrek bij het wereldinkomen met een even groot maar tegenovergesteld bedrag. Bij een wereldinkomen van 1000 en een vi-resultaat van 100 wordt de

belasting niet berekend over het gezuiverde wereldinkomen maar over het wereldinkomen plus het tegenovergestelde bedrag van het vi- resultaat. Art. 15ac Wet Vpb 1969 is een antimisbruikbepaling (ook wel bekend als de Sara Kreek bepaling). Onder de huidige wet voorkomt deze bepaling dat een fiscale eenheid voorkoming voor haar buitenlandse ondernemingsresultaat kan claimen in geval zij in het buitenland rente kosten presenteert in de vi, die in Nederland binnen de fiscale eenheid niet zichtbaar zijn. Kort gezegd, dienen de rentekosten eerst in mindering gebracht te worden op het vi-resultaat, alvorens vrijstelling kan worden geclaimd. Onder de huidige wet kan dat er toe leiden dat geen vrijstelling kan worden geclaimd (namelijk wanneer de rentekosten groter zijn dan het overige vi-resultaat). Ook hier ontstaat een ongerijmd resultaat. De rentekosten van de vi, of liever gezegd: het verlies van de vi, wordt immers mathematisch opgeteld bij de wereldwinst. Stel dat een fiscale eenheid thans een beperkte winst van 10 maakt in haar buitenlandse vi en dat 100 rentekosten toerekenbaar zijn aan de vi. Dan heeft de Nederlandse vennootschap onder de huidige tekst van art 15ac Wet Vpb 1969 en de huidige voorkoming van dubbele belasting regels, geen recht op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Ze heeft immers geen buitenlandse winst, maar verlies (10 – 100). Onder de nieuwe tekst dient het vi resultaat van -90 te worden gecorrigeerd door middel van een correctiebijtelling van 90 bij de wereldwinst. Dit resulteert dus in een Nederlandse heffing over 90, terwijl dezelfde belastingplichtige in het vi land een verlies van 90 maakt! Deze fout kan worden gecorrigeerd door de volgende tekstuele aanpassing in art 15ac Wet Vpb 1969:

Indien tot de winst van de fiscale eenheid winst uit een buitenlandse onderneming behoort [...] wordt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten berekend alsof de financieringskosten wel bij de fiscale eenheid tot uitdrukking komen, met dien verstande dat de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ten minste nul zal bedragen, of indien hoger, het gezamenlijke bedrag van de positieve bedragen van ondernemingswinst uit andere staten bij afwezigheid van de fiscale eenheid.

Tot slot vragen de leden van de CDA-fractie de regering om een reactie op het artikel van mr. drs. H. Pijl getiteld «De feestdagen: moet de rechter nu het kadootje weer in de zak terugdoen?» (opgenomen als bijlage bij dit Kamerstuk, ter verschijnen in NTFR 2011/2710).

Aansluiting Belastingplan en Miljoenennota

De leden van de **SP**-fractie zijn ingenomen met de antwoorden in de Memorie van Antwoord op de aansluiting Belastingplan en Miljoenennota. In het bijzonder de tabel uit de bijlage is informatief. Het is wellicht een goed idee om deze standaard op te nemen in de jaarlijkse wijzigingsbrief bij het Belastingplan-pakket.

De Memorie van Antwoord maakt de aansluiting naar Tabel 2 uit de wijzigingsbrief (c.q. Memorie van Toelichting bij het Belastingplan, Tabel 7) naar Tabel 2.3.1 bij de Miljoenennota via Tabel 2.8 bij de Miljoenennota en Tabel 2.3.2 bij de Miljoenennota. De meeste posten uit de laatste tabel kunnen deze leden grotendeels plaatsen (het gaat dan om het verschil tussen kolom 1 en 3 van deze tabel). Kan de regering verwijzen naar een toelichtende bron voor de post Liquiditeitsverruiming (respectievelijk € 0,7 en € 1,4 en € 0,3 miljard) en de post Vpb-grondslagverbreding (respectievelijk € 0,5 en € 0,9 en € 0,4 miljard)? Indien die bron er niet is, kan de regering dan een korte toelichting, zo vragen deze leden.

Innen van belastingen en premies

De leden van de SP-fractie constateren dat de Belastingdienst in staat is om belasting en premies te innen, inclusief voorlichting, teruggaven, de verwerking van toeslagen enzovoorts,¹ tegen gemiddeld niet meer dan 1,4% van de netto belasting- en premieomvang daarvan.² In het Voorlopig Verslag stelden deze leden een vraag over de mogelijke inningskosten voor de Belastingdienst van de verplichte ZVW-premies (thans geïnd door de particuliere zorgverzekeraars). Deze vraag was mogelijk onvoldoende duidelijk. De leden van de SP-fractie willen slechts weten wat voor de Belastingdienst, zeer grof geschat, de marginale kosten zouden zijn van het bloot innen van de verplichte ZVW-premies, geheel analoog aan de huidige AWBZ-premies (exclusief de «bemiddeling, declaraties, incasso, informatievoorziening aan burgers en afstemming met betrokken ketenpartners» die zorgverzekeraars thans ondernemen). Deze leden vragen om een grove indicatie in een enkel bedrag, en die geenszins opgevat wordt als een offerte.

Wellicht ten overvloede stellen deze leden een vervolgvraag. Met hoeveel zouden, zeer grof geschat, de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst stijgen als de huidige AWBZ-premie in tweeën gesplitst zou worden? Het oogmerk doet er niet toe, stel AWBZ-1-premie voor materiële kosten en AWBZ-2-premie voor personele kosten, waarbij uitsluitend de hoogte van de tweede premie afhankelijk is van het aantal kinderen van betrokkene en hun leeftijd. (Indien de vraag over de ZVW-premies naar de kennelijke intentie beantwoord is, dan kan het antwoord op de vraag over gescheiden AWBZ-premies achterwege blijven.)

Vermogensrendementsheffing

De leden van de SP-fractie vragen wat de geraamde opbrengst van de vermogensrendementsheffing in 2011 en 2012 is en wat de vindplaats hiervoor is.

Aansprakelijkheid executeurs

Het amendement Schouten beperkt de aansprakelijkheid van de executeur bij de zogenaamde Edelweissroute als de executeur aannemelijk maakt dat het niet aan hem te wijten is dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven.³ De leden van de **VVD**-fractie vragen de regering om de toezegging dat, eventueel in overleg met de brancheorganisatie van executeurs, in de uitvoerende sfeer een richtlijn opgesteld wordt waardoor het voor de executeur duidelijk wordt wanneer hij geacht wordt aan zijn bewijslast te hebben voldaan.

De leden van de commissie zien de beantwoording van voorgaande vragen met belangstelling tegemoet. Zij verzoeken de regering de Nota naar aanleiding van het Verslag zo mogelijk uiterlijk vrijdag 9 december 2011, 16:00, aan de Eerste Kamer toe te zenden.

De voorzitter van de vaste commissie voor Financiën,
Essers

De griffier van de vaste commissie voor Financiën,
Van Dooren

¹ De leden van de SP-fractie vragen of de regering deze opsomming wellicht zou kunnen aanvullen.

² Geraamde uitvoeringskosten belastingdienst (uit de Memorie van Antwoord) gedeeld door geraamde belasting en premies 2012.

³ Kamerstukken II 2011/12. 33 004, nr. 9.