

Vergaderjaar 2004–2005

29 381

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verband met de invoering van een aftrekverbod voor de aankoopkosten van een deelneming

C

MEMORIE VAN ANTWOORD

Ontvangen 20 oktober 2004

Allereerst wil ik de leden van de commissie danken voor hun inbreng bij het voorliggende wetsvoorstel. De leden van de CDA-fractie en de VVD-fractie geven aan dat de tijdens de behandeling in de Tweede Kamer aangebrachte aanpassingen bij hen in goede aarde vallen, maar deze leden betreuren dat er nog steeds sprake is van terugwerkende kracht, zij het in veel mindere mate dan bij het oorspronkelijke wetsvoorstel. Naar aanleiding hiervan kan worden opgemerkt dat de nog resterende terugwerkende kracht voornamelijk gevolgen heeft voor aankoopkosten gemaakt tussen 13 december 2002 (datum aankondiging reparatiewetgeving) en de inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel. De daarmee te realiseren reparatie was voor iedereen kenbaar en voorkomt een naar verwachting aanzienlijke budgettaire derving.

De leden van de CDA- en de VVD-fractie verzoeken in te gaan op een aantal situaties waarin het wetsvoorstel tot een ongelijke behandeling zou kunnen leiden.

In het algemeen kan worden opgemerkt dat bij het opstellen van het overgangsrecht ergens een grens moest worden getrokken. Een dergelijke grens is per definitie arbitrair omdat bij het beantwoorden van de vraag wie wel en wie niet recht heeft op aftrek van aankoopkosten, moet worden aangesloten bij omstandigheden als:

- het al dan niet vaststaan van de aanslag op een bepaalde datum;
- het al dan niet hebben geclaimd van aftrek voor een bepaalde datum;
- het tijdstip waarop de deelneming is gekocht, of
- het tijdstip waarop de kosten zijn gemaakt.

Afhankelijk van de invulling van de data en tijdstippen, ontstaan groepen die net binnen en groepen die net buiten het overgangsrecht vallen. Waar het om gaat, is of de grens in redelijkheid is getrokken. In de tweede nota van wijziging waren data en tijdstippen gekozen die naar mijn overtuiging tot een rechtvaardig en daarmee verdedigbaar resultaat leidden. De Tweede Kamer heeft anders geoordeeld en via amendering de grenzen anders vastgesteld.

De leden van de CDA-fractie wijzen op de situatie waarin een belastingplichtige na 1 januari 2000 maar voor 13 december 2002 (datum aankondiging reparatiewetgeving) een deelneming heeft verworven. Als in verband hiermee voor 13 december 2002 aankoopkosten zijn gemaakt,

deze aankoopkosten zijn geactiveerd en de aanslag over het desbetreffende jaar bij inwerkingtreding van dit wetsvoorstel is vastgesteld, dan kan hierop volgens art. II, derde lid, van het gewijzigde voorstel van wet niet meer worden teruggekomen. Indien deze aanslag nog open zou staan, zou deze belastingplichtige zijn aankoopkosten wel kunnen aftrekken. De leden van de CDA-fractie vragen of dit effect is voorzien en zo ja, wat daarvan de ratio is. Ook de leden van de VVD-fractie verzoeken onder verwijzing naar de aantekening in Vakstudie-Nieuws (V-N 2004/33.11) om een reactie.

De door de leden van de fracties van CDA en VVD geschetste situatie lijkt vooral een theoretische situatie. Doorgaans vragen belastingplichtigen namelijk uitstel voor het doen van aangifte waardoor op de datum van het arrest, 24 mei 2002, de belastingjaren 2000 en 2001 normaal gesproken nog zullen hebben opengestaan. Het ligt voor de hand dat belastingplichtigen die naar aanleiding van het aankoopkostenarrest recht kregen op aftrek van aankoopkosten over een nog openstaand jaar, deze kosten doorgaans niet zullen hebben geactiveerd maar aftrek zullen hebben geclaimd. Een eventuele budgettaire derving, zo kan de leden van de CDA-fractie desgevraagd worden geantwoord, lijkt daarom niet aan de orde.

De leden van de CDA-fractie wijzen voorts op de groep belastingplichtigen die een deelneming hebben verworven voor 1 januari 2000. Als aankoopkosten over dat jaar zijn geactiveerd en de aanslag staat bij inwerkingtreding van dit wetsvoorstel onherroepelijk vast, komen deze kosten op grond van art. II, derde lid, van het gewijzigde voorstel van wet niet alsnog in aftrek. Staat de aanslag nog open, dan is aftrek wel mogelijk in het jaar van verkoop. De leden van de CDA-fractie vragen naar de ratio van dit verschil in behandeling.

