

Bijlage II Schriftelijke reactie op gestelde vragen bij de plenaire behandeling van het voorstel van wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2007)

Doorschuiifregeling bij overheidsingrijpen (artikel 3.64 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De heer Essers heeft tijdens de plenaire behandeling opgemerkt dat hij positief staat tegenover de door de Tweede Kamer aangenomen motie-Slob.¹ Die motie vraagt belastingheffing bij de staking van een onderneming achterwege te laten als die staking het gevolg is van zogenaamd "indirect overheidsingrijpen". In dat kader heeft de heer Essers gevraagd om uit te leggen waarom het arrest van de Hoge Raad van 17 september 2004, BNB 2004/411, inzake indirect overheidsingrijpen geen betekenis heeft voor de toepassing van artikel 3.64 Wet IB 2001.

Bij verplaatsing van een bedrijf van een IB-ondernemer is in fiscale zin vaak sprake van staking van een onderneming en moet worden afgerekend over de in die onderneming nog aanwezige stille en fiscale reserves. Het laatste is anders indien de bedrijfsverplaatsing een direct gevolg is van 'overheidsingrijpen'. In dat geval is een soepeler behandeling mogelijk.

Tot de belastingherziening van 2001 was die soepeler behandeling - een doorschuiifregeling - gebaseerd op verschillende opvolgende beleidsbesluiten. In het laatste beleidsbesluit, dat van 25 augustus 1992, werd overheidsingrijpen dit verband omschreven als: "het handelen van de overheid als de instantie die de bevoegdheid heeft om over te gaan tot onteigening (...). Tevens wordt in dit verband onder overheidsingrijpen verstaan de totstandkoming van een bestemmingsplan waarbij de nieuwe bestemming er toe leidt dat de onderneming uiteindelijk niet langer op dezelfde plaats kan worden uitgeoefend. Bijvoorbeeld een bestemmingsplan dat voorziet in woningbouw, zodat agrarische aanwending van de grond uiteindelijk niet meer mogelijk is." Het voorbeeld betreft een situatie waarin redelijkerwijs op termijn onteigening valt te verwachten.

Bij de herziening van de inkomstenbelasting in 2001 is daarvoor in de plaats een doorschuiifregeling in de wet gekomen (artikel 3.64 Wet IB 2001). Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is aangegeven dat de voorgestelde regeling het genoemde uitvoeringsbeleid beoogde te codificeren². De gekozen wettelijke formulering sloot aan bij de toen in de uitvoeringssfeer geldende opvatting over de reikwijdte van het beleidsbesluit. Die opvatting hield in dat het gaat om situaties waarin belanghebbende weet of redelijkerwijs kan verwachten dat hij, indien

¹ Kamerstukken II, 2006/2007, 30 804, nr. 29.

² Afgezien van de toen tevens voorgestelde uitbreiding van het begrip overheidsingrijpen met communautaire of nationale regelgeving die leidt tot herstructurering van een bedrijfstak, en die regelgeving bij algemene maatregel van bestuur is aangewezen. Deze AMvB is voor wat betreft de Regeling beëindiging veehouderijtakken inmiddels in werking getreden (8 maart 2007, Stb. 85).

hij niet verkoopt, uiteindelijk zal worden onteigend. In tekst van artikel 3.64 is dit verwoord door de omschrijving van overheidsingrijpen als: " onteigening, daaronder begrepen minnelijke onteigening en aankoop ter voorkoming van onteigening".

Het arrest van de Hoge Raad uit 2004 heeft betrekking op een casus uit 1998 en daarmee op de uitleg van beleidsbesluit uit 1992. In dit arrest oordeelt de Hoge Raad dat onder een overheidsingrijpen als bedoeld in dat besluit "mede is te begrijpen een overheidsingrijpen dat belet dat aanpassingen in de bedrijfsvoering kunnen worden doorgevoerd zonder welke op termijn een beëindiging van de uitoefening van de onderneming op de oorspronkelijke plaats onafwendbaar is." In dit arrest wordt (dreigende) onteigening dus niet als noodzakelijke voorwaarde beschouwd. Omdat het huidige artikel 3.64 dit daarentegen nadrukkelijk als eis stelt, kan het arrest geen betekenis hebben voor de uitleg van dat artikel, ook al is het arrest van de Hoge Raad gewezen ná inwerkingtreding van dat artikel.

Van de zijde van de fractie van het CDA is de afgelopen jaren diverse malen aandacht gevraagd voor mogelijke fiscale knelpunten bij de verplaatsing van ondernemingen van IB-ondernemers. In dat verband wordt er op gewezen dat bij verplaatsing van het bedrijf van een IB-ondernemer in fiscale zin veelal sprake is van staking van dat bedrijf. Bij staking moet fiscaal in principe over de stakingswinst - bestaande uit de stille en fiscale reserves - worden afgerekend. Ook bij substantiële wijziging van de aard van de IB-onderneming, bijvoorbeeld van een slagerij naar een kledingzaak, kan fiscaal van staking van de IB-onderneming sprake zijn. Bij de BV speelt dit punt niet en dit verschil tussen de IB- en Vpb-ondernemingen bij bedrijfsverplaatsingen zou moeten worden weggenomen.

