

27 209

Wijziging van enkele belastingwetten c.a. in verband met de tweede tranche van het ondernemerspakket 2001 (Wet ondernemerspakket 2001)

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Ontvangen 6 december 2000

De leden van de CDA-fractie wijzen op het feit dat de belastingheffing op de voet van artikel 12 ter zake van de omzetting van een geldlening ook aan de orde kan komen bij de omzetting van 100% volwaardige vorderingen. Zij halen in dit verband het artikel aan van prof.dr. R.P.C. Cornelisse en mr. M.D. Bosch in het Weekblad fiscaal recht (nr. 2000/6411). Deze leden verzoeken te bevestigen dat artikel 12 restrictief moet worden uitgelegd, in die zin dat de werkings sfeer beperkt blijft tot gevallen waarin het gaat om schulden die onvolwaardig zijn geworden doordat de solvabiliteit van de debiteur is gedaald.

De aanpak van artikel 12, te weten een afrekening bij de schuldenaar indien een vordering wordt omgezet in aandelenkapitaal, gaat uit van de gedachte dat zo'n omzetting bedrijfseconomisch weinig verschilt van een kwijtschelding van een schuld. Na de omzetting is, zoals ook het geval is bij een kwijtschelding, de vermogenspositie van de schuldenaar zichtbaar verbeterd (de schuld is immers weggevallen). Bij deze invalshoek is het, zoals ik ook heb aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag, in beginsel niet van belang of de vordering wel of niet door de schuldenaar is afgewaardeerd; ook bij een formele kwijtschelding speelt dat aspect geen rol. Waar het om gaat is dat op het niveau van de schuldenaar een vermogensvoortgang wordt geconstateerd. Er is tegen deze achtergrond geen reden de toepassing van artikel 12 te beperken tot geldleningen die als gevolg van een verminderde solvabiliteit van de schuldenaar in waarde zijn gedaald.

Met betrekking tot het door de leden van de CDA-fractie aan de orde gestelde verschil in behandeling tussen een omzetting en een kwijtschelding op het punt van de verliescompensatie merk ik het volgende op. In beide gevallen wordt de vermogenspositie van de schuldenaar zichtbaar verbeterd. Indien een schuld wordt omgezet in aandelenkapitaal, en dus volledig wegvalt, kan dat echter ook betrekking hebben op een gedeelte van de schuld dat de schuldenaar, gezien zijn vermogenspositie, nog had kunnen voldoen. De omzetting van de schuld in aandelenkapitaal heeft derhalve tot gevolg dat de schuld bij de schuldenaar voor de nominale waarde wegvalt zonder dat daarvoor wordt ingeteerd op de aan de actiefzijde van de balans nog aanwezige middelen. Er is naar mijn mening geen reden de winst die de schuldenaar daarbij behaalt buiten beschouwing te laten.

De leden van de CDA-fractie hebben moeite met het in artikel 12, derde lid, en artikel 13ba, tweede lid, onderdeel b, opgenomen vereiste dat een schuld «feitelijk gaat functioneren als eigen vermogen». Zij vrezen dat dit tot zeer veel geschillen tussen belastingplichtigen en de fiscus zal leiden. Voorts lijkt de toets, aldus deze leden, door de fiscus aan de hand van «kennis achteraf» te kunnen worden toegepast. Dit zou in strijd zijn met de criteria die door de Hoge Raad zijn ontwikkeld om eigen vermogen en vreemd vermogen van elkaar te onderscheiden. Zij verzoeken ter bevordering van de rechtszekerheid toe te zeggen dat de Belastingdienst de genoemde bepalingen slechts in zeer evidente gevallen zal inroepen, op basis van de door de Hoge Raad ontwikkelde toetsingscriteria. Dienaangaande merk ik allereerst op dat voor de vraag of er sprake is van een lening die feitelijk is gaan functioneren als eigen vermogen, de jurisprudentie van de Hoge Raad met betrekking tot het onderscheid eigen en vreemd vermogen het richtsnoer zal zijn. De toets is immers niet wettelijk ingevuld. Gezien deze jurisprudentie kan worden aangenomen, zo kan ik deze leden bevestigen, dat alleen in sprekende gevallen aan het vereiste dat de geldlening «gaat functioneren als eigen vermogen» zal zijn voldaan.

In dit verband is onder meer het arrest van de Hoge Raad van 11 maart 1998, nr. 32 240, BNB 1998/208, van belang. In dit arrest heeft de Hoge Raad criteria geformuleerd op basis waarvan kan worden getoetst of er sprake is van een zogenoemde «deelnemerschapslening», dat wil zeggen een lening die onder zodanige voorwaarden is verstrekt dat de schuldeiser in zekere mate deel heeft in de onderneming van de schuldenaar en daarom fiscaal moet worden aangemerkt als een kapitaalverstrekking. Overigens sluit deze jurisprudentie niet uit dat de toets gedurende de looptijd van de geldlening kan worden toegepast. De voorwaarden waaronder een «echte» geldlening oorspronkelijk is verstrekt, kunnen immers tijdens de looptijd van de lening zodanig worden gewijzigd dat de lening gaat beantwoorden aan de geformuleerde criteria en daarom vanaf het moment van de wijziging als een kapitaalverstrekking heeft te gelden. Het gaat daarbij dus niet om «kennis achteraf» maar om een wijziging in de feitelijke situatie tijdens de looptijd.

Het is overigens denkbaar dat zich ook naast de in dit arrest bestreken gevallen nog andere situaties kunnen voordoen waarbij een geldlening gaat functioneren als eigen vermogen.

Als voorbeeld kan worden genoemd de situatie dat de schuldeiser, tevens aandeelhouder van de schuldenaar, op gronden ingegeven door de aandeelhoudersrelatie (anders dan het in artikel 13ba, tweede lid, onderdeel c, bedoelde prijsgeven in de kwaliteit als schuldeiser) zijn vorderingsrechten prijsgeeft (het onzakelijk prijsgeven). Ook in dat geval verdwijnt de schuld als vreemd vermogen en slaat de geldverstrekking om in het verstrekken van eigen vermogen.

Volledigheidshalve herinner ik er nog aan dat ik in mijn brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 9 november 2000 (Kamerstukken II, 2000–1002, 27 466, nr. 4, pagina 1) heb aangegeven dat de problematiek van de afbakening van eigen en vreemd vermogen aan de orde zal worden gesteld in de Studiegroep Vennootschapsbelasting in internationaal perspectief.

De leden van de CDA-fractie vragen of er sprake is van een eerbiedigende werking voor schulden die op het moment van inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel reeds feitelijk functioneren als eigen vermogen. Ik kan deze leden op hun desbetreffende vraag antwoorden dat deze «eigen vermogenstoets» van toepassing is op feiten die zich na de inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel voordoen. Dit vloeit voort uit het woordje «gaat», in de formulering dat het moet gaan om een schuld die gaat functioneren als eigen vermogen van de schuldenaar. De leden van de CDA-fractie zijn van mening dat zich bij het voorgestelde

artikel 20a situaties kunnen voordoen waarbij de mogelijkheid tot verliesverrekening aanzienlijk wordt beperkt, zonder dat sprake is van handel in verliesvennootschappen. In de eerste plaats noemen zij in dit verband de situatie dat een belangrijke aandeelhouderswisseling plaatsvindt bij een actief concern waarvan de activiteiten voorafgaand aan de aandeelhouderswisseling tijdelijk met meer dan 30% zijn ingekrompen. In de tweede plaats wijzen deze leden op de situatie dat een fusie, splitsing of overname plaatsvindt bij beursgenoteerde concerns waartoe een verliesvennootschap behoort. De uitzondering voor beursgenoteerde vennootschappen zou op dit punt te beperkt zijn geformuleerd. De leden van de CDA-fractie vragen om een bevestiging dat de voorgestelde maatregel geen belemmering vormt voor reële fusies, splitsingen en overnames.

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat verliezen na een belangrijke aandeelhouderswisseling alleen definitief verloren gaan indien deze zijn behaald in een jaar waarin de bezittingen grotendeels uit beleggingen bestonden of indien sprake is van een volledige staking van de activiteiten. Bij een drastische inkrimping kunnen de verliezen nog met de winst uit de voortgezette activiteiten worden verrekend.

Met betrekking tot de door de leden van de CDA-fractie beschreven voorbeelden merk ik het volgende op. Zoals ik heb aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag van de Tweede Kamer is er reden om de verliesverrekening te beperken als de band met de aandeelhouders uit de periode van de verliezen en de band met de activiteiten waarmee de verliezen zijn geleden in sterke mate verloren is gegaan. Van zo'n situatie is sprake in het eerste voorbeeld van de leden van de CDA-fractie. De ondernemingsactiviteiten van de verliesvennootschap zijn immers op het tijdstip van de aandelenoverdracht zeer drastisch afgenomen (het moet een afname zijn van meer dan 70 percent; in de vraagstelling is per abuis 30 percent opgenomen) in vergelijking met de jaren waarin de verliezen zijn behaald. De verrekenbare verliezen gaan in die situaties, zoals uit het voorgaande blijkt, echter niet verloren.

Verliesverrekening met de winst van de voortgezette activiteiten is immers mogelijk. Dit is ook het geval in het tweede voorbeeld van een verliesvennootschap in concernverband.

Met deze opzet wordt handel in bijna lege verliesvennootschappen, waarbij de nieuwe aandeelhouder andere activiteiten of nieuwe soortgelijke activiteiten in de vennootschap start, voorkomen, terwijl reële fusies, splitsingen en overnames niet worden belemmerd. Er zijn dan ook geen goede redenen om beursvennootschappen te bevoordelen ten opzichte van andere lichamen.

Het verheugt mij dat de leden van de VVD-fractie instemmen met de doelstelling van het wetsvoorstel, namelijk de versterking van het ondernemerschap. De vraag is wel – zo stellen zij – of het doel is bereikt. Enkele voorstellen vinden zij zeker goed en nuttig, zoals de invoering van een herinvesteringsreserve. Aan de andere kant kan toch de indruk bestaan dat het wetsvoorstel vooral is gericht op een verzwaring van de belastingdruk. De leden van de VVD-fractie vragen voorts waarom het ondernemerspakket – in ieder geval volgens de pers – enerzijds royale faciliteiten bevat voor films en schepen terwijl anderzijds bijvoorbeeld de verliesverrekening strak wordt aangehaald.

Het ondernemerspakket is een samenhangend pakket dat in samenspraak met vertegenwoordigers van het groot-, midden- en kleinbedrijf is opgesteld en is een uitvloeisel van het breed gedragen rapport «Belastingen bedrijfsleven 21e eeuw». Daarbij zijn keuzes gemaakt die met name zijn gericht op het stimuleren van het ondernemerschap in brede zin, waarbij rekening is gehouden met de veranderende maatschappelijke omstandigheden. Naar onze mening betekent het pakket als geheel een versterking van het ondernemerschap en de positie van ondernemers. Ter

financiering van de op de versterking en dynamisering van het ondernemerschap gerichte maatregelen zijn regelingen opgenomen die zijn gericht op de bestrijding van misbruik en onbedoeld gebruik van fiscale regelingen. De aanpassing van de mogelijkheid tot verliesverrekening in de vennootschapsbelasting is hiervan een voorbeeld. Daarmee is beoogd oneigenlijke handel in verliesvennootschappen tegen te gaan.

Wat betreft de regimes voor film- en scheepvaartcv's merk ik op dat deze structureel anders zullen worden opgezet. Voor de stimulering van de filmsector is nog wel een overgangsregeling van één jaar voorgesteld. Voor de periode daarna wordt bezien hoe het bevorderen van de Nederlandse film beter en meer gericht kan worden vormgegeven. Hierbij wordt bijvoorbeeld gedacht aan publiek private samenwerking. Zoals bij de behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2001 in de Tweede Kamer is aangegeven, heeft het kabinet inmiddels besloten af te zien van het inwerking laten treden van de in het wetsvoorstel opgenomen overgangsregeling voor de zeescheepvaart. In plaats hiervan zal worden gezocht naar andere mogelijkheden om de scheepvaartsector en de betrokken regio's tegemoet te komen. Hiertoe is een werkgroep samengesteld die zo snel mogelijk met voorstellen zal komen.

De leden van de VVD-fractie merken op dat oneigenlijk gebruik van fiscale mogelijkheden moet worden tegengegaan, maar dat het niet zo hoeft te zijn dat de fiscus in alle situaties aan het langste eind trekt. Zij wijzen daarbij op de maatregel tegen handel in verliesvennootschappen. Deze leden zijn van oordeel dat deze maatregel alleen moet worden toegepast bij gekunstelde situaties, omdat de verliezen wel feitelijk geleden zijn. In dit verband vragen zij of de maatregel van toepassing is op een onderneming met grote aanloopverliezen die naar de beurs gaat.

Het voorkomen van onbedoeld gebruik enerzijds en overkill anderzijds leidt uiteraard tot minder eenvoudige regelgeving dan wanneer met deze aspecten geen rekening hoeft te worden gehouden. Daarbij wordt echter altijd gestreefd naar een balans tussen deze twee aspecten en naar uitvoerbaarheid.

Zoals uit het voorgaande blijkt, ben ik het met de leden van de VVD-fractie eens dat de maatregel tegen de handel in verliesvennootschappen reële situaties niet in de weg moet staan.

