

Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Invorderingswet 1990 ter bestrijding van belastinguitstel en -afstel als gevolg van excessief lenen bij een eigen vennootschap (Wet excessief lenen bij eigen vennootschap)

NOTA VAN WIJZIGING

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

1

Artikel I, onderdeel B, wordt als volgt gewijzigd:

a. Het voorgestelde artikel 4.14b wordt als volgt gewijzigd:

1. Onder vernummering van het tweede tot en met vijfde lid tot derde tot en met zesde lid wordt een lid ingevoegd, luidende:
2. Het bedrag van € 500.000, bedoeld in het eerste lid, geldt voor de verbonden persoon en zijn partner gezamenlijk.

2. In het vijfde lid (nieuw) wordt na “ter zake van” ingevoegd “de hoofdsom van”.

b. Aan het voorgestelde artikel 4.14d wordt toegevoegd “zijn”.

2

Na **artikel I**, onderdeel C, worden twee onderdelen ingevoegd, luidende:

Ca

Aan artikel 7.5 wordt een lid toegevoegd, luidende:

8. Artikel 4.14a, vijfde lid, is niet van toepassing, indien de belastingplichtige door een vervreemding als bedoeld in het zevende lid niet langer een aanmerkelijk belang heeft.

Cb

Na artikel 7.5 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 7.5a Aanpassing vervreemdingsvoordeel bij verplaatsing werkelijke leiding

Indien de belastingplichtige door een vervreemding als bedoeld in artikel 7.5, zevende lid, niet langer, of uitsluitend nog vanwege de toepassing van artikel 7.5,

zesde lid, een aanmerkelijk belang heeft, wordt het ingevolge artikel 7.5, zevende lid, in aanmerking te nemen vervreemdingsvoordeel, bedoeld in artikel 4.19, eerste lid, vermeerderd met het negatieve bedrag dat ingevolge artikel 4.14a, eerste lid, aanhef en onderdeel b, als fictief regulier voordeel als bedoeld in artikel 4.13, eerste lid, onderdeel f, in aanmerking zou zijn genomen ingeval de verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap niet had plaatsgevonden en aan het einde van het kalenderjaar het bedrag van de schulden nihil zou zijn, voor zover ter zake van dat negatieve bedrag nog niet eerder een vervreemdingsvoordeel is vermeerderd op grond van artikel 4.14d.

3

Artikel II wordt als volgt gewijzigd:

a. “In de Invorderingswet 1990 wordt na artikel 25b een artikel ingevoegd, luidende:” wordt vervangen door:

De Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:

A

Na artikel 25b wordt een artikel ingevoegd, luidende:.

b. In onderdeel A (nieuw) wordt in het voorgestelde artikel 25c, tweede lid, “als bedoeld in artikel 4.14d” vervangen door “als bedoeld in artikel 4.14d of artikel 7.5a”.

c. Er wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

B

Artikel 70ea wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de tekst wordt de aanduiding “1.” geplaatst.

2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:

2. Artikel 25c is niet van toepassing op belastingaanslagen als bedoeld in het eerste lid.

TOELICHTING

I. Algemeen

In deze nota van wijziging wordt geregeld dat bij een verbonden persoon ook rekening wordt gehouden met de schulden van zijn partner.¹ Daarnaast bevat deze nota van wijziging een aanpassing met betrekking tot de bepaling van het vervreemdingsvoordeel bij het verplaatsen van de werkelijke leiding van een vennootschap uit Nederland. Tot slot wordt met deze nota van wijziging geregeld dat de maatregelen in het wetsvoorstel geen gevolgen hebben voor conserverende aanslagen waarop specifiek overgangsrecht dat is opgenomen in de Invorderingswet 1990 (IW 1990) van toepassing is². Op deze drie wijzigingen wordt hierna nader ingegaan.

1. Gezamenlijk maximumbedrag voor de verbonden persoon en zijn partner

Met deze nota van wijziging wordt geregeld dat het maximumbedrag voor een verbonden persoon en zijn partner gezamenlijk geldt. Daarmee worden schulden van de partner van de verbonden persoon toegerekend aan de aanmerkelijkbelanghouder voor zover deze schulden alleen of tezamen met de schulden van de verbonden persoon meer bedragen dan € 500.000. Dit is in lijn met de systematiek van het wetsvoorstel, waarin ook de aanmerkelijkbelanghouder zelf een maximumbedrag heeft dat voor hem en zijn partner gezamenlijk geldt. Hierdoor worden de mogelijkheden beperkt om de grondslag van de maatregel uit te hollen door naast een lening aan de verbonden persoon een additionele lening te verstrekken aan de partner van de verbonden persoon.

2. Aanpassing vervreemdingsvoordeel bij verplaatsing werkelijke leiding vennootschap

In het wetsvoorstel is reeds geregeld dat het fictieve vervreemdingsvoordeel dat in aanmerking wordt genomen bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder wordt verlaagd met het bedrag dat als negatief fictief regulier voordeel in aanmerking zou zijn genomen als de aanmerkelijkbelanghouder in Nederland was gebleven en zijn schulden had afgelost. Op deze wijze wordt economische dubbele heffing bij emigratie voorkomen. De in deze nota van wijziging opgenomen aanpassing bevat een vergelijkbare bepaling voor de situatie waarin een buitenlandse belastingplichtige de werkelijke leiding van een vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft verplaatst uit Nederland en als gevolg daarvan geen aanmerkelijk belang meer heeft in een in Nederland gevestigde vennootschap.

Wanneer de werkelijke leiding van de vennootschap naar het buitenland wordt verplaatst, wordt dit aangemerkt als een vervreemding van het aanmerkelijk belang. Voor de belasting over het fictieve vervreemdingsvoordeel wordt een conserverende aanslag opgelegd. Deze nota van wijziging voorziet in een verlaging

¹ Partner als bedoeld in artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in samenhang met artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

² Het gaat om het overgangsrecht dat is opgenomen in artikel 70ea IW 1990.

van de grondslag voor die conserverende aanslag met het bedrag dat als negatief fictief regulier voordeel in aanmerking zou zijn genomen als de aanmerkelijkbelanghouder de werkelijke leiding niet zou hebben verplaatst en zijn schulden zou hebben afgelost. Hierdoor wordt niet alleen bij emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder, maar ook bij verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap uit Nederland economische dubbele heffing voorkomen. Indien een buitenlandse belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft in meerdere vennootschappen in Nederland, zal de verplaatsing van de werkelijke leiding van één³ van deze vennootschappen uit Nederland niet tot gevolg hebben dat de belastingplichtige geen aanmerkelijk belang meer heeft in een in Nederland gevestigde vennootschap. Indien in dat geval bij de vennootschap waarvan de werkelijke leiding wordt verplaatst een excessieve lening is afgesloten en vanwege die lening over een fictief regulier voordeel is geheven, dan kan na deze verplaatsing in beginsel een negatief fictief regulier voordeel in aanmerking worden genomen bij de heffing over het inkomen uit het aanmerkelijk belang in de nog in Nederland gevestigde vennootschap(en) en wordt reeds op die manier economisch dubbele heffing voorkomen. Bij een buitenlandse belastingplichtige die een aanmerkelijk belang heeft in meerdere vennootschappen in Nederland wordt daarom een eventuele verlaging van de grondslag voor de conserverende aanslag pas toegepast bij het vaststellen van de conserverende aanslag die wordt opgelegd bij verplaatsing van de werkelijke leiding van de *laatste*⁴ van deze vennootschappen uit Nederland. Indien echter de aanmerkelijkbelanghouder na de verplaatsing van de werkelijke leiding alleen nog een aanmerkelijk belang heeft in één of meer vennootschappen die fictief in Nederland zijn gevestigd ('fictieve vestiging'⁵), wordt de grondslag voor de conserverende aanslag wel verlaagd, omdat (te zijner tijd) vanwege het einde van de periode waarin er sprake is van een fictieve vestiging, geen conserverende aanslag meer wordt opgelegd.

3. Overgangsrecht van artikel 70ea IW 1990

In het wetsvoorstel is geregeld dat het uitstel van betaling van een conserverende aanslag voor de inkomstenbelasting mede wordt beëindigd ingeval een positief fictief regulier voordeel wordt genoten. Dit is een aanvulling op de huidige regeling in de Invorderingswet 1990 waarin reeds diverse situaties zijn opgenomen waarbij het verleende uitstel van betaling wordt beëindigd⁶. Op grond van overgangsrecht⁷ blijft op conserverende aanslagen die zijn opgelegd naar aanleiding van belastbare feiten die zich hebben voorgedaan voor 15 september 2015, 15:15 uur, kort gezegd, het op dat moment geldende invorderingsrecht (het oude recht)⁸ van toepassing. Onder het (geëerbiedigde) oude recht wordt het verleende uitstel van

³ In ieder geval niet van alle vennootschappen.

⁴ Dat wil zeggen dat van niet een van de vennootschappen de werkelijke leiding zich nog in Nederland bevindt.

⁵ Een fictieve vestiging is mogelijk op grond van artikel 7.5, zesde lid, Wet IB 2001.

⁶ Zie artikel 25, achtste lid, IW 1990.

⁷ Opgenomen in artikel 70ea IW 1990.

⁸ Meer specifiek blijft op de desbetreffende conserverende aanslagen, voor zover in dit kader relevant, artikel 25, achtste lid, IW 1990, zoals dat op 14 september 2015 luidde, van toepassing.

betaling minder snel beëindigd in vergelijking met het 'nieuwe' recht. Met deze nota van wijziging wordt geregeld dat de maatregelen van het wetsvoorstel niet gaan gelden voor conserverende aanslagen waarop het oude recht van toepassing is gebleven.

Er zijn voorts enkele technische of redactionele aanpassingen in deze nota van wijziging opgenomen. Deze worden in het onderdeelsgewijze gedeelte toegelicht.

II. Onderdeelsgewijs

Onderdeel 1, onder a

Artikel 1, onderdeel B (artikel 4.14b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor de toepassing van het fictief reguliere voordeel geldt op grond van het voorgestelde artikel 4.14a, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) het maximumbedrag voor de aanmerkelijkbelanghouder en zijn partner gezamenlijk. Met de onderhavige wijziging wordt in het voorgestelde artikel 4.14b Wet IB 2001 een tweede lid ingevoegd waarin wordt geregeld dat ook het maximumbedrag, genoemd in het eerste lid van dat artikel, voor de schulden van de verbonden persoon en zijn partner gezamenlijk geldt. Het is niet relevant of de schuld is aangegaan door de verbonden persoon dan wel door zijn partner. Ook is niet relevant of de schuld behoort tot het (individuele) vermogen van de verbonden persoon dan wel van zijn partner. Het huidige tweede tot en met vijfde lid van genoemd artikel 4.14b worden vernummerd tot derde tot en met zesde lid.

De in het voorgestelde artikel 4.14b, vijfde lid (nieuw), Wet IB 2001, opgenomen uitzondering van schulden die, anders dan via de regeling van het fictief reguliere voordeel, in de aanmerkelijkbelangheffing zijn betrokken, is bedoeld om economische dubbele heffing te voorkomen over schulden die als verkapt dividend en dus als regulier voordeel zijn aangemerkt, maar civielrechtelijk nog steeds bestaan als schulden. Met de in genoemd vijfde lid (nieuw) in te voegen zinsnede "de hoofdsom van" wordt geregeld dat de uitzondering uitsluitend geldt, indien (een deel van) de hoofdsom van de lening als verkapt dividend in de heffing is betrokken. Dit is van belang omdat onder omstandigheden het voordeel van (bijvoorbeeld) een te lage rente bij de aanmerkelijkbelanghouder kan worden aangemerkt als een verkapt dividend en het niet de bedoeling is dat een heffing over een dergelijk regulier voordeel ertoe zou leiden dat (een deel van) de hoofdsom van de lening buiten de werkingssfeer van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen zou vallen. Met de onderhavige wijziging wordt daarom in de voorgestelde wettekst tot uitdrukking gebracht dat de uitzondering in genoemd vijfde lid (nieuw) alleen geldt in situaties waarin (een deel van) de hoofdsom van de lening als verkapt dividend in de heffing is betrokken.

Onderdeel 1, onder b

Artikel I, onderdeel B (artikel 4.14d van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging die wordt aangebracht in het voorgestelde artikel 4.14d Wet IB 2001 is redactioneel van aard.

Onderdeel I, onder c

Artikel I, onderdeel Ca (artikel 7.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Voor een vervreemding als bedoeld in artikel 7.5, zevende lid, Wet IB 2001 wordt met het in deze nota van wijziging opgenomen artikel 7.5a van die wet een voorziening getroffen (zie de toelichting bij artikel I, onderdeel Cb). Hierdoor is het noodzakelijk om een dergelijke vervreemding uit te zonderen van het toepassingsbereik van het voorgestelde artikel 4.14a, vijfde lid, Wet IB 2001. Het in deze nota van wijziging opgenomen achtste lid van artikel 7.5 Wet IB 2001 voorziet daarin.

Artikel I, onderdeel Cb (artikel 7.5a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het in dit onderdeel opgenomen artikel 7.5a Wet IB 2001 bevat een regeling voor specifieke situaties waarin de werkelijke leiding van een vennootschap uit Nederland wordt verplaatst. De regeling is vergelijkbaar met hetgeen het voorgestelde artikel 4.14d Wet IB 2001 regelt voor het einde van de binnenlandse belastingplicht. Genoemd artikel 7.5a bepaalt dat het fictieve vervreemdingsvoordeel bij de verplaatsing van de werkelijke leiding (emigratie) van een vennootschap uit Nederland⁹ wordt vermeerderd met het negatieve bedrag dat als fictief regulier voordeel in aanmerking zou zijn genomen als de werkelijke leiding van de vennootschap niet zou zijn verplaatst en de schulden zouden zijn afgelost. Het fictieve vervreemdingsvoordeel bij emigratie van een vennootschap wordt hierdoor per saldo verlaagd zodat een lagere conserverende aanslag voor de inkomstenbelasting¹⁰ wordt vastgesteld. Door bij emigratie van de vennootschap de facto een negatief fictief regulier voordeel in aanmerking te nemen wordt een eventuele economische dubbele heffing voorkomen. Zoals in het algemeen deel van deze toelichting is toegelicht, geldt deze vermindering van het fictieve vervreemdingsvoordeel alleen indien de verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap uit Nederland tot gevolg heeft dat de buitenlandse belastingplichtige geen aanmerkelijk belang meer heeft of uitsluitend nog een aanmerkelijk belang heeft vanwege de toepassing van artikel 7.5, zesde lid, Wet IB 2001.

Genoemd artikel 7.5a is ook van toepassing op in Nederland wonende belastingplichtigen die ingevolge artikel 2.6 Wet IB 2001 in samenhang met artikel

⁹ Zie artikel 7.5, zevende lid, Wet IB 2001 in samenhang met artikel 7.6 van die wet.

¹⁰ Zie artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001.

11 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 voor toepassing van de regels van hoofdstuk 4 van die wet (box 2) als buitenlandse belastingplichtige worden behandeld. Dit wordt nader toegelicht aan de hand van het hierna opgenomen voorbeeld.

Voorbeeld 1

X is buitenlands belastingplichtig voor box 2 op grond van artikel 2.6 Wet IB 2001 in samenhang met artikel 11 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001. Naast haar baan in loondienst is zij ook enig aandeelhouder van bv C. De werkelijke leiding van bv C bevindt zich in Nederland. X leent in jaar 1 € 700.000 van bv C. Het bovenmatige deel van de schulden bedraagt € 200.000 en wordt bij X in aanmerking genomen als fictief regulier voordeel. Het maximumbedrag van X wordt in dat geval met € 200.000 verhoogd naar € 700.000. De werkelijke leiding van bv C wordt in jaar 2 uit Nederland verplaatst. De waarde in het economische verkeer van de aandelen van bv C bedraagt € 900.000, de verkrijgingsprijs bedraagt € 100.000. De verplaatsing van de werkelijke leiding van bv C leidt derhalve tot een vervreemdingsvoordeel van € 800.000. Dit bedrag wordt op grond van het voorgestelde artikel 7.5a Wet IB 2001 verlaagd met € 200.000. In dat geval wordt een conserverende aanslag ter zake van een vervreemdingsvoordeel van per saldo € 600.000 opgelegd.

In situaties dat een belastingplichtige eerst zelf emigreert en later de werkelijke leiding van de vennootschap uit Nederland wordt verplaatst, ontstaat eerst een einde aan de binnenlandse belastingplicht met een fictieve vervreemding als bedoeld in artikel 4.16, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001 tot gevolg en is daarna sprake van een vervreemding van het aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 7.5, zevende lid, Wet IB 2001, waarbij zowel ter zake van het eerste als ter zake van het tweede belastbare feit een conserverende aanslag kan worden opgelegd. In dergelijke gevallen is mogelijk al bij de conserverende aanslag die is opgelegd in verband met het einde van de binnenlandse belastingplicht de facto een negatief fictief regulier voordeel in aanmerking genomen in de vorm van een verlaging van het fictieve vervreemdingsvoordeel op grond van het voorgestelde artikel 4.14d Wet IB 2001. Voor zover op grond van genoemd artikel 4.14d reeds een dergelijke verlaging is toegepast, wordt de grondslag voor de conserverende aanslag die wordt opgelegd in verband met de fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang in verband met de verplaatsing van de werkelijke leiding van de vennootschap uit Nederland niet meer verlaagd. Dit wordt nader toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 2

Y is binnenlands belastingplichtig en heeft een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde bv C. Y leent in jaar 1 € 700.000 van bv C. Het bovenmatige

deel van de schulden bedraagt € 200.000 en wordt bij Y in jaar 1 in aanmerking genomen als fictief regulier voordeel. Het maximumbedrag van Y wordt in dat geval met € 200.000 verhoogd naar € 700.000. Y verhuist in jaar 2 naar het buitenland. De waarde in het economische verkeer van de aandelen van bv C bedraagt € 900.000, de verkrijgingsprijs bedraagt € 100.000. De conserverende aanslag die wordt opgelegd vanwege het eindigen van de binnenlandse belastingplicht van Y wordt gebaseerd op een vervreemdingsvoordeel dat op grond van genoemd artikel 4.14d met € 200.000 wordt verlaagd, zodat het vervreemdingsvoordeel waarover de conserverende aanslag wordt opgelegd € 600.000 bedraagt. Y is gaan wonen in een land waar Nederland geen belastingverdrag mee heeft gesloten. Y leent in jaar 3 aanvullend € 100.000 van bv C. Het bovenmatige deel van de schulden van € 100.000 wordt bij Y in jaar 3 in aanmerking genomen als fictief regulier voordeel. Het maximumbedrag wordt verhoogd naar € 800.000. Vervolgens wordt in jaar 4 de werkelijke leiding van bv C uit Nederland verplaatst.¹¹ De waarde in het economische verkeer van de aandelen van bv C bedraagt in dat jaar € 1.200.000, derhalve een waardeaan groei tussen het moment van emigratie van Y en het moment van emigratie van bv C van € 300.000¹². De grondslag waarover de conserverende aanslag wordt opgelegd, wordt op grond van genoemd artikel 7.5a verlaagd met € 100.000, zodat deze wordt opgelegd over € 200.000. Ter zake van het eerdere fictieve reguliere voordeel van € 200.000 in jaar 1 wordt de conserverende aanslag niet verlaagd, omdat dit bedrag reeds in jaar 2 in mindering is gebracht op de eerdere conserverende aanslag op grond van genoemd artikel 4.14d.

Onderdeel 2, onder b

Artikel II (artikel 25c van de Invorderingswet 1990)

Het in deze nota van wijziging opgenomen artikel 7.5a Wet IB 2001 is een met artikel 4.14d van die wet vergelijkbaar artikel, waarbij genoemd artikel 7.5a van toepassing is voor buitenlandse belastingplichtigen en genoemd artikel 4.14d van toepassing is voor binnenlandse belastingplichtigen. Met de onderhavige wijziging wordt de verwijzing in het voorgestelde artikel 25c IW 1990 naar artikel 4.14d uitgebreid door ook een verwijzing naar genoemd artikel 7.5a op te nemen. Dit is noodzakelijk, omdat genoemd artikel 25c ook van toepassing is in het geval dat een conserverende aanslag is opgelegd in verband met de verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap uit Nederland.

Onderdeel 2, onder c

Artikel II (artikel 70ea van de Invorderingswet 1990)

¹¹ Het uitstel van betaling met betrekking tot de eerdere conserverende aanslag, opgelegd in verband met het eindigen van de binnenlandse belastingplicht van Y, wordt op grond van artikel 25, achtste lid, IW 1990 niet beëindigd als gevolg van deze (fictieve) vervreemding.

¹² Zie artikel 7.6, eerste lid, Wet IB 2001.

Op grond van artikel 70ea IW 1990 blijft, onder andere, artikel 25, achtste lid, IW 1990, zoals dat op 14 september 2015 luidde, van toepassing op belastingaanslagen die zijn opgelegd naar aanleiding van belastbare feiten die zich hebben voorgedaan voor 15 september 2015, 15.15 uur. Het voorgestelde artikel 25c IW 1990 betreft feitelijk een uitbreiding van artikel 25, achtste lid, IW 1990 in die zin dat het genieten van een positief fictief regulier voordeel – naast de reeds in artikel 25, achtste lid, IW 1990 genoemde situaties – ook aanleiding is om verleend uitstel van betaling te beëindigen. In lijn met de eerder door de wetgever gemaakte keuze om overgangsrecht te treffen voor de hiervoor bedoelde belastingaanslagen wordt voorgesteld aan artikel 70ea IW 1990 een lid toe te voegen waarmee wordt geregeld dat genoemd artikel 25c niet geldt voor belastingaanslagen die zijn opgelegd naar aanleiding van belastbare feiten die zich hebben voorgedaan voor 15 september 2015, 15.15 uur.

De Staatssecretaris van Financiën,