Dit verschil in behandeling vloeit rechtstreeks voort uit de normale toepassingsregels van een arrest waarin de Hoge Raad «om» gaat. De nieuwe wetsinterpretatie die hiervan het gevolg is, kan door een ieder worden toegepast op alle op dat moment nog openstaande aanslagen. Een arrest waarin de Hoge Raad om gaat, heeft normaliter geen effect over jaren die ten tijde van het arrest al onherroepelijk vaststaan. Dit is de leer van de formele rechtskracht. De Hoge Raad heeft in het aankoopkostenarrest via een vorm van terugwerkende kracht aftrek van aankoopkosten mogelijk gemaakt ongeacht of de aanslag over het desbetreffende jaar al onherroepelijk vaststond en daarmee in dit geval deze leer feitelijk doorbroken. Via de tweede nota van wijziging werd beoogd een evenwichtige overgangsregeling te creëren, door de nieuwe wetsuitleg van de Hoge Raad te beperken tot jaren die voor alle belastingplichtigen nog redelijkerwijs openstonden. Voor reeds vaststaande jaren zou de nieuwe wetsuitleg (cf. de leer van formele rechtskracht) niet gelden. De Tweede Kamer heeft deze overgangsregeling bij amendement aangepast zodat de vraag of aankoopkosten over een bepaald jaar aftrekbaar zijn, weer afhankelijk is van de vraag of dat jaar ten tijde van de inwerkingtreding van het wetsvoorstel al dan niet onherroepelijk vaststond. Door de aftrek van aankoopkosten gemaakt in de jaren voor 2000 daarbij pas toe te staan op het moment van verkoop van de deelneming, vindt de met die aankoopkosten samenhangende budgettaire derving in beginsel plaats in het jaar van verkoop.

De leden van de VVD-fractie geven aan dat in hun visie de periode tussen 24 mei 2002 (de datum van het arrest van de Hoge Raad) en 24 december 2003 (de dag waarop het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer is aangeboden) te lang is. Op de oorzaken van dit tijdsverloop is tijdens de behandeling in de Tweede Kamer in de nota naar aanleiding van het verslag ingegaan. Daar is geschetst dat het interne proces dat tot het onderhavige wetsvoorstel heeft geleid niet eenvoudig is geweest omdat

het arrest door zijn terugwerkende kracht een zeer grote reikwijdte heeft en daarnaast een aantal technische facetten kent die een goede inschatting van de gevolgen zeer moeilijk maakten. Daar kwam bij dat de aanvankelijk in het wetsvoorstel opgenomen wijzigingen in de fiscale behandeling van de omzetting van afgewaardeerde vorderingen betrekking hadden op een fiscaal-technisch zeer complex leerstuk, en dat dit onderdeel naar aanleiding van het advies van de Raad van State op enkele punten fundamenteel is gewijzigd.

Voorts vragen de leden van de VVD-fractie in te gaan op de door de redactie van Vakstudie-Nieuws (V-N 2004/33.11) gestelde vraag «hoe belastingplichtigen aanspraak moeten hebben gemaakt op aftrek van aankoopkosten in de aangifte van het jaar van verwerving van de deelneming, als deze kosten in een ander jaar (eerder of later) zijn gemaakt».

Wat betreft aankoopkosten gemaakt in een later jaar dan het jaar van aankoop lijkt deze opmerking in Vakstudie-Nieuws uit te gaan van een ongebruikelijke situatie. Het ligt namelijk niet voor de hand dat er nog aankoopkosten worden gemaakt in een boekjaar volgend op dat waarin de aankoop plaatsvindt.

Wat betreft aankoopkosten gemaakt in een eerder jaar dan het jaar van aankoop lijkt sprake te zijn van een andere uitleg van het voorgestelde artikel II, eerste lid, van het gewijzigde voorstel van wet dan is bedoeld. Het uitgangspunt bij de regeling van art. II, eerste lid, is de stand van de wetgeving na het aankoopkostenarrest. Onder dit regime zijn alle kosten ter zake van de verwerving van een deelneming aftrekbaar. Het eerste lid, eerste volzin bepaalt vervolgens dat aankoopkosten van een *vóór 1 januari 2000 verworven deelneming in dat jaar en de daaropvolgende jaren* niet in aftrek komen, als de aanslag bij inwerkingtreding van het wetsvoorstel nog openstaat. Omdat de eerste volzin niet ziet op een aftrek in «daaraan voorafgaande jaren» zijn eerder gemaakte aankoopkosten, conform de leer van de Hoge Raad, in dat eerdere jaar gewoon aftrekbaar.

Tot slot vragen de leden van de VVD-fractie om ten spoedigste actie te ondernemen op de door de redactie van Vakstudie-Nieuws op pagina 35 genoemde technische omissies.

Deze omissies betreffen de bij de amendementen achterwege gelaten vernummeringen. Dergelijke vernummeringen worden (zodanig) aangebracht onder de verantwoordelijkheid van de voorzitter van de Tweede Kamer alvorens het gewijzigde voorstel van wet bij de Eerste Kamer wordt aangeboden. Zoals kan worden gezien in het gewijzigd voorstel van wet, is dat ook in dit geval gebeurd.

De Staatssecretaris van Financiën,
J. G. Wijn