De hiervoor genoemde doorschuifregeling biedt in het geval van overheidsingrijpen een tegemoetkoming. De eerdergenoemde AMvB - op grond waarvan communautaire en nationale regelingen voor de toepassing van de doorschuifregeling bij overheidsingrijpen kunnen worden aangewezen (eerdergenoemd artikel 3.64 van de Wet IB 2001) - is in werking getreden voor wat betreft de Regeling beëindiging veehouderijtakken. Het voornemen is nog meer regelingen in de landbouwsector aan te wijzen. Daarvoor is echter goedkeuring nodig van de Europese Commissie. De minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit is primair verantwoordelijk voor de melding bij de Europese Commissie.

De eerder genoemde motie Slob ziet met name op verplaatsing als gevolg van ander overheidsingrijpen dan (dreigende) onteigening (zogenaamde "indirect overheidsingrijpen"). Thans wordt bezien of het mogelijk is uitvoering aan deze motie te geven. Daarbij wordt ook gekeken naar de (on)mogelijkheden van invoering van een generieke doorschuifregeling voor alle bedrijven in de IB. Een belangrijk aspect bij een dergelijk ruime doorschuifregeling vormen natuurlijk ook de budgettaire gevolgen.

Nalaten van aanmerkelijkbelangaandelen aan een algemeen nut beogende instelling

De heer Essers heeft gevraagd of er een knelpunt is als mensen aandelen die tot een aanmerkelijk belang behoren, willen schenken of nalaten aan een stichting met een goed doel. Bij de plenaire behandeling is reeds opgemerkt dat bij de schenking van aanmerkelijkbelangaandelen geen knelpunt bestaat. Aan uw Kamer is toegezegd nog te kijken naar het nalaten van dergelijke aandelen aan een algemeen nut beogende instelling.

De overgang van aanmerkelijkbelangaandelen krachtens erfrecht wordt voor de aanmerkelijkbelangheffing aangemerkt als een vervreemding van die aandelen, zodat ter zake belasting is verschuldigd (ervan uitgaande dat de waarde in het economische verkeer van de aandelen hoger is dan de verkrijgingsprijs). In bepaalde gevallen voorziet de wet in een tegemoetkoming in de vorm van een doorschuiffaciliteit. Op grond daarvan hoeft de belastingclaim niet onmiddellijk te worden afgerekend, maar kan deze claim worden doorgeschoven naar de verkrijger van de aandelen. Het gaat hier om uitstel van belastingheffing. Uitstel van belastingheffing mag echter niet leiden tot *afstel*. Aan een doorschuiffaciliteit wordt daarom de voorwaarde gesteld dat de belastingclaim behouden blijft, ofwel: deze claim moet worden doorgeschoven naar een 'soortgelijke' belastingplichtige. Als aanmerkelijkbelangaandelen worden nagelaten aan een algemeen nut beogende instelling kan de belastingclaim niet worden doorgeschoven, omdat de claim in dat geval verloren zou gaan. Een dergelijke instelling is immers niet belastingplichtig voor de inkomstenbelasting (dus géén 'soortgelijke' belastingplichtige).

Overigens is de vraag of algemeen nut beogende instellingen baat hebben bij aan hen geschonken of nagelaten aanmerkelijkbelangaandelen in een actieve onderneming. Algemeen nut beogende instellingen lijken meer gebaat bij de verkrijging van met de waarde van de aanmerkelijkbelangaandelen corresponderende contanten. Contanten kunnen immers onmiddellijk worden aangewend ten behoeve van het algemeen belang; aandelen zullen eerst te gelde moeten worden gemaakt c.q. de desbetreffende vennootschap zal eerst dividend moeten uitkeren (waardoor in voorkomend geval liquiditeiten aan een going concern moeten worden onttrokken). Gezien de algehele vrijstelling die voor het recht van successie en het recht van schenking geldt voor algemeen nut beogende instellingen, bestaat er ook geen belemmering om deze contanten aan een dergelijke instelling na te laten of te schenken.

Verskil in fiscale behandeling tussen ter beschikking stellen en verstrekken

De heer Biermans heeft gevraagd of het klopt dat de Belastingdienst in de praktijk de begrippen 'ter beschikking stellen' en 'verstrekken' in het kader van artikel 17 van de Wet op de loonbelasting 1964 op verschillende manieren uitlegt. De heer Biermans

had daarbij het oog op een concrete casus waarbij de Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland het standpunt zou hebben ingenomen dat het verstrekken van dubbele huisvesting bij grensoverschrijdende arbeid onbelast kan zijn, terwijl het ter beschikking stellen van dubbele huisvesting belast is. Hierover is contact opgenomen met bovengenoemd kantoor van de Belastingdienst, met als conclusie dat een dergelijk standpunt niet is ingenomen, zodat de casus kennelijk op een misverstand berust.

In reactie op de vraag van de heer Biermans merk ik nog op dat 'ter beschikking stellen' een vorm van verstrekken is. Het begrip verstrekking omvat zowel de situatie dat de eigendom van een zaak naar de werknemer overgaat, als de situatie dat de werknemer alleen het gebruik van die zaak krijgt. Hoewel in beginsel aan de hand van dezelfde criteria getoetst wordt of van een vrije verstrekking sprake is, gaat het zowel om juridisch als economisch te onderscheiden situaties die daarom tot een verschil in belastingheffing kunnen leiden. Zo is er uiteraard een groot verschil in het in eigendom verstrekken van een woning en het tijdelijk ter beschikking stellen van een dergelijke woning.