Hierop is dan ook aangestuurd bij de vormgeving van de maatregel. Een materiële onderneming met aanloopverliezen die naar de beurs gaat, zal niet aan te merken zijn als beleggingsvennootschap. Verder is het niet waarschijnlijk dat er een beursgang zal plaatsvinden na een zeer drastische inkrimping van de activiteiten. Een beperking van de verliesverrekening is dan dus niet aan de orde.

In de nota naar aanleiding van het verslag heb ik aangegeven dat er geen goede redenen zijn waarom binnen de familiesfeer niet aan de eis van het mede-ondernemerschap zou behoeven te worden voldaan voor de regeling van geruisloze doorschuiving van een onderneming. De leden van de VVD-fractie vragen of dit standpunt ook gevolgen heeft voor andere vergelijkbare regelingen in het belastingrecht.

Dit is naar mijn mening niet het geval. Alleen daar waar familie- verhoudingen tot een duidelijk andere situatie leiden, wordt onderscheid gemaakt met niet gelieerde verhoudingen. Dit kan enerzijds aanleiding geven tot maatregelen ter voorkoming van onwenselijk gebruik. Anderzijds kan dit een reden zijn voor een faciliteit, zoals bij de doorschuiffaciliteit voor de familiesfeer het geval was. Zonder die faciliteit verdiende het immers om fiscale redenen de voorkeur om met de bedrijfsopvolging te wachten tot het overlijden. Met de invoering van een algemeen toegankelijke doorschuiffaciliteit voor mede-ondernemers, gaat dit argument echter niet langer op en zijn er dus geen goede redenen

meer om een bedrijfsoverdracht aan een familielid anders te behandelen dan een bedrijfsoverdracht aan een derde. Deze specifieke situatie heeft geen uitstralingseffecten naar andere regelingen.

De leden van de VVD-fractie vragen of er niet iets voor zou zijn te zeggen om voor bedrijfsoverdrachten die geen gekunsteld karakter hebben, af te zien van de eis van medeondernemerschap. Zij vragen waarom de eis van mede-ondernemerschap van belang is. In dit verband vragen de leden van de VVD-fractie naar de doorschuifmogelijkheden indien een belastingplichtige, die invalide is geworden, zijn onderneming aan zijn kind overdraagt.

Uitgangspunt is dat bij gewone verkooptransacties moet worden afgerekend. Alleen indien de voortzetter al vóór de overdracht een bijzondere betrokkenheid heeft bij de onderneming, wordt van dit principe afgeweken. Van zo'n betrokkenheid is sprake indien de voortzetter vóór de overdracht gedurende een bepaalde tijd, namelijk drie jaar, medeondernemer is geweest. Deze betrokkenheid is een natuurlijke voorloper van de bedrijfsopvolging. De overdrager hoeft gedurende de driejaarstermijn niet zelf actief te blijven in de onderneming; hij kan zijn onderneming ook geruisloos overdragen als hij bij het begin van de driejaarsperiode of in die periode commanditair vennoot wordt. Omdat er zich na het aangaan van de samenwerkingsverband situaties kunnen voordoen waarin de driejaarstermijn onredelijk zou kunnen uitpakken, wordt de termijn bij ministeriële regeling in bijzondere gevallen verkort. Zoals blijkt uit de op 28 november 2000 aan de Tweede Kamer verzonden concept Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (WDB 2000/00899M), wordt de termijn bijvoorbeeld verkort ingeval de overdrager na het aangaan van het samenwerkingsverband voor meer dan 55% arbeidsongeschikt wordt.

Overigens zal ik nader onderzoek verrichten of de voorwaarde van drie jaar medeondernemerschap de meest aangewezen manier is om de faciliteit beheersbaar te maken, of dat voorwaarden die op een ander punt aangrijpen meer recht doen aan de concrete situatie waarvoor de faciliteit is bedoeld. Dit heb ik toegezegd tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer (Handelingen II, 2000/2001, p. 20–1559).

De leden van de VVD-fractie vragen met betrekking tot de wijziging van de landbouwwijziging of uit de tekst van artikel 3.12 Wet inkomstenbelasting 2001 moet worden afgeleid dat een wijziging van de bestemming door de overheid van weinig belang is. In dat verband vragen zij tevens hoe de belastingheffing verloopt van de landbouwer die zijn grond verkoopt met een agrarische bestemming, terwijl de waarde van die grond mede wordt bepaald door de mogelijkheid van een bestemmingswijziging. Zij vragen of de wettekst op dat punt sluitend is.

Ik kan deze leden antwoorden dat het feitelijk wijzigen van de bestemming – in tegenstelling tot de huidige regeling – niet meer als uitgangspunt wordt gehanteerd. In de voorgestelde tekst wordt bij verkoop of onttrekking het positieve verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de grond (WEV) en de waarde van de grond bij voortgezette aanwending van de grond in het kader van een landbouwbedrijf (WEVAB), belast. De bepaling van de WEVAB geschiedt door taxatie. De WEV is in beginsel gelijk aan de verkoopprijs.

Ontbreekt een verkoopprijs – bijvoorbeeld bij onttrekking – dan wordt ook de WEV door taxatie vastgesteld.

Feitelijke wijzigingen van bestemming, op handen zijnde wijzigingen, alsmede verwachtingen dat een stuk grond mogelijk van bestemming zal wijzigen, zullen zich vertalen in de WEV. Is dat het geval, dan lopen WEV en WEVAB uit elkaar en komt belastingheffing aan de orde. Dit geldt ook als aan een andere landbouwer wordt verkocht die de grond aanwendt in zijn agrarische bedrijf.

Op de vraag van de leden van de fractie van de VVD of het verschil tussen de WEV en de WEVAB in de herinvesteringsreserve kan worden opgenomen, is mijn antwoord dat dit het geval is. Gaat de verkoop van grond gepaard met staking van de onderneming, dan komt niet de herinvesteringsreserve van het voorgestelde artikel 3.54, maar de doorschuiffaciliteit bij staking ingeval van overheidsingrijpen van het voorgestelde artikel 3.64 in beeld.

De leden van de fractie van RPF/GPV vragen mede namens de SGP-fractie, waarom, nu het financiële beeld wordt bepaald door inkomstenmeevallers en lastenverlichting, de regering vasthoudt aan deze per saldo optredende lastenverzwaring van f 500 miljoen voor ondernemers.

Deze leden vragen welke maatregelen met positieve opbrengst worden gemotiveerd door de opgave om tot de f 500 miljoen opbrengst te komen. De leden vragen welke maatregelen enkel drukken op ondernemers die door oneigenlijk gebruik minder belasting betalen en welke op alle ondernemers drukken.

De wijziging van de ondernemersfaciliteiten is geïntegreerd met de fraudetaakstelling van f 500 miljoen uit het Regeerakkoord. Hierbij heeft een rol gespeeld dat het niet altijd mogelijk is een scherp onderscheid te maken tussen maatregelen die oneigenlijk gebruik tegengaan en maatregelen waarbij dit niet het geval is. De maatregelen die het meest het karakter hebben van het tegengaan van oneigenlijk gebruik zijn de aanpassing van het ab-regime voor coöperaties, de bestrijding van handel in verliezen en vervangingsreserves, de bestrijding van katvangerconstructies en BTW-constructies, het gebruik van Audit file/Clair, de aanpassing van de zelfstandigenaftrek voor ondermaatschappen, de reparatie van de landbouwwijziging en de reparaties in de Vpb-sfeer. De opbrengst van deze maatregelen wordt met name opgebracht door ondernemers die door oneigenlijk gebruik minder belasting betalen. De invoering van dergelijke maatregelen wordt niet als lastenverzwaring aangemerkt. Het andere deel van het ondernemerspakket vloeit voort uit de doelstelling om het klimaat voor ondernemerschap verder te optimaliseren en is voor een groot deel gebaseerd op de bevindingen uit 1998 van de werkgroep Evaluatie en herziening fiscale tegemoetkomingen en faciliteiten voor ondernemers onder voorzitterschap van prof.dr. C.J. Oort (ook wel aangeduid als de commissie Oort II).

De leden van de fractie van RPF/GPV vragen mede namens de SGP-fractie hoe de vermelding in tabel 3.6.2 van de Miljoenennota 2001 (p.80) moet worden geïnterpreteerd dat de tweede tranche van het ondernemerspakket per saldo een lastenverlichting van f 300 miljoen betekent.

Tabel 3.6.2. van de Miljoenennota over de lastenontwikkeling 2001 bevat onder meer de voor de lastenontwikkeling (MLO) relevante onderdelen uit het ondernemerspakket. De onderdelen van het ondernemerspakket die niet als MLO-relevant zijn aangemerkt, zoals de bestrijding van ongewenste handel in verliezen en vervangingsreserves, de bestrijding van katvangerconstructies en BTW-constructies en reparaties in de Vpb-sfeer zijn niet in de tabel opgenomen. Verder is van belang dat de al eerder gerealiseerde onderdelen uit het ondernemerspakket in deze tabel buiten beschouwing zijn gebleven. Daarnaast is ook van belang dat het niet meer toestaan van commerciële herwaardering pas vanaf 2004 tot opbrengsten leidt. Voorts is een aantal tijdelijke overgangsregelingen getroffen.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos