

Grensoverschrijdende herstructureringen

31 januari 2013

Wet uitstel van betaling exitheffingen; naar een beter alternatief?

Prof. mr. F.P.G. Pötgens (VU en De Brauw Blackstone Westbroek)

ACHTERGRONDEN

- Wet uitstel van betaling exitheffingen; codificatie van arrest HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10, National Grid Indus BV (inwerkingtreding; plaatsing in staatblad met terugwerkende kracht naar 29 november 2011)
- Besluit van 14 december 2011, V-N 2012/4.16; tijdelijke regeling in afwachting van wet
- Hof Amsterdam 31 mei 2012, V-N 2012/46.19; einduitspraak (inclusief antwoord prejudiciële vragen)

DOEL EN STREKKING

- Art. 25a Inv. Wet; 3 mogelijkheden met betrekking tot exitheffing:
 1. Direct afrekenen;
 2. Uitstel van belastingheffing tot realisatie (zekerheid stellen, invorderingsrente en verzwaarde administratie);
 3. Betaling in 10 termijnen (realisatie irrelevant, geen verzwaarde administratie, wel invorderingsrente en zekerheid).
- Geen rekening houden met waardeverminderingen na emigratie.

DOEL EN STREKKING

- Inkomstenbelasting; winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden;
- onderneming of werkzaamheid moet na emigratie voortbestaan, i.e. geen staking;
- Verschil in IB met emigratie aanmerkelijk belanghouders naar lidstaat EU/EER; conserverende aanslag (uitstel van betaling voor een periode van 10 jaar, automatisch uitstel, rekening houden met waardeverminderingen na emigratie).

DOEL EN STREKKING

- Vennootschapsbelasting; bijv. (i) verplaatsen feitelijke leiding, (ii) beëindiging vaste inrichting van een niet in NL gevestigde vennootschap, (iii) in het kader van een fusie, splitsing of bedrijfsfusie worden vermogensbestanddelen naar het buitenland overgebracht, (iv) “interne overdracht” van vermogensbestanddelen van een NL vi naar hoofdhuis in EU/EER en (v) grensoverschrijdende omzetting.

DOEL EN STREKKING

- Vervolg Vennootschapsbelasting;
- Uitstel/betaling in termijnen voor deel aanslag dat betrekking heeft op stille en fiscale reserves besloten in vermogensbestanddelen die vanuit NL naar lidstaat EU/EER, d.w.z. niet in aanslag opgenomen indien belastingschuldige in NL was gebleven -> dus: niet jaarwinst

UITSTEL/BETALING IN TERMIJNEN

- Zekerheid; bankgarantie (MvT noemt ook hypotheek)-> roept weerstand op (en nieuwe procedures);
- A-G in Commissie v. Portugal (zaak C-38/10) en EVA-hof in Arcade Drilling (zaak E-15/11); bankgarantie alleen eisen bij een werkelijk en ernstig risico dat de belastingschuld niet wordt geïnd + risico meenemen om hoogte bankgarantie vast te stellen (HvJ is hier niet op ingegaan in Commissie/Portugal + Hof A'dam in globo akkoord)

UITSTEL/BETALING IN TERMIJNEN

- Invorderingsrente: verschuldigd over de bij vertrek vastgestelde belastingschuld en vanaf die datum
- Kritiek: EC (conclusie AG in Commissie v. Portugal) -> rente pas berekenen vanaf realisatie (net als bij de thuisblijvers)
- Aanvankelijk in NV bij optie voor uitstel van betaling -> ook uitstel van betaling rente (conform Hof Amsterdam). Echter, brief SvF 30/11/2012 ->

UITSTEL/BETALING IN TERMIJNEN

- Vervolg invorderingsrente:
- -> jaarlijks rente verschuldigd o.b.v. “regeling voor langdurig uitstel”, i.e. 3 jaar of langer (art. 34 Uitv. reg. Inv. Wet) -> invorderingsrisico minimaliseren; NB “kan”-bepaling.
- Hof A’dam ook uitstel van betaling invorderingsrente tot moment realisatie
- Invorderingsrente is hoger dan marktrente (belastingenschuld financieren met lening) -> volgens Hof A’dam geen bezwaar

- Verzwaarde administratieverplichting (wordt nog nader neergelegd in ministeriele regeling):
 - Parlementaire toelichting: jaarlijks een fiscale balans en fiscale winst- en verliesrekening (gebaseerd op NL belastingrecht) + stukken moeten inzicht geven in vermogensbestanddelen die overgaan -> komt in feite neer op een nagenoeg volledige NL aangifteplicht.
 - National Grid-arrest (r.o. 78); verklaring vennootschap is voldoende + voor het overige Invorderings- en bijstandsrichtlijnen
 - Bij optie betaling in termijnen; beperkte administratieve verplichtingen

UITSTEL

- Uitstel van betaling vervalt indien:
 1. Belastingplichtige emigreert naar een land buiten de EU/EER;*
 2. Niet voldoen aan eisen ministeriële regeling (administratieverplichting);*
 3. De gestelde zekerheid voldoet niet langer;*
 4. Realisatie

* Betaling in termijnen moet hieraan voldoen (verlichte administratie)

ALTERNATIEVEN

- Brief SvF 30/11/2012:
- Motie Omzicht/Van Vliet; uitstel beperken in de tijd (10 tot 12 jaar) -> inbrengen tijdens mondeling behandeling Commissie/Nederland (zaak C-301/11); infractieprocedure
- Wat is waarde van die toezegging?
- Aarzeling voor concrete toezegging -> geen rechtsgrond meer is voor vragen zekerheid?
- Wordt conform conserverende aanslag na ommekomst periode restant kwijtgescholden?

ALTERNATIEVEN

- **Criteria voor goede wetgeving**
 1. Rechtmatigheid (niet in strijd met hoger recht) en verwerkelijking van algemene rechtsbeginselen;
 2. Doeltreffendheid en doelmatigheid;
 3. Subsidiariteit en evenredigheid;
 4. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;
 5. Afstemming met andere regelgevingen;
 6. Eenvoud, helderheid en toegankelijkheid.

ALTERNATIEVEN

- Algemene rechtsbeginselen:
rechtvaardigheid -> samenhanggedachte
(waardevermindering indien geen step-up)
- Vestigingsklimaat (goede uitreisregeling).

ALTERNATIEVEN

- Kenmerken voor een “goede exitheffing”:
 - de vertrekstaat moet de na de emigratie optredende waardevermindering in aanmerking nemen indien dat niet in de ontvangststaat geschiedt (Oostenrijk);
 - uitstel van betaling moet automatisch worden toegekend zonder dat zekerheid wordt gesteld indien wordt geëmigreerd naar een lidstaat van de EU/EER (conserverende aanslag);

ALTERNATIEVEN

- het uitstel van betaling moet in de tijd beperkt zijn (een redelijke termijn) en het onbetaalde bedrag moet na ommekomst van die termijn worden kwijtgescholden (Oostenrijk + conserverende aanslag)
- de exitheffing moet in overeenstemming zijn met het Unierecht (niet perse de uitersten van NGL-arrest opzoeken) ;
- de exitheffing moet inpasbaar zijn in de bestaande Nederlandse wetgeving (aansluiten bij conserverende aanslag)