

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk Verboden

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

Is de bestrijding van het emigratielek
in strijd met het EU-recht?

Gijs Kramer

381192

Dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk

Rotterdam, 23 juni 2016

Voorwoord

Voor u ligt de bachelorscriptie geschreven in het kader van mijn afstuderen aan de opleiding Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit van Rotterdam.

Ik wil graag iedereen bedanken die heeft bijgedragen aan de totstandkoming van deze bachelorscriptie, op wat voor manier dan ook. In het bijzonder wil ik mevrouw Y.M. Tigelaar-Klootwijk bedanken voor de uitstekende begeleiding en het advies tijdens het schrijven.

Inhoudsopgave

- Lijst met afkortingen p. 4
- Hoofdstuk 1 – Inleiding p. 5
 - *1.1 Aanleiding tot het onderzoek* p. 5
 - *1.2 Probleemstelling en toetsingskader* p. 5
 - *1.3 Opzet* p. 6
 - *1.4 Afbakening* p. 7
- Hoofdstuk 2 – Wat zijn de gevolgen voor de belastingheffing bij emigratie van een ab-houder? p. 8
 - *2.1 Inleiding* p. 8
 - *2.2 De systematiek bij de belastingheffing van een fictieve vervreemding ex art. 4.16(1h) Wet IB 2001* p. 8
 - *2.3 Het opleggen van een conserverende aanslag ex art. 2.8(2) Wet IB 2001* p. 11
 - *2.4 De uitstelregeling van de Invorderingswet 1990* p. 12
 - *2.5 Conclusie* p. 13
- Hoofdstuk 3 – Wat is de invloed van het ingevoerde wetsvoorstel op de invordering van de belasting bij emigratie van de ab-houder? p. 15
 - *3.1 Inleiding* p. 15
 - *3.2 Doel van het wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek* p. 16
 - *3.3 Uitvoerbaarheid van het wetsvoorstel* p. 17
 - *3.4 Invloed op de invordering van belasting bij emigratie van de ab-houder* p. 21
 - *3.5 Conclusie* p. 24
- Hoofdstuk 4 – Voldoet het wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek aan het EU-recht? p. 25
 - *4.1 Inleiding* p. 25
 - *4.2 Toetsing aan het EU-recht* p. 26
 - *4.2.1 Toegang tot het EU-recht* p. 26
 - *4.2.2 Is sprake van discriminatie of een belemmering?* p. 27
 - *4.2.3 Rechtvaardiging ingevoerde maatregelen* p. 29

▪ 4.2.4 <i>Proportionaliteit en noodzakelijkheid ingevoerde maatregelen</i>	p. 33
▪ 4.3 <i>Conclusie</i>	p. 35
• Hoofdstuk 5 - Conclusie	p. 37
• Literatuurlijst	p. 39

Lijst met afkortingen

ab	-	aanmerkelijk belang
ab-houder	-	aanmerkelijkbelanghouder
AFP	-	Algemene Fiscale Politiek
art.	-	artikel
BNB	-	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
EER	-	Europese Economische Ruimte
EFS	-	Europese Fiscale Studies
EU	-	Europese Unie
FTV	-	Fiscaal Tijdschrift Vermogen
HR	-	Hoge Raad
HvJ EU	-	Hof van Justitie van de Europese Unie
IB	-	Inkomstenbelasting
IW	-	Invorderingswet
jo.	-	juncto
nr.	-	nummer
NDFR	-	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NTFR	-	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OESO	-	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
p.	-	pagina
TFO	-	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
Uitv. reg.	-	Uitvoeringsregeling
VwEU	-	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet IB	-	Wet Inkomstenbelasting
WFR	-	Weekblad Fiscaal Recht
WDB	-	Wetgeving Directe Belastingen

Hoofdstuk 1 - Inleiding

1.1 Aanleiding tot het onderzoek

Met het Belastingplan 2016 is bewerkstelligd dat het systeem bij emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder (hierna ab-houder) is gewijzigd. Het gaat daarbij onder andere om het vervallen van de tienjaarstermijn waarbinnen de belastingdienst de conserverende aanslag mocht innen indien omstandigheden daartoe aanleiding gaven¹. Deze tienjaarstermijn is per 15 september 2015 vervallen. De belastingdienst heeft daarmee een onbeperkte termijn gekregen waarbinnen de conserverende aanslag ingevorderd kan worden in bepaalde omstandigheden.

Met de voorgestelde wijzigingen moeten fiscaal gedreven emigraties worden tegengegaan en moet de belastingclaim op de aanmerkelijkbelangaandelen beter gewaarborgd blijven². Op basis van art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001 worden, op het moment dat de ab-houder emigreert, de aandelen die hij in bezit heeft direct voorafgaand aan de emigratie geacht te zijn vervreemd. In beginsel wordt de ab-houder hiervoor in de heffing betrokken en moet hij afrekenen over het vervreemdingsvoordeel dat hij fictief geacht wordt te hebben behaald. De belasting hoeft echter niet direct betaald te worden, aangezien een conserverende aanslag wordt opgelegd op basis van art. 2.8, lid 2, Wet IB 2001. Op deze manier stelt de belastingdienst de belastingclaim veilig³. Deze gedachte van de wetgever is te begrijpen, aangezien de waardeaan groei van de aandelen is ontstaan in de periode dat de ab-houder binnenlands belastingplichtig was in Nederland.

1.2 Probleemstelling en toetsingskader

De aangegeven aanpassingen in het Belastingplan 2016 hebben gevolgen voor de emigrerende ab-houder. De emigrerende ab-houder heeft nu niet meer te maken met een kwijtschelding van de conserverende aanslag na tien jaar. Verder is de houdbaarheid van de voorgestelde maatregelen binnen het EU-recht van belang. In de jurisprudentie⁴ is beslist dat het systeem van de conserverende aanslag niet strijdig is met het EU-recht. Deze jurisprudentie is echter

¹ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 22.

² Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685.

³ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 21.

⁴ HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04 (N), BNB 2007/22.

onder de oude systematiek⁵ geweest. Het is nu de vraag of de conserverende aanslag na de aanpassingen van het wetsvoorstel op onderdelen in strijd is met het EU-recht.

Het doel van deze scriptie is dan ook om te bepalen of het ingevoerde wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek houdbaar is binnen het EU-recht. Om dit doel te bereiken zullen de ingevoerde maatregelen, waaronder de conserverende aanslag, worden getoetst aan het EU-recht. Aan de hand van de uitkomst van de toetsing zal een antwoord worden gegeven op de vraag of het ingevoerde wetsvoorstel houdbaar is binnen het EU-recht. Indien strijdigheid bestaat met het EU-recht worden mogelijke aanpassingen aangedragen, zodat het ingevoerde wetsvoorstel wel binnen de grenzen van het EU-recht houdbaar blijft. De probleemstelling luidt als volgt:

Is het ingevoerde wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek houdbaar binnen het EU-recht? Zo nee, zijn er aanpassingen mogelijk waardoor het ingevoerde wetsvoorstel wel aan het EU-recht voldoet?

De volgende deelvragen zijn opgesteld om tot een antwoord te komen op de probleemstelling:

- 1. Wat zijn de gevolgen voor de belastingheffing bij emigratie van een ab-houder?*
- 2. Wat is de invloed van het ingevoerde wetsvoorstel op de invordering van de belasting bij emigratie van de ab-houder?*
- 3. Voldoet het wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek aan het EU-recht?*

1.3 Opzet

Allereerst wordt in het tweede hoofdstuk de systematiek van de wet bij emigratie van een ab-houder uiteengezet. Op deze manier kan een beeld worden gevormd bij de werking van de wet in het geval van emigratie van een ab-houder. Hierbij wordt ingegaan op de fictieve vervreemding, het opleggen van de conserverende aanslag en de invordering van de belastingclaim. In hoofdstuk drie wordt ingegaan op het wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek en wordt het doel van dit wetsvoorstel besproken. Hierbij wordt ook ingegaan op de invloed van het wetsvoorstel op de invordering van de belasting bij emigratie van de ab-

⁵ In de brief van de staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004 (nr. WDB 2004/188U) is aangegeven dat met terugwerkende kracht tot 11 maart 2004, de datum van het arrest Hughes de Lasteyrie du Saillant (HvJ EG 11 maart 2004, C-9/02, NTFR 2004/397), het stellen van zekerheid vervalt en het uitstel van betaling automatisch wordt verleend. Onder de oude systematiek moest de emigrerende ab-houder om uitstel verzoeken en aan het uitstel was de voorwaarde van zekerheidstelling verbonden, wat een belemmering vormde voor het emigreren naar een andere EU-lidstaat.

houder en de uitvoerbaarheid van het wetsvoorstel. Met de uitvoerbaarheid wordt bedoeld de manier waarop de belastingdienst de informatie gaat bijhouden met betrekking tot de geëmigreerde ab-houder en de manier waarop de belastingdienst de belasting gaat invorderen. Hierbij wordt ook de heffingsbevoegdheid van de belastingdienst ten aanzien van dividend verkregen na emigratie van de ab-houder besproken. Er wordt beoordeeld of de voorgestelde maatregelen uitvoerbaar en te realiseren zijn. In het vierde hoofdstuk wordt het wetsvoorstel aan het EU-recht getoetst om te bepalen of er strijdigheid is met het EU-recht. Dit zal worden gedaan aan de hand van de beslisboom die het HvJ EU gebruikt bij het bepalen of een bepaalde nationale regeling strijdig is met het EU-recht⁶. Bij de toetsing moet eerst worden bepaald of de emigrerende ab-houder toegang heeft tot het EU-recht en of sprake is van discriminatie of een belemmering. Indien dit het geval is, wordt beoordeeld of een rechtvaardiging bestaat voor de maatregelen van het ingevoerde wetsvoorstel. Daarna wordt beoordeeld of sprake is van proportionaliteit en noodzakelijkheid van de ingevoerde maatregelen⁷. Op basis van deze toetsing zal een antwoord worden gegeven op de vraag of sprake is van strijdigheid van het ingevoerde wetsvoorstel met het EU-recht.

1.4 Afbakening

Dit onderzoek is alleen gericht op de Nederlandse belastingwetgeving met betrekking tot de emigrerende ab-houder na de invoering van het wetsvoorstel. Het gaat hierbij om de situaties dat een binnenlands belastingplichtige met een aanmerkelijk belang (hierna ab) in een buitenlandse vennootschap emigreert en de situatie dat een binnenlandse belastingplichtige met een ab in een Nederlandse vennootschap emigreert, waardoor de belastingplichtige buitenlands belastingplichtig wordt. Het onderzoek is alleen gericht op de emigratie naar een andere EU-lidstaat. Bij de beschrijving van de systematiek van de wet wordt de huidige wet als uitgangspunt genomen, tenzij het noodzakelijk is te verwijzen naar wetsartikelen uit een oudere wet. Ten slotte wordt niet ingegaan op de invloed van de gesloten belastingverdragen tussen Nederland en andere EU-lidstaten, tenzij dit noodzakelijk is om de heffingsbevoegdheid van de belastingdienst te verduidelijken bij het invorderen van de belasting na emigratie.

⁶ J.J.A.M. Korving, 'Misbruik en primair EU-recht', TFO 2013/125.3.

⁷ J.J.A.M. Korving, 'Misbruik en primair EU-recht', TFO 2013/125.3.

Hoofdstuk 2 - Wat zijn de gevolgen voor de belastingheffing bij emigratie van een ab-houder?

2.1 Inleiding

In de situatie dat een ab-houder met aandelen in een buitenlandse vennootschap emigreert, vindt er volgens de wet op basis van art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001, een fictieve vervreemding⁸ plaats van de aanmerkelijkbelangaandelen direct voorafgaand aan de emigratie. Het gevolg hiervan is dat afgerekend moet worden op basis van art. 4.19, lid 1, Wet IB 2001 over het verschil tussen de waarde van de aandelen in het economische verkeer en de verkrijgingsprijs van de aandelen van de ab-houder. Dit verschil hoeft echter niet gelijk te worden betaald. De belastingdienst legt een conserverende aanslag op aan de ab-houder waarvoor uitstel van betaling wordt verleend op grond van art. 2.8, lid 2 Wet IB 2001 jo. art. 25, lid 8, IW 1990. Hetzelfde geldt in de situatie dat een ab-houder met aandelen in een binnenlandse vennootschap emigreert. De ab-houder wordt hierdoor aangemerkt als buitenlands belastingplichtige. Ook in deze situatie wordt een conserverende aanslag opgelegd waarvoor uitstel van betaling wordt verleend. In de volgende paragrafen wordt per onderdeel van de wet uitgelegd hoe de heffing verloopt bij emigratie van de ab-houder in beide situaties zoals hierboven beschreven. Op deze manier worden de relevante punten uit de wet besproken en wordt daarmee een antwoord gegeven op de eerste deelvraag:

Wat zijn de gevolgen voor de belastingheffing bij emigratie van een ab-houder?

2.2 De systematiek bij de belastingheffing van een fictieve vervreemding ex art. 4.16(1h) Wet IB 2001

Er is sprake van een ab-houder indien op grond van art. 4.6 Wet IB 2001 sprake is van een ab. Dit is onder andere het geval indien de belastingplichtige, zelfstandig of samen met zijn partner, direct of indirect minimaal vijf procent van het geplaatste aandelenkapitaal bezit in een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld (art. 4.6, onderdeel a, Wet IB 2001). De ab-houder valt met het aandelenpakket in box II van de inkomstenbelasting⁹. Zodra de ab-houder besluit te emigreren, vindt feitelijk geen vervreemding plaats van het aandelenpakket op basis van art. 4.12, onderdeel b, Wet IB 2001.

⁸ Een daadwerkelijke vervreemding van de aandelen vindt namelijk niet plaats bij emigratie. Het gaat hier om een wetsfictie. Op deze manier wordt voorkomen dat de belastingdienst de belastingclaim op de aandelen kwijtraakt.

⁹ Indien geen sprake is van een ab valt het aandelenpakket in box III van de inkomstenbelasting.

Dit aandelenpakket blijft immers in bezit van de emigrerende ab-houder. Op deze manier zou de ab-houder eenvoudig de belastingclaim over de waardevermindering van de aandelen kunnen vermijden door te emigreren. Dit achtte de wetgever niet wenselijk en om dit te voorkomen is in art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001 een gelijkstelling opgenomen die emigratie hetzelfde behandelt als een normale vervreemding op basis van art. 4.12, onderdeel b, Wet IB 2001¹⁰.

Art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001 stelt 'het anders dan door overlijden ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn' gelijk aan de vervreemding van aandelen. Het anders dan door overlijden ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn omvat de emigratie van de belastingplichtige, aangezien deze in een andere lidstaat geen binnenlands belastingplichtige van Nederland meer is. In het geval de ab-houder aandelen heeft in een binnenlandse vennootschap, houdt de ab-houder ook op binnenlands belastingplichtig te zijn en wordt hij door de emigratie een buitenlands belastingplichtige. Doordat de emigratie bij wijze van fictie wordt aangemerkt als een vervreemding, moet het vervreemdingsvoordeel worden bepaald waarvoor de conserverende aanslag kan worden opgelegd.

Op basis van art. 4.19, lid 1, Wet IB 2001 wordt het vervreemdingsvoordeel gesteld op de overdrachtprijs verminderd met de verkrijgingsprijs. Normaliter wordt de overdrachtprijs gesteld op de tegenprestatie bij vervreemding, verminderd met eventuele kosten die de verkoper moet maken (art. 4.20 Wet IB 2001). Bij emigratie is echter geen sprake van een daadwerkelijke vervreemding van het aandelenpakket, waardoor ook een tegenprestatie ontbreekt. Zonder nadere bepaling was het niet mogelijk het vervreemdingsvoordeel vast te stellen. Om die reden is art. 4.22 Wet IB 2001 opgenomen in de wet¹¹. Het eerste lid van deze bepaling corrigeert de waarde van de tegenprestatie, indien deze ontbreekt of is bedongen bij een niet onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst, naar de waarde in het economische verkeer die aan het aandelenpakket kan worden toegerekend. Met behulp van deze bepaling is het mogelijk een overdrachtprijs vast te stellen bij emigratie voor de fictieve vervreemding van het aandelenpakket.

¹⁰ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Artikelsgewijs commentaar bij artikel 4.16 Wet Inkomstenbelasting 2001, aantekening 9.1.

¹¹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Artikelsgewijs commentaar bij artikel 20c Wet Inkomstenbelasting 1964, aantekening 36. Art. 4.22 Wet IB 2001 is de opvolger van art. 20c, vierde lid, Wet IB 1964, waarop dezelfde wetsgeschiedenis van toepassing is.

Vervolgens dient de verkrijgingsprijs te worden bepaald op basis van art. 4.21 Wet IB 2001. De verkrijgingsprijs is de tegenprestatie, vermeerderd met eventuele kosten, die de ab-houder bij aankoop van het aandelenpakket heeft voldaan. De verkrijgingsprijs wordt in mindering gebracht op de overdrachtprijs, die gesteld is op de waarde in het economische verkeer. De uitkomst hiervan is het vervreemdingsvoordeel, waarover 25% belasting wordt berekend op basis van art. 2.12 Wet IB 2001. Voor dit bedrag aan belasting wordt een conserverende aanslag opgelegd aan de emigrerende ab-houder op grond van art. 2.8, lid 2 jo. art. 2.9, lid 1, Wet IB 2001. Op het opleggen van de conserverende aanslag wordt in de volgende paragraaf dieper ingegaan.

De hierboven besproken systematiek geldt eveneens voor de situatie dat een ab-houder met een ab in een binnenlandse vennootschap emigreert, waardoor de ab-houder buitenlands belastingplichtig wordt. Ook in deze situatie is sprake van een fictieve vervreemding van het aandelenpakket op basis van art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001. De ab-houder houdt immers ook in deze situatie op binnenlands belastingplichtig te zijn anders dan door overlijden. De ab-houder is niet langer binnenlands belastingplichtig, maar wordt buitenlands belastingplichtig, waardoor de verkrijgingsprijs van het aandelenpakket moet worden vastgesteld op de waarde in het economische verkeer op het moment waarop de binnenlandse belastingplicht is geëindigd (art. 7.6, lid 1, Wet IB 2001). De vaststelling van de verkrijgingsprijs op de waarde in het economische verkeer vindt plaats om dubbele belastingheffing te voorkomen¹². Indien namelijk de verkrijgingsprijs niet aangepast zou worden naar de waarde in het economische verkeer, terwijl bij emigratie van de ab-houder al een conserverende aanslag is opgelegd over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de verkrijgingsprijs van de aandelen, wordt de ab-houder twee keer belast over dezelfde waardevermeerdering van het aandelenpakket. De verkrijgingsprijs wordt op deze manier verhoogd met het bedrag waarover is afgerekend¹³ bij het in aanmerking nemen van een fictieve vervreemding¹⁴.

Bij het emigreren van de ab-houder die daardoor buitenlands belastingplichtig wordt, wordt ook een conserverende aanslag opgelegd op basis van dezelfde bepaling als bij het emigreren

¹² Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Artikelsgewijs commentaar bij artikel 7.6 Wet Inkomstenbelasting 2001, aantekening 1.4.

¹³ Hier wordt echter een conserverende aanslag voor opgelegd, zodat er niet direct afgerekend hoeft te worden.

¹⁴ A.C. Rijkers, Cursus Belastingrecht, deel Inkomstenbelasting, IB.4.6.1.1.a.

van de ab-houder die aandelen in een buitenlandse vennootschap heeft. Op het opleggen van de conserverende aanslag wordt in de volgende paragraaf dieper ingegaan.

2.3 Het opleggen van een conserverende aanslag ex art. 2.8(2) Wet IB 2001

Zoals aangegeven in de vorige paragraaf wordt een conserverende aanslag opgelegd over het te conserveren inkomen, berekend door de belasting te bepalen over het vervreemdingsvoordeel. De conserverende aanslag voorkomt dat de emigrerende ab-houder gelijk moet afrekenen bij emigratie. Dit is dan ook een verschil met een gewone aanslag¹⁵. De conserverende aanslag moet echter wel betaald worden indien de geëmigreerde ab-houder een verboden handeling verricht, zoals het verkopen van de aandelen na emigratie. De verboden handelingen worden in de volgende paragraaf behandeld bij het bespreken van de uitstelregeling van de Invorderingswet 1990.

De conserverende aanslag ziet dus op inkomsten die op het moment van emigratie van de ab-houder nog niet aanwezig zijn. Het doel van de conserverende aanslag is om de fiscale claim over de opgebouwde waardevermeerdering in Nederland te behouden¹⁶. Deze meerwaarde zou anders in een andere lidstaat gerealiseerd kunnen worden bij een eventuele vervreemding van het aandelenpakket. Zonder het opleggen van de conserverende aanslag kan de belastingdienst geen aanspraak maken op het realiseren van deze meerwaarde indien de ab-houder is geëmigreerd en er geen heffingsbevoegdheid is toegekend aan Nederland in het belastingverdrag met het betreffende land. Het realiseren van deze meerwaarde vindt immers buiten Nederland plaats door een belastingplichtige die niet meer binnenlands belastingplichtig is in Nederland. Het doel bij het invoeren van de conserverende aanslag voor het ab-regime was om te voorkomen dat een ab-houder met een tijdelijke emigratie de waardevermeerdering van de aandelen in een ander land zou realiseren tegen een lager tarief dan in Nederland¹⁷. Met dit doel heeft de conserverende aanslag een antimisbruik karakter¹⁸.

In de situatie van buitenlandse belastingplicht geldt dezelfde gedachte met betrekking tot het voorkomen van misbruik en het behouden van de fiscale claim als bij de situatie zoals beschreven hierboven, waar geen buitenlandse belastingplicht aanwezig is. Ook in deze situatie heeft de belastingdienst geen of minder zekerheid met betrekking tot de heffing over

¹⁵ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Artikelsgewijs commentaar bij artikel 2.9 Wet Inkomstenbelasting 2001, aantekening 1.4.

¹⁶ D.A. Albregtse, Cursus Belastingrecht, deel Inkomstenbelasting, IB.2.3.5.A.

¹⁷ Kamerstukken II 1995/96, 24761, nr. 3, p. 18.

¹⁸ Brief staatssecretaris van Financiën, 17 september 2013, nr. AFP/2013/613, p. 23.

de meerwaarde op de aandelen na emigratie. De heffing kan namelijk worden beperkt door de verdragen die Nederland heeft gesloten met de landen waar de ab-houder naar emigreert¹⁹.

Door het opleggen van een conserverende aanslag behoudt de belastingdienst de fiscale claim met betrekking tot de waardeangroei op de aandelen die is ontstaan tijdens de binnenlandse belastingplicht²⁰.

2.4 De uitstelregeling van de Invorderingswet 1990

In de vorige paragraaf is ingegaan op het opleggen van de conserverende aanslag, waarover uitstel van betaling wordt verleend. In deze paragraaf wordt op de uitstelregeling ingegaan zoals deze geldt na de invoering van het wetsvoorstel. De uitstelregeling is in samenhang met het wetsvoorstel op onderdelen aangepast. Op de invloed die het wetsvoorstel heeft op de uitstelregeling van de IW 1990 wordt ingegaan in het volgende hoofdstuk. De uitstelregeling met betrekking tot het aanmerkelijk belang is geregeld in art. 25, lid 8, IW 1990. Verder is in dit artikel aangegeven in welke situaties het uitstel van betaling wordt beëindigd. Dit is het geval indien de aandelen²¹, of een deel daarvan, waarvoor het uitstel is verleend, daadwerkelijk of fictief worden vervreemd. Ook wordt het uitstel van betaling beëindigd als dividend wordt uitgekeerd of indien een terugbetaling wordt gedaan van hetgeen door de ab-houder op de betreffende aandelen is gestort²². Verder is van belang dat geen invorderingsrente in rekening wordt gebracht over het uitstel van betaling op basis van art. 28, lid 3, IW 1990. In de situatie dat het uitstel van betaling wordt beëindigd doordat de aandelen, of een deel daarvan, worden vervreemd, kan kwijtschelding worden verleend indien de waarde in het economische verkeer van de betreffende aandelen, anders dan door een dividenduitkering of teruggaaf van wat op de aandelen is gestort, is gedaald (art. 26, lid 5, onderdeel a, IW 1990). De waarde in het economische verkeer wordt vergeleken met de waarde zoals deze was bij het vaststellen van de conserverende aanslag direct voorafgaand aan de emigratie. Verder wordt kwijtschelding verleend tot het bedrag waarover door een andere mogelijkheid met betrekking tot de vervreemding van de aandelen feitelijk al is geheven (art 26, lid 5, onderdeel b, IW 1990). Tot slot is kwijtschelding mogelijk voor zover de belasting hoger is dan de belasting die verschuldigd zou zijn indien de geëmigreerde ab-

¹⁹ A.E. de Leeuw en T.J.A. Hendriks, 'Wijzigingen voor de emigrerende aanmerkelijkbelanghouder', FTV 2016/01.

²⁰ Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 7, p. 49-50.

²¹ In art. 25, lid 8, onderdeel a, IW 1990 wordt ook gesproken over winstbewijzen. Voor de overzichtelijkheid wordt alleen ingegaan op aandelen.

²² A.E. de Leeuw en T.J.A. Hendriks, 'Wijzigingen voor de emigrerende aanmerkelijkbelanghouder', FTV 2016/01.

houder tijdens de vervreemding in Nederland woonachtig was geweest (art. 26, lid 5, onderdeel c, IW 1990).

In art. 2 Uitv. reg. IW 1990 zijn nadere voorwaarden en regels gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel. De belangrijkste punten hieruit worden toegelicht. Allereerst is van belang te vermelden dat bij emigratie naar een andere EU-lidstaat geen zekerheidstelling noodzakelijk is. Ook is het niet nodig een schriftelijk verzoek in te dienen met betrekking tot het verlenen van het uitstel van betaling. Bij emigratie naar een land buiten de EU zijn deze voorwaarden wel van belang. Hier wordt in dit onderzoek niet verder op ingegaan. De ab-houder moet de ontvanger²³ schriftelijk op de hoogte stellen indien zich een omstandigheid heeft voorgedaan zoals beschreven in de vorige alinea²⁴. Ten slotte is van belang dat indien de geëmigreerde ab-houder zich niet aan de voorwaarden houdt die de ontvanger heeft gesteld, de ontvanger het uitstel van betaling kan intrekken.

Het is mogelijk dat kwijtschelding wordt verleend tot een bedrag gelijk aan de in Nederland verschuldigde dividendbelasting of, wanneer dit meer bedraagt, gelijk aan de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting op basis van reguliere voordelen behaald uit de aandelen die behoren tot het ab (art. 26, lid 4, IW 1990). Dit artikel heeft als doel dubbele Nederlandse heffing te voorkomen over uitdelingen (dividenduitkeringen) gedaan vanuit de winstreserves van de vennootschap waar de ab-houder de aandelen van bezit²⁵. De kwijtschelding bedraagt uiteraard niet meer dan het bedrag van de belasting waarvoor uitstel van betaling is verleend.

2.5 Conclusie

In de voorgaande paragrafen zijn de relevante wetsartikelen besproken die aan bod komen bij de emigratie van een ab-houder uit Nederland. Direct voorafgaand aan het tijdstip van emigratie wordt de ab-houder geacht het aandelenpakket fictief te hebben vervreemd. Over het hiermee behaalde vervreemdingsvoordeel wordt een conserverende aanslag opgelegd waarmee de belastingclaim door de belastingdienst behouden blijft. Op basis van de uitstelregeling uit de IW 1990 krijgt de ab-houder renteloos uitstel van betaling. Dit uitstel wordt beëindigd indien de aandelen worden vervreemd, dividend wordt uitgekeerd of een terugbetaling wordt gedaan van hetgeen op de aandelen is gestort. Voor het verkrijgen van uitstel is geen zekerheidstelling vereist en het uitstel wordt automatisch verleend. Met dit

²³ De ontvanger is degene aan wie de belasting is verschuldigd en die daarvoor het uitstel van betaling verleend.

²⁴ Het gaat hier om de drie genoemde situaties waarbij het uitstel van betaling wordt beëindigd.

²⁵ M.P. Waninge, Commentaar NDFR artikel 26 IW 1990 Kwijtschelding, paragraaf 3.2.2.

hoofdstuk is een beeld geschetst van de systematiek van de wet bij emigratie van een ab-houder zoals deze geldt na het ingevoerde wetsvoorstel. In het volgende hoofdstuk wordt besproken wat de invloed is van het ingevoerde wetsvoorstel op de invordering van de belasting van de ab-houder, zoals beschreven in paragraaf 2.4, in vergelijking met de systematiek van vóór het ingevoerde wetsvoorstel.

Hoofdstuk 3 - Wat is de invloed van het ingevoerde wetsvoorstel op de invordering van de belasting bij emigratie van de ab-houder?

3.1 Inleiding

Bij de emigratie van de ab-houder wordt een conserverende aanslag opgelegd. Dit gebeurt met het oog op twee belangrijke doelen²⁶. De wetgever wil de waardevermeerdering die is ontstaan tijdens de binnenlandse belastingplicht in Nederland in de heffing betrekken en daarnaast door het opleggen van de conserverende aanslag misbruik tegen gaan. Met het laatste wordt de al eerder genoemde fiscaal gedreven emigratie bedoeld²⁷. Veel emigrerende ab-houders bleken tijdens de tienjaarsperiode van de conserverende aanslag geen verboden handelingen te verrichten en zodra de periode voorbij was, raakte de belastingdienst de belastingclaim kwijt doordat de conserverende aanslag werd kwijtgescholden. Hierdoor kwam het weinig voor dat de belasting op een conserverende aanslag daadwerkelijk werd betaald²⁸. De belasting kon ook niet worden geïnd omdat pas sprake was van invordering van de belasting zodra minimaal 90% van de reserves van de vennootschap binnen de tienjaarsperiode werd uitgekeerd²⁹. Na de invoering van het wetsvoorstel geldt geen tienjaarstermijn meer waarbinnen geen verboden handeling verricht mag worden die tot invordering leidt van de uitgestelde belastingclaim. Nu geldt een onbeperkte termijn waarbinnen de belastingdienst de uitgestelde belasting mag invorderen. Verder mag de belastingdienst dit al doen naar evenredigheid van de uitkeringen van de reserves op basis van art. 25, lid 8, onderdeel b, IW 1990 en dus niet meer enkel bij een minimale uitkering van 90% van de reserves. In de navolgende paragrafen wordt het doel van het wetsvoorstel besproken en de uitvoerbaarheid van het wetsvoorstel behandeld. Tot slot worden de gevolgen van de ingevoerde maatregelen voor de emigrerende ab-houder besproken. De wijzigingen die zijn opgetreden met de invoering van de maatregelen hebben invloed op de invordering van de belasting van de geëmigreerde ab-houder. De vraag die aan het eind van dit hoofdstuk beantwoord dient te worden (deelvraag twee) is dan ook:

Wat is de invloed van het ingevoerde wetsvoorstel op de invordering van de belasting bij emigratie van de ab-houder?

²⁶ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 21.

²⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 21.

²⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 22.

²⁹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Artikelsgewijs commentaar bij artikel 4.16 Wet Inkomstenbelasting 2001, aantekening 9.5.

3.2 Doel van het wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek

De wetgever wilde niet meer dat sprake was van het verloren gaan van de meeste belastingclaims na verloop van een periode van tien jaar³⁰. Door de kwijtschelding van de conserverende aanslag na een periode van tien jaar werd geen belasting geheven over de waardevermeerdering op de aandelen die was ontstaan tijdens de binnenlandse belastingplicht zolang de ab-houder geen verboden handelingen had verricht tijdens die periode. Dit lek wilde de wetgever dichten, wat dan ook het voornaamste doel is van de voorgestelde maatregelen. Door het schrappen van de tienjaarstermijn, heeft de belastingdienst een onbeperkte invorderingstermijn zolang de conserverende aanslag niet is betaald, waardoor de geëmigreerde ab-houder niet louter door het uitzitten van de tienjaarsperiode onder de verschuldigde belasting kan uitkomen³¹.

Om het emigratielek te kunnen dichten, heeft de wetgever een aantal maatregelen ingevoerd die in de voorgaande paragraaf al kort zijn vermeld. Het betreft allereerst de afschaffing van de tienjaarstermijn waarbinnen de belastingdienst de belastingclaim mocht invorderen. Er geldt nu geen termijn meer, zodat het lek ten aanzien van de tijdsfactor is gedicht. Een andere optie was het verlengen van de tienjaarstermijn. Door het invoeren van een langere termijn wordt echter het lek niet gedicht, alleen kleiner gemaakt doordat binnen een langere periode de reserves van een vennootschap veelal uitgekeerd zijn³². Er bestaat echter nog steeds een lek, aangezien met een tijdsverlenging nog steeds mogelijkheden aanwezig zijn de belasting te omzeilen. Om deze reden is besloten geen langere termijn in te voeren, maar de termijn onbeperkt te maken³³. Op deze manier wordt het lek met betrekking tot de tijd volledig gedicht.

Verder wordt niet enkel het uitstel verminderd indien de reserves voor minimaal 90% worden uitgekeerd. Het lek wat hierbij ontstond had betrekking op de situatie dat de vennootschap net onder de 90% aan reserves uitkeerde en het restant van de reserves na de periode van de conserverende aanslag alsnog uitkeerde³⁴. De ingevoerde maatregelen zorgen ervoor dat de belastingdienst de uitgestelde belasting pro rata mag invorderen, evenredig met de uitgekeerde reserves. Op deze manier voorkomt de wetgever misbruik. Het uitstel wordt

³⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 22-23.

³¹ M.P. Waninge, Commentaar NDFR artikel 25 IW 1990 Uitstel van betaling, paragraaf 6.5.1.

³² Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. J, p. 21.

³³ Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. J, p. 21.

³⁴ www.meijburg.nl KPMG Meijburg en Co. 'Fiscale maatregelen voor 2016: Wijziging regime conserverende aanslag voor emigrerende aanmerkelijkbelanghouder'. 17 september 2015.

evenredig verminderd met de betaalde belasting. Het kan voorkomen dat zowel het woonland van de ab-houder als Nederland belasting heffen over de uitgekeerde reserves. Op deze problematiek wordt in de volgende paragraaf ingegaan, waarbij wordt gekeken naar de heffingsbevoegdheid van Nederland en naar de manier waarop Nederland de dubbele belasting voorkomt indien deze ontstaat.

3.3 Uitvoerbaarheid van het wetsvoorstel

De middels het wetsvoorstel ingevoerde maatregelen moeten uiteraard ook uitvoerbaar zijn voor de belastingdienst. Bij de uitvoering komen verschillende aspecten kijken zoals de samenloop van de Nederlandse heffingsbevoegdheid met eventuele dubbele belasting, de mogelijkheid eenzijdig de heffingsverhoudingen te wijzigen tussen Nederland en de nieuwe woonstaat van de geëmigreerde ab-houder, het bijhouden van de relevante informatie met betrekking tot uitdelingen en vervreemding van aandelen na emigratie en het houden van toezicht op de naleving van de maatregelen. Op deze aspecten wordt in deze paragraaf nader ingegaan om zo te beoordelen of de maatregelen uitvoerbaar zijn voor de belastingdienst.

Nederland houdt met de uitvoering van de maatregelen rekening met de samenloop van eventuele dubbele belasting en het heffingsrecht van de belastingdienst door middel van het opnemen van een aanmerkelijkbelangvoorbehoud³⁵ in belastingverdragen met andere landen. Dit aanmerkelijkbelangvoorbehoud kent Nederland binnen de EER met bijna alle landen³⁶. Het aanmerkelijkbelangvoorbehoud is in deze belastingverdragen opgenomen in het vermogenswinstartikel. Nederland streeft ernaar het aanmerkelijkbelangvoorbehoud ook op te nemen in het dividendartikel in de belastingverdragen³⁷. Dit is namelijk in de meeste belastingverdragen nog niet het geval³⁸. Door het opnemen van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud kan Nederland sneller de belastingclaim op de conserverende aanslag invorderen, omdat het aanmerkelijkbelangvoorbehoud de heffingsbevoegdheid voor een bepaalde periode toewijst aan Nederland. Daardoor kan Nederland gedurende die periode het heffingsrecht volledig uitoefenen, in tegenstelling tot het geval waar geen aanmerkelijkbelangvoorbehoud is opgenomen. Zonder aanmerkelijkbelangvoorbehoud kan

³⁵ Een aanmerkelijkbelangvoorbehoud zorgt ervoor dat Nederland voor een vastgestelde periode het heffingsrecht behoudt over de inkomsten die door de geëmigreerde ab-houder worden verkregen uit de aandelen. Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 2012/13, 33615, nr. 3, p. 19. De aanmerkelijkbelangvoorbehouden die opgenomen zijn in de verschillende belastingverdragen bevatten een termijn van vijf of tien jaar.

³⁶ Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685, p. 8.

³⁷ Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 7, paragraaf 2.9.4, p. 51.

³⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 11, p. 54.

het buitenland namelijk ook belasting heffen, waardoor Nederland voor dat deel de belastingclaim niet kan innen en het langer duurt voordat de volledige belastingclaim is geïnd³⁹. Door het opnemen van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud wordt mede voorkomen dat dubbele belasting ontstaat, zonder dat dit een nadelige invloed heeft op de Nederlandse belastingclaim⁴⁰.

Het idee dat naar aanleiding van de maatregelen kan ontstaan, is dat Nederland, door het loslaten van de tienjaarstermijn van de conserverende aanslag, de heffingsbevoegdheid eenzijdig naar zich toe trekt met daarbij de vraag of dit wel mogelijk is of dat dit in strijd is met de goede verdragstrouw. Volgens de wetgever is dit niet het geval⁴¹. De wetgever geeft aan dat de ingevoerde maatregelen betrekking hebben op de invordering van de belasting op de conserverende aanslag die is opgelegd over de waardevermeerdering van de aandelen⁴². Deze waardevermeerdering is ontstaan in de periode dat de ab-houder binnenlands belastingplichtig was in Nederland. Op basis van de jurisprudentie van de HR⁴³ motiveert de wetgever dit standpunt. Verder wordt de wetgever gesteund door de opvatting binnen de OESO dat landen aansluiting mogen zoeken bij het moment direct voorafgaande aan de emigratie van de ab-houder met betrekking tot de heffingsbevoegdheid. De invordering van de belasting kan hierbij op een later moment plaatsvinden⁴⁴. Op basis van de genoemde jurisprudentie van de HR en de opvatting binnen de OESO kan Nederland daarom ook zonder toestemming van andere lidstaten eenzijdig de regels wijzigen met betrekking tot de invordering van de belasting, aangezien het gaat om een waardevermeerdering die is ontstaan in de periode dat de ab-houder binnenlands belastingplichtig was in Nederland⁴⁵. Nederland wijzigt dus niet de heffingsbevoegdheid tussen Nederland en de nieuwe woonstaat van de ab-houder, maar de regels met betrekking tot de invordering van de op het moment van emigreren ontstane belastingclaim. De uitvoering van de maatregelen wordt daarom ook niet beperkt door eventuele strijdigheid met de goede verdragstrouw, aangezien Nederland niet de heffingsbevoegdheid van de nieuwe woonstaat van de ab-houder naar zich toetrekt.

³⁹ De redactie, *'Nota n.a.v. het verslag Belastingplan 2016 naar Tweede Kamer'*, NTFR 2015/2814.

⁴⁰ Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685, p. 9.

⁴¹ Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685, p. 9.

⁴² Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685, p. 9.

⁴³ Zie onder andere HR 20 februari 2009, 07/12314, BNB 2009/262.

⁴⁴ Zie paragraaf 6 en verder van het OESO-commentaar bij art. 13 van het OESO-Modelverdrag en het definitieve OESO-rapport op actiepunten 6 van het project Addressing Base Erosion & Profit Shifting, paragraaf b van hoofdstuk A, p. 89, te raadplegen via <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>.

⁴⁵ Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685, p. 9.

De volgende belangrijke aspecten met betrekking tot de uitvoering van de maatregelen bestaan uit het bijhouden van informatie ten aanzien van de feiten die zich voordoen in het nieuwe woonland van de ab-houder en het toezicht daarop. Het is namelijk van belang voor de uitvoerbaarheid van de maatregelen om informatie te krijgen over dividenduitkeringen en vervreemding van de aandelen waarvoor het uitstel is verleend. Zonder deze informatie kan namelijk niet worden vastgesteld of en zo ja met welk bedrag het uitstel van betaling beëindigd moet worden. Met andere woorden, hoe gaat de belastingdienst (onbeperkt) toezicht houden op de relevante feiten die zich voordoen nadat de ab-houder is geëmigreerd? Opmerkelijk bij het onbeperkt toezicht houden is dat de wetgever heeft aangegeven dat de tienjaarstermijn noodzakelijk was met het oog op de doelmatigheid⁴⁶. In de literatuur wordt vragend gereageerd op het feit dat het onbeperkt toezicht houden geen belemmering veroorzaakt voor de huidige maatregelen⁴⁷. Op dit moment wordt handmatig toezicht gehouden, aangezien de wetgever de maatregelen zo snel mogelijk wilde invoeren⁴⁸. Verder heeft de wetgever ervoor gekozen te beginnen met een handmatig proces met het oog op het zwaarder wegende belang van de invoering van de maatregelen ten opzichte van een automatisch proces⁴⁹. Het gaat namelijk maar om een klein aantal conserverende aanslagen waarmee wel een groot financieel belang gemoeid gaat⁵⁰. Automatisch toezicht houden was nog niet mogelijk per ingangsdatum van de maatregelen, maar dit is wel noodzakelijk voor de uitvoerbaarheid van de maatregelen⁵¹. Op dit moment wordt het toezichtproces geautomatiseerd. Het automatiseren kost naar schatting € 10.000 in het jaar 2016 en € 501.000 in het jaar 2018⁵². Ten aanzien van het toezicht houden is het verder van belang dat de wetgever de Uitv. reg. IW 1990 heeft aangepast. In het tweede artikel van de Uitv. reg. IW 1990 staat namelijk vermeld onder welke voorwaarden het uitstel van betaling van de conserverende aanslag door de ontvanger wordt verleend of ingetrokken. Hiermee is het mogelijk om voldoende gegevens te bemachtigen waarmee beter toezicht kan worden gehouden. Zo dient de geëmigreerde ab-houder jaarlijks aan de ontvanger door middel van

⁴⁶ Kamerstukken II 2004/05, 29758, nr. 7, p. 21-22.

⁴⁷ <http://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax/articles/belastingplan-2016-nieuwe-regels-bij-emigratie-dga.html>. 'Belastingplan 2016 - Nieuwe regels bij emigratie DGA'. 2 december 2015.

In gelijke zin Bureau Vaktechniek van het Register Belastingadviseurs, in samenwerking met de Commissie Wetsvoorstellen en de specialistengroepen van het Register Belastingadviseurs, 'Reactie RB op het pakket Belastingplan 2016', 30 september 2015.

⁴⁸ Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. A, p. 6.

⁴⁹ Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. G, p. 44.

⁵⁰ Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. G, p. 44.

⁵¹ Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. A, p. 6.

⁵² Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. A, p. 6.

schriftelijke stukken aan te tonen welke feiten zich in het desbetreffende jaar hebben voorgedaan met betrekking tot de aandelen (art. 2, lid 3, onderdeel a, Uitv. reg. IW 1990). Door deze aanpassingen in de Uitv. reg. IW 1990 wordt de uitvoerbaarheid van de maatregelen beter realiseerbaar. Verder gaat de belastingdienst de aangiftes controleren van de bedrijven die aangifte vennootschapsbelasting moeten doen in Nederland en waarin geëmigreerde aandeelhouders aandelen hebben, om beter toezicht te houden op eventuele uitdelingen die niet zijn gemeld⁵³.

Tot slot is van belang dat met de ingevoerde maatregelen twee systemen naast elkaar functioneren. De maatregelen werken met terugwerkende kracht tot en met 15 september 2015, terwijl vóór die datum nog het oude systeem geldt tot uiterlijk 14 september 2025⁵⁴. Dit zorgt mede voor een gecompliceerd systeem⁵⁵. Een goede uitvoerbaarheid in deze overgangsfase van twee systemen en een handmatige administratie vereist een goede administratie.

Al met al is de uitvoerbaarheid van het wetsvoorstel volgens de wetgever goed realiseerbaar. Aangezien het om een klein aantal conserverende aanslagen gaat, zal het handmatig toezicht houden de uitvoerbaarheid van de maatregelen niet onmogelijk maken. Zodra het toezichtproces is geautomatiseerd, worden de maatregelen echter wel beter uitvoerbaar dan op dit moment het geval is. Vanuit de literatuur⁵⁶ wordt daarentegen afwachtend gereageerd op het standpunt van de wetgever. Zeker aangezien de wetgever zelf heeft aangegeven dat een onbeperkte termijn niet uitvoerbaar is met het oog op de doelmatigheid. De komende jaren moet blijken of de wetgever gelijk heeft. Het feit dat de geëmigreerde ab-houder zelf informatie moet verstrekken ten aanzien van de relevante feiten die van invloed zijn op het verleende uitstel van betaling, heeft naar mijn mening een positieve invloed op de uitvoerbaarheid. De belastingdienst kan op die manier over meer informatie beschikken. Verder bestaat geen strijdigheid met de goede verdragstrouw met andere lidstaten, zodat hierdoor de uitvoerbaarheid van de maatregelen niet wordt belemmerd.

⁵³ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 11, p. 55.

⁵⁴ Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. A, p. 6.

⁵⁵ R.P. van den Dool, *'DGA in het belastingplan'*, WFR 2015/1167.

⁵⁶ Zie voetnoot 47.

3.4 Invloed op de invordering van belasting bij emigratie van de ab-houder

In deze paragraaf wordt allereerst ingegaan op de mogelijke dubbele belasting die kan ontstaan ten aanzien van de geëmigreerde ab-houder op het moment dat zowel Nederland als de nieuwe woonstaat over dezelfde vermogensbestanddelen heffen. Dit kan ontstaan indien het in de vorige paragraaf besproken aanmerkelijkbelangvoorbehoud met betrekking tot de termijn niet samenvalt met de periode waarbinnen de belasting op de conserverende aanslag wordt geïnd⁵⁷. In dat geval kan het buitenland namelijk ook belasting heffen in tegenstelling tot het geval waarin Nederland op basis van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud de heffingsbevoegdheid heeft. De ab-houder zou dan in twee landen belasting moeten voldoen over hetzelfde inkomensbestanddeel. Dit acht de wetgever niet wenselijk en daarom heeft hij aangegeven dat Nederland eenzijdig afziet van de invordering van de belasting op basis van art. 26, lid 5, onderdeel b, IW 1990 indien de nieuwe woonstaat de heffingsbevoegdheid heeft ten aanzien van de vervreemding van de aandelen. Kwijtschelding wordt verleend ter grootte van het bedrag van feitelijk geheven belasting in het buitenland. Indien sprake is van buitenlandse belastingplicht, waarbij de vennootschap dividend uitkeert aan de geëmigreerde ab-houder, verleent de ontvanger kwijtschelding van de in Nederland verschuldigde dividendbelasting (art. 26, lid 4, IW 1990). Op het eerste gezicht lijkt dit een goede oplossing. Het feit dat in het buitenland mogelijk ook over het dividend wordt geheven, in de vorm van inkomstenbelasting bij de ab-houder, heeft namelijk invloed op de mogelijkheid de belasting op de conserverende aanslag te betalen. Dit is echter niet het geval, aangezien de ab-houder uiteindelijk meer belasting moet betalen dan wanneer hij in Nederland was blijven wonen. Een voorbeeld ter verduidelijking. Op het moment van emigratie krijgt de ab-houder een conserverende aanslag opgelegd van stel € 215. Stel dat de vennootschap € 100 dividend uitkeert. Nederland houdt hierop € 15 (15%) dividendbelasting in. Stel dat het nieuwe woonland van de ab-houder 25% inkomstenbelasting heft ten aanzien van het dividend dat wordt ontvangen (en voorkoming geeft voor de in Nederland betaalde belasting op basis van het verdrag met Nederland, van € 15). De totale belastingheffing bedraagt dan € 25 (15 + 10). In beginsel moet dit leiden tot invordering van de conserverende aanslag ter grootte van € 25, maar dit is niet het geval. Op basis van art. 25, lid 8, onderdeel b, IW 1990 wordt namelijk het uitstel beëindigd voor een bedrag ter grootte van 25% van de dividenuitkering (€ 25) -/- de in Nederland verschuldigde dividendbelasting (€ 15) -/- de daadwerkelijk in het buitenland geheven belasting (€ 10), per saldo dus nihil. Wel is kwijtschelding mogelijk van de in

⁵⁷ Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685, p. 8.

Nederland betaalde dividendbelasting van € 15 op basis van het hiervoor genoemde art. 26, lid 4, IW 1990. De € 10 in het nieuwe woonland betaalde belasting wordt dus niet in mindering gebracht op de conserverende aanslag. Neem vervolgens aan dat de ab-houder de aandelen verkoopt voor € 200. Dit leidt tot invordering van het restant van de conserverende aanslag op basis van art. 25, lid 8, onderdeel a, IW 1990 (€ 215 -/- € 15 kwijtgescholden dividendbelasting, zijnde € 200). In totaal heeft de ab-houder dan € 225 aan belasting betaald. Indien de ab-houder in Nederland was blijven wonen, moest hij bij de vervreemding van de aandelen maar € 215 betalen. Het verschil van € 10 wordt veroorzaakt doordat de in het nieuwe woonland geheven inkomstenbelasting niet wordt kwijtgescholden op de conserverende aanslag. Dit voorbeeld laat dus zien dat de ab-houder uiteindelijk meer belasting is verschuldigd dan wanneer hij in Nederland was blijven wonen. De vraag is of dit stand kan houden binnen het EU-recht. Dit wordt in het laatste hoofdstuk behandeld.

Door de ingevoerde maatregelen is het niet meer mogelijk voor een geëmigreerde ab-houder na een periode van tien jaar na emigratie te verzoeken om kwijtschelding van de conserverende aanslag⁵⁸. De tienjaarstermijn is immers afgeschaft. Op deze manier komt de gehele belastingclaim met betrekking tot de waardevermeerdering die is opgebouwd in de periode dat de ab-houder binnenlands belastingplichtig was in Nederland toe aan de belastingdienst, ook nadat tien jaar verstreken zijn. Verder wordt de uitgestelde belasting niet meer enkel bij een nagenoeg gehele of gehele uitkering van de winstreserves ingevorderd. De geëmigreerde ab-houder krijgt nu te maken met een pro rata invordering van de uitgestelde belasting. Dit betekent dat de geëmigreerde ab-houder met de huidige maatregelen bij elke uitdeling op de aandelen pro rata belasting moet betalen, waarmee de conserverende aanslag evenredig wordt verminderd. Het uitstel wordt met 25%⁵⁹ van de uitdeling verminderd op basis van art. 25, lid 8, onderdeel b, IW 1990. Dit is ook niet onredelijk aangezien de ab-houder in principe liquiditeiten ontvangt bij de uitdeling en daarmee kan de belasting worden betaald. Volgens de wetgever maakt het hierbij niet uit of de uitgekeerde winstreserves zijn ontstaan in Nederland of in het buitenland⁶⁰. Als motivering geeft de wetgever aan dat bij een

⁵⁸ M.F. van Brummen en J.H.M. Nieuwenhuizen, *'Verdragsrechtelijke twijfels bij voorgestelde emigratieregeling voor aanmerkelijkbelanghouders'*, WFR 2015/1488.

⁵⁹ Deze 25% is echter meestal niet haalbaar doordat in belastingverdragen die gebaseerd zijn op het OESO-Modelverdrag de heffingsbevoegdheid ten aanzien van dividend is toegewezen aan de woonstaat van de ab-houder (art. 10, lid 1, OESO). Op basis van het tweede lid, onderdeel b van het hiervoor genoemde artikel is het wel toegestaan dat Nederland 15% dividendbelasting heft. Het uitstel wordt dan ook met dit percentage verminderd. Nederland kan dus door het belastingverdrag niet altijd de volle 25% inkomstenbelasting effectueren, maar enkel de 15% dividendbelasting op basis van het tweede lid, onderdeel b.

⁶⁰ Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685, p. 7.

uitkering van winstreserves die opgebouwd zijn in het buitenland ook liquiditeiten beschikbaar komen voor de geëmigreerde ab-houder waarmee de belastingschuld kan worden voldaan⁶¹. Het uitstel wordt dus alleen verminderd voor zover de ab-houder daadwerkelijk belasting is verschuldigd aan de belastingdienst⁶². Wel is sprake van een administratieve lastenverzwaring voor de geëmigreerde ab-houder, omdat bij elke uitdeling rekening moet worden gehouden met de pro rata invordering. Vóór de invoering van de maatregelen was het voor de ab-houder alleen noodzakelijk rekening te houden met de 90%-grens die leidde tot invordering van de uitgestelde belasting. De ab-houder moet nu voor elke uitdeling een administratie bijhouden en rekening houden met de te betalen belasting. De conserverende aanslag wordt met de betaalde belasting evenredig verminderd totdat de conserverende aanslag volledig is betaald. Hierna vervalt dan ook de administratieverplichting voor de geëmigreerde ab-houder.

In de situatie dat de ab-houder is geëmigreerd en tevens de werkelijke leiding naar het buitenland verplaatst van de in Nederland gevestigde vennootschap, staat een fictie in de wet die bepaalt dat ook in dit geval de vennootschap geacht wordt in Nederland gevestigd te zijn zolang de ab-houder de conserverende aanslag nog niet heeft afbetaald (art. 7.5, lid 6, Wet IB 2001). Het gaat hier wel om de situatie dat de vennootschap voor ten minste vijf jaren in Nederland gevestigd is geweest. De dividenden die de vennootschap uitkeert, blijven door deze fictie belast in Nederland. Ook voorkomt de wetgever op deze manier een mogelijkheid de conserverende aanslag te omzeilen. Anders kon de ab-houder eerst emigreren, zodat een buitenlandse belastingplicht ontstaat en daarna de werkelijke leiding verplaatsen om op die manier geen enkele band meer met Nederland te hebben⁶³. Ook deze bepaling heeft dus tot gevolg dat de geëmigreerde ab-houder vastzit aan een conserverende aanslag met een onbeperkte termijn, ook indien de werkelijke leiding verplaatst wordt uit Nederland. Het heffingsrecht van Nederland kan echter nog steeds verloren gaan indien in belastingverdragen voor de heffing wordt aangeknoopt bij de plaats van de werkelijke leiding op het moment dat beide verdragsstaten het lichaam als inwoner beschouwen⁶⁴. Art. 7.5, lid 7, Wet IB 2001 creëert als aanvulling op het zesde lid de mogelijkheid een conserverende aanslag op te leggen door de verplaatsing aan te merken als een fictieve vervreemding van het ab. Hierdoor

⁶¹ Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685, p. 7.

⁶² Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 23.

⁶³ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, Artikelsgewijs commentaar bij artikel 7.5 Wet Inkomstenbelasting 2001, aantekening 5.

⁶⁴ A.C. Rijkers, Cursus Belastingrecht, deel Inkomstenbelasting, IB.4.6.1.1.f.

kan een conserverende aanslag worden opgelegd op basis van art. 2.8, lid 2, Wet IB 2001 en blijft de belastingclaim over de in Nederland ontstane waardevermeerdering behouden⁶⁵.

3.5 Conclusie

Op basis van de beschreven paragrafen kan geconcludeerd worden dat de ingevoerde maatregelen grote invloed hebben op de invordering van de belasting bij emigratie van de ab-houder. Door de ingevoerde maatregelen wordt bewerkstelligd dat de conserverende aanslag voortaan volledig wordt ingevorderd. Dit in tegenstelling tot de periode vóór de invoering van de maatregelen waarbij na de tienjaarsperiode het resterende deel van de conserverende aanslag op verzoek werd kwijtgescholden. Door de kwijtschelding ging vaak een groot deel van de belastingclaim verloren. Dat is nu niet meer het geval. Voor zover het nieuwe woonland van de ab-houder daadwerkelijk belasting heft over de uitdelingen op de aandelen ziet Nederland eenzijdig af van de invordering van de belasting. De conserverende aanslag wordt echter niet kwijtgescholden. Deze blijft in stand en wordt pas verminderd indien daadwerkelijk belasting wordt betaald aan Nederland. Dit zorgt er dus ook voor dat de conserverende aanslag uiteindelijk volledig wordt ingevorderd. Zoals met het voorbeeld in paragraaf 3.4 is duidelijk geworden, is de ab-houder hierbij wel meer belasting verschuldigd dan wanneer hij in Nederland was blijven wonen. Nu in dit hoofdstuk het wetsvoorstel is besproken met daarbij de uitvoerbaarheid en de invloed op de invordering van de belasting, wordt in het volgende hoofdstuk getoetst of het wetsvoorstel in overeenstemming is met het EU-recht om daarna te kunnen bepalen of het wetsvoorstel houdbaar is.

⁶⁵ A.C. Rijkers, Cursus Belastingrecht, deel Inkomstenbelasting, IB.4.6.1.1.f.

Hoofdstuk 4 - Voldoet het wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek aan het EU-recht?

4.1 Inleiding

Zoals besproken in de voorgaande hoofdstukken, zijn de maatregelen gericht op het tegengaan van fiscaal gedreven emigraties om zo de belastingclaim over de tijdens de binnenlandse periode ontstane meerwaarde te behouden⁶⁶. De rol van verdragen en de goede verdragstrouw is hierbij ook aan de orde geweest. De goede verdragstrouw is echter niet het enige waar rekening mee moet worden gehouden bij het invoeren van nationale wetgeving die doorwerkt in grensoverschrijdende situaties. Een belangrijk punt is de eventuele strijdigheid van de nationale regelgeving met het EU-recht. In de in dit hoofdstuk te behandelen deelvraag wordt beoordeeld of de ingevoerde maatregelen strijdig zijn met het EU-recht en indien dit het geval is, wordt besproken op welke punten deze strijdigheid bestaat. De volgende vraag (deelvraag drie) wordt beantwoord:

Voldoet het wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek aan het EU-recht?

Bij het bepalen van eventuele strijdigheid met het EU-recht gebruikt het HvJ EU een bepaald stappenplan⁶⁷. Deze stappen worden doorlopen in de volgende paragraaf, waarbij in elke subparagraaf een stap wordt behandeld om uiteindelijk tot een conclusie te komen ten aanzien van eventuele strijdigheid met het EU-recht. Allereerst wordt besproken of de emigrerende ab-houder toegang heeft tot het VwEU. Is dit namelijk niet het geval, dan kan de emigrerende ab-houder geen aanspraak maken op het EU-recht en bestaat ook geen strijdigheid met het EU-recht ten aanzien van de maatregelen gericht op die emigrerende ab-houder. Indien sprake is van toegang tot het EU-recht wordt getoetst of sprake is van discriminatie of een belemmering. Is dit het geval, dan zal daarna worden getoetst of sprake is van een rechtvaardiging voor de aanwezige discriminatie of belemmering en of de maatregelen proportioneel en noodzakelijk zijn om het beoogde doel te bereiken⁶⁸. Na het doorlopen van deze stappen wordt een uitspraak gedaan over de eventuele strijdigheid met het EU-recht.

⁶⁶ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 21.

⁶⁷ J.J.A.M. Korving, 1 oktober 2011, 'Europees belastingrecht', Fiscale praktijkreeks, nr. 27, hoofdstuk 3.

⁶⁸ J.J.A.M. Korving, 1 oktober 2011, 'Europees belastingrecht', Fiscale praktijkreeks, nr. 27, hoofdstuk 3.

4.2 Toetsing aan het EU-recht

4.2.1 Toegang tot het EU-recht

Om aanspraak te kunnen maken op het EU-recht, is het noodzakelijk dat de emigrerende abhouder toegang heeft tot het VwEU. Pas als sprake is van toegang tot het VwEU wordt door het HvJ EU getoetst of de nationale wettelijke bepaling, de ingevoerde maatregelen ter bestrijding van het emigratielek, in overeenstemming is met het EU-recht⁶⁹. In de meeste gevallen heeft de belastingplichtige toegang tot het VwEU, aangezien een belastingplichtige die te maken krijgt met het EU-recht vaak ook de nationaliteit heeft van een lidstaat van de EU. De nationaliteit⁷⁰ bezitten van een lidstaat van de EU is dan ook een voorwaarde⁷¹. Nog een voorwaarde die van belang is bij het beantwoorden van de vraag of toegang bestaat tot het VwEU is of sprake is van een grensoverschrijdende situatie. Alleen in dat geval is toegang mogelijk tot het VwEU⁷².

Een belangrijk aandachtspunt is dat de toegang tot het VwEU niet wordt geweigerd in gevallen van misbruik, zoals het omzeilen van nationale regelgeving⁷³. Dit vraagstuk met betrekking tot misbruik komt pas aan de orde bij de vraag of sprake is van een rechtvaardiging voor de nationale regelgeving. Dit impliceert dat de eerste stappen al zijn doorlopen en dat het voor het vraagstuk met betrekking tot toegang tot het VwEU irrelevant is of sprake is van misbruik. Bij de vraag of de belastingplichtige toegang heeft tot het VwEU wordt dus alleen gekeken naar grensoverschrijding en de nationaliteit van de belastingplichtige. Het HvJ EU heeft geoordeeld⁷⁴ dat niet de subjectieve bedoeling van belastingplichtige, maar de objectieve omstandigheden van belang zijn bij de bepaling of sprake is van toegang tot het VwEU⁷⁵. Ook indien kunstmatige constructies zijn opgezet om te voldoen aan de voorwaarde van de aanwezigheid van een grensoverschrijdende situatie, om op die manier toegang te krijgen tot het VwEU, wordt de toegang niet geweigerd. Ook hier is namelijk niet de subjectieve bedoeling van de belastingplichtige van belang. Door de kunstmatige constructies wordt geprobeerd een grensoverschrijdende situatie te creëren die

⁶⁹ J.J.A.M. Korving, 'Misbruik en primair EU-recht', TFO 2013/125.3.

⁷⁰ Indien sprake is van een rechtspersoon, zoals een besloten vennootschap, dient deze te zijn opgericht naar het recht van een lidstaat van de EU.

⁷¹ J.J.A.M. Korving, 'Misbruik en primair EU-recht', TFO 2013/125.3.

⁷² J.J.A.M. Korving, 1 oktober 2011, 'Europees belastingrecht', Fiscale praktijkreeks, nr. 27, hoofdstuk 3.

⁷³ G.M.R. Blokland, 'Compenserende heffingstoets EU-proof?', WFR 2005/1125.

⁷⁴ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 9 maart 1999, C-212/97, Jur. 1999, p. I-1459 (*Centros*), punt 25.

⁷⁵ G.M.R. Blokland, 'Compenserende heffingstoets EU-proof?', WFR 2005/1125.

zonder die kunstmatige constructies niet aanwezig zou zijn⁷⁶. In paragraaf 4.2.3 wordt nader ingegaan op kunstmatige constructies.

In de situatie dat een ab-houder met de nationaliteit van een EU-lidstaat emigreert naar een andere EU-lidstaat, wordt voldaan aan de nationaliteitsvoorwaarde en is sprake van een grensoverschrijdende situatie. De emigrerende ab-houder heeft dan dus toegang tot het VwEU.

4.2.2 Is sprake van discriminatie of een belemmering?

Zodra is vastgesteld dat de geëmigreerde ab-houder toegang heeft tot het VwEU, beoordeelt het HvJ EU of sprake is van discriminatie of een belemmering van een van de verkeersvrijheden⁷⁷. Allereerst wordt een definitie gegeven van de begrippen discriminatie en belemmering voor een goed begrip van het vervolg van het onderzoek.

Bij discriminatie kan sprake zijn van directe discriminatie of indirecte discriminatie. Directe discriminatie ziet op het onderscheid maken naar nationaliteit, terwijl indirecte discriminatie ziet op het onderscheid maken op basis van een ander objectief criterium dan nationaliteit, waarbij de uitkomst uiteindelijk neerkomt op het onderscheid maken naar nationaliteit⁷⁸.

Bij een belemmering gaat het om niet-discriminerende nationale regelgeving, dus zonder onderscheid te maken naar nationaliteit, maar waarbij wel een negatieve invloed aanwezig is op een van de verkeersvrijheden van het VwEU⁷⁹. De belastingplichtige wordt dus belemmerd ten aanzien van een van de verkeersvrijheden.

In het vervolg van deze subparagraaf wordt eerst getoetst of door de ingevoerde maatregelen sprake is van discriminatie van de emigrerende ab-houder. Zoals hierboven al is beschreven gaat het bij discriminatie om directe of indirecte discriminatie. Beide vormen van discriminatie kunnen kwalificeren voor het aanwezig zijn van strijdigheid met het VwEU⁸⁰. Van directe discriminatie is geen sprake, aangezien de nationale regelgeving met betrekking tot het opleggen van een conserverende aanslag met een onbeperkte termijn en het

⁷⁶ J.J.A.M. Korving, 1 oktober 2011, *'Europees belastingrecht'*, Fiscale praktijkreeks, nr. 27, hoofdstuk 3.

⁷⁷ De verkeersvrijheden staan vermeld in de artikelen 28 VwEU (goederen), 45 VwEU (werknemers), 49 VwEU (vestiging), 56 VwEU (diensten) en 63 VwEU (kapitaal en betalingsverkeer).

⁷⁸ A.W. van der Woude, *'EG-rechten, discriminaties en belemmeringen'*, WFR 2000/1471. Zie ook J.J.A.M. Korving, 1 oktober 2011, *'Europees belastingrecht'*, Fiscale praktijkreeks, nr. 27, hoