

Enkele beschouwingen bij de conserverende aanslag van de emigrerende aanmerkelijk belanghouder

1

Inleiding

De feitelijke emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder is een fictieve vervreemding (art. 4.16, lid 1 onderdeel h, Wet IB 2001) voor de aanmerkelijk belangregeling. Als het vervreemdingsvoordeel positief is, wordt dit als te conserveren inkomen aangemerkt² en wordt renteloos uitstel van betaling verleend.

Als de vestigingsplaats van de vennootschap in Nederland ligt, kwalificeert de aandeelhouder ook na emigratie als aanmerkelijkbelanghouder (art. 7.5 Wet IB 2001) en is hij buitenlandse belastingplichtige (art. 2.1, lid 1, onderdeel b, Wet IB 2001). Hierna geldt als verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang de waarde in het economische verkeer op het moment van emigratie (art. 7.6, lid 1, Wet IB 2001). Voor EU-inwoners en inwoners van Noorwegen, IJsland en Liechtenstein wordt het uitstel van betaling automatisch verleend en hoeft géén zekerheid te worden gesteld (art. 2, lid 1, Uitv.reg. IW 1990).

Voor (door)emigraties naar landen buiten de EU, Noorwegen, IJsland en Liechtenstein moet schriftelijk uitstel worden verzocht en voldoende zekerheid worden gesteld (art. 2, lid 2, Uitv.reg. IW 1990) aangezien op deze derde-landen de EU bijstands- en invorderingsrichtlijn³ niet van toepassing is waarop Nederland zich bij het invorderen van (conserverende) aanslagen kan beroepen. In de praktijk kiest de belanghebbende vaak voor het zekerheid stellen door de betreffende aanmerkelijk belang aandelen te verpanden aan de Belastingdienst. Dat is meestal een goedkopere oplossing dan het verkrijgen van een bankgarantie.

In dit artikel wordt ingegaan op het instrument conserverende aanslag waarmee Nederland maximaal inzet op behoud en invordering van opgebouwde fiscale claims op vermogen van de geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder.

Belastingplan 2016 (15 september 2015, 15:15 uur)

Tot 15 september 2015, 15.15 uur, vond na verloop van tien jaar op verzoek van de belastingplichtige kwijtschelding plaats van het op dat moment nog openstaande bedrag van die conserverende aanslag, zodat na verloop van tijd sprake was van afstel van belastingheffing over de aanmerkelijk belangclaim. Nadat de kwijtschelding van de inkomstenbelasting heeft plaatsgehad wordt de verkrijgingsprijs verminderd met viermaal het kwijtgeschonden bedrag aan inkomstenbelasting⁴ zodat voor belanghebbende weer zijn/haar historische verkrijgingsprijs geldt. Deze regeling geldt nog steeds voor emigranten die vóór genoemde datum géén inwoner meer zijn van Nederland.

Voorbeeld

Pieter is eigenaar van alle (100%) aandelen in Port BV, met een waarde in het economische verkeer (emigratiedatum) van € 500.000. De historische verkrijgingsprijs van Pieter bedraagt € 18.000. Pieter heeft besloten om op 31 juli 2015 te emigreren naar Portugal, een land met een in meerdere opzichten aangenaam klimaat, zodat sprake is van een fictieve vervreemding van de aandelen voor de waarde van € 500.000 zodat het

¹ Drs L.E.U. Jansen is belastingadviseur bij Innovative Tax BV in Nijmegen

² Zie art. 2.8, lid 2, jo. art 2.9, lid 1 Wet IB 2001

³ Richtlijn 15 februari 2011, PbEU 2011, L64

⁴ Zie art. 7.6, lid 3, Wet IB 2001 jo. art 21, lid 3 Uitv. besl. IB 2001

vervreemdingsvoordeel € 482.000 (€ 500.000 – € 18.000) bedraagt en een conserverende aanslag inkomstenbelasting wordt opgelegd van € 120.500 (25% * € 482.000). Na de emigratie wordt de verkrijgingsprijs van de aandelen Port BV € 500.000. Op grond van de overgangsregeling heeft Pieter gedurende tien jaar uitstel van betaling (art. 70ea IW 1990). Na verloop van de tienjaarsperiode in 2026 zal kwijtschelding plaatsvinden van de conserverende aanslag en wordt de verkrijgingsprijs van Pieter verminderd tot € 18.000 (€ 500.000 – 4 * € 120.500).

Als Pieter in 2027 zijn aandelen in Port BV verkoopt, is Pieter in Nederland géén inkomstenbelasting meer verschuldigd op voorwaarde dat het huidige belastingverdrag van Nederland met Portugal, de heffing over de verkoopwinst nog steeds toewijst aan Portugal (art. 13, lid 5 verdrag Nederland/Portugal) Mogelijk zal Pieter in Portugal nog wel onderworpen zijn aan belastingheffing over de verkoopwinst op de aandelen Port BV (met of zonder step-up van de waarde in het economische verkeer bij immigratie)

Voor emigraties ná 15 september 2015 (15:15 uur) is het maximale uitstel van betaling voor de emigrerende aanmerkelijkbelanghouder onbeperkt geworden zolang de conserverende aanslag nog niet geheel is ingevorderd en is er dus geen sprake meer van afstel van belastingheffing over het geconserveerde inkomen. Er vindt dus géén kwijtschelding van de conserverende aanslag meer plaats.

De vraag die hierbij centraal staat, is of Nederland hiermee belastingverdragen schendt, in die zin dat Nederland heft over (geconserveerd) inkomen waarover Nederland op basis van de overeengekomen verdragen geen heffingsrecht zou toekomen. Jurisprudentie⁵ over conserverende aanslagen over pensioen- en lijfrenteclaims, waarin een vergelijkbare vraag aan de orde was, geeft aan dat in die gevallen moet worden beoordeeld of het verdrag, ook ná emigratie, heffingsbevoegdheid toedeelt aan Nederland. Indien dat niet het geval is, kan het opleggen (en invorderen) van een conserverende aanslag in strijd zijn met de goede verdragstrouw. Indien er wel een (potentiële) heffingsbevoegdheid is (bijvoorbeeld gedurende de eerste vijf jaar ná emigratie bij vervreemding van de aandelen), mag de conserverende aanslag worden opgelegd en ingevorderd door de vertrekstaat. Nederland als vertrekstaat is alsdan bevoegd de tijdens de periode van inwonerschap van de emigrant geconstateerde vermogensaanwas van de aanmerkelijk belang aandelen via een aanslag in de heffing te betrekken.

Daadwerkelijke invordering (of beëindiging van het verkregen uitstel) van de conserverende aanslag vindt (art. 25, lid 8 onderdeel a IW 1990) plaats als de betreffende aandelen waarop de conserverende aanslag betrekking heeft, geheel of gedeeltelijk (fictief) worden vervreemd⁶ in de zin van art. 4.12 of 4.16 Wet IB 2001⁷.

Invordering van de conserverende aanslag vindt (geheel of gedeeltelijk) ook plaats in geval van:

⁵ Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42.701, 43.760 en 07/12314 en opgenomen onder BNB 2009/260-262c plus het arrest van 15 januari 2015 opgenomen onder BNB 2015/64

⁶ Voortzetting van het uitstel in het kader van een aandelenfusie, juridische splitsing of een fusie is onder voorwaarden mogelijk.

⁷ Ook uit het HvJ EU arrest Wächtler 26-02-2019; kan de conclusie worden getrokken dat de Nederlandse conserverende aanslag bij emigrerende aanmerkelijk belanghouders EU proof is.

- uitkering van dividend⁸ waarbij de in Nederland verschuldigde dividendbelasting en/of inkomstenbelasting plus de in het buitenland feitelijk geheven belasting wordt afgeboekt van de conserverende aanslag⁹;
- een teruggaaf van wat op de betreffende aandelen, winstbewijzen etc. is gestort of ingelegd¹⁰

Op grond van de oude regeling (die overigens nog steeds geldt voor emigranten die vóór 15 september 2015 geen inwoner meer zijn van Nederland) werd het uitstel van betaling ingetrokken als 90% of meer van de winstreserves van de in Nederland gevestigde BV werd uitgetrokken¹¹. De regeling is niet aangepast wat betreft de vervreemding en de teruggaaf van hetgeen op aandelen is gestort.

Bij een dividenuitdeling wordt de conserverende aanslag ingevorderd voor een bedrag ter grootte van 25% van die uitdeling, verminderd met de hierover in Nederland verschuldigde dividend- of inkomstenbelasting en de daarover in het buitenland feitelijk geheven belasting¹².

Als Nederland op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing of bij afwezigheid van een verdrag, het beperkte of volledige heffingsrecht heeft over de winstuitdeling, wordt de hierover in Nederland verschuldigde dividendbelasting of als deze meer bedraagt, de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting kwijtgescholden op de conserverende aanslag en wordt ook de verkrijgingsprijs van de aanmerkelijk belangaandelen direct aangepast¹³. Kwijtschelding van de conserverende aanslag vindt (behalve na een vervreemding) ook plaats indien de waarde in het economische verkeer van de aanmerkelijk belangaandelen ná emigratie daalt (anders dan door een dividenuitkering)¹⁴ en wel met een bedrag gelijk aan een vierde deel van de waardedaling.

In de thans geldende belastingverdragen van Nederland met EU / EER-landen is in verreweg de meeste gevallen (nog) geen sprake van een zogenoemd aanmerkelijk belang voorbehoud¹⁵, zodat bij een dividenuitkering van een in Nederland gevestigde vennootschap, aan een in het buitenland woonachtige aanmerkelijkbelanghouder, Nederland zijn nationale heffingsbevoegdheid over deze dividenden op grond van het verdrag niet of niet volledig kan effectueren. Bij een dividenuitdeling van reserves door de vennootschap trekt Nederland het uitstel niet in voor zover in het buitenland feitelijk belasting wordt geheven. Hiermee wordt een samenloop van heffing van buitenlandse belasting en invordering van Nederlandse belasting (de conserverende aanslag) voorkomen. De feitelijk geheven belasting in het buitenland wordt niet kwijtgescholden op de conserverende aanslag. In die situaties behoudt Nederland de belastingclaim die besloten ligt in de conserverende aanslag.

Het bovenstaande zal worden verduidelijkt met een voorbeeld:

Pieter is eigenaar van Port BV (WEV € 500.000, verkrijgingsprijs van de aandelen Port BV bedraagt € 20.000) en emigreert naar Portugal. Zoals ook uit voorbeeld 1 bleek ontvangt Pieter een conserverende aanslag voor een vervreemdingsvoordeel van € 120.000. De

⁸ Zie art. 25, lid 8 onderdeel b, IW 1990 jo art. 2, lid 6 onderdeel b Uitv. reg IW 1990;

⁹ Tot 15 september 2015 werd de conserverende aanslag pas ingevorderd als (het totaal van) de dividenuitkering(en) tenminste 90% van de reserves van de vennootschap bedroeg.

¹⁰ Zie art. 25, lid 8 onderdeel b, IW 1990 jo art. 2, lid 6 onderdeel c Uitv. Reg. IW 1990;

¹¹ Zie oud art. 25, lid 8, onderdeel b, IW 1990

¹² Zie art. 25, lid 8, onderdeel b, IW 1990, jo. art. 2, lid 6, Uitv.reg. IW 1990

¹³ Zie art. 26, lid 4, IW 1990, jo. art. 21 Uitv.besl. IB 2001

¹⁴ Zie art. 26, lid 5 onderdeel a IW 1990 jo art. 4 Uitv. reg. IW 1990

¹⁵ In de 'nieuwe(re)' belastingverdragen van Nederland met Portugal en Duitsland is wél een aanmerkelijk belangvoorbehoud opgenomen.

nieuwe verkrijgingsprijs van de aandelen Port BV voor de Nederlandse belastingheffing bedraagt € 500.000.

Twee jaar ná de emigratie van Pieter vindt er een dividenduitkering plaats vanuit Port BV (plaats feitelijke leiding Port BV: Rotterdam) aan Pieter ter grootte van € 200.000 waarop Port BV op aangifte € 30.000 Nederlandse dividendbelasting inhoudt en afdraagt. Wanneer er in Portugal 20% inkomstenbelasting moet worden betaald over deze dividenduitdeling en Portugal verleent aan zijn inwoners volledige voorkoming van dubbele belasting ter zake van de in Nederland ingehouden bronheffing dan heft Portugal effectief nog € 10.000 inkomstenbelasting (€ 40.000 – € 30.000). Over het totale bruto dividend betaalt Pieter € 40.000 belasting.

De dividenduitdeling leidt in beginsel tot invordering van de conserverende aanslag voor een bedrag van € 50.000 (€ 200.000 x 25%). Feitelijk wordt in die situatie het verleende uitstel van betaling niet beëindigd. Op grond van art. 25, lid 8, onderdeel b, IW 1990 wordt het uitstel namelijk verminderd voor een bedrag van 25% van de dividenduitdeling, maar vindt hierop een correctie plaats van de daarover in Nederland verschuldigde dividend-, of inkomstenbelasting en de daarover in het buitenland feitelijk geheven belasting (25% – 15% – 10% = 0) Op schriftelijk verzoek verleent de ontvanger kwijtschelding van de in Nederland betaalde dividendbelasting¹⁶ Op de conserverende aanslag inkomstenbelasting vindt een kwijtschelding van € 30.000 plaats, zodat het restant € 90.000 (€ 120.000 – € 30.000) is.

Bij een dividenduitkering wordt de in Portugal betaalde inkomstenbelasting ad € 10.000 niet kwijtgescholden.

Stel, dat de waarde van Port BV na de dividenduitkering € 300.000 (€ 500.000 – € 200.000 dividend) is en dat Pieter zijn aandelen voor die waarde verkoopt. Die verkoop leidt in beginsel tot invordering van het restant van de conserverende aanslag voor een bedrag van € 90.000. Pieter heeft dan in totaal € 130.000 belasting betaald. Als Pieter niet was geëmigreerd naar Portugal, zou hij maximaal € 120.000 hebben betaald in Nederland. Het verschil van € 10.000 ontstaat doordat o.g.v. art. 26 IW 1990 géén kwijtschelding van de conserverende aanslag plaatsvindt van de in Portugal betaalde inkomstenbelasting over de dividenduitdeling. Een en ander kan leiden tot (ongewenste) dubbele heffing en is naar mijn mening in strijd met de goede verdragstrouw.

Wél vindt kwijtschelding plaats van de conserverende aanslag als Portugal feitelijk inkomstenbelasting heft over de verkoopwinst, mits het belastingverdrag de heffing aan dit land toewijst (art. 26, lid 5, onderdeel b, IW 1990)

Conclusie

De wijzigingen van 15 september 2015 hebben tot een verslechtering van de fiscale positie van de geëmigreerde aanmerkelijk belanghouder geleid. Naar de nabije toekomst toe blijft het nog even de vraag of Nederland conform haar nationale wet steeds de conserverende aanslag mag opleggen en invorderen.

¹⁶ Zie art. 26, lid 4, IW 1990, jo. art. 4 uitv.reg. IW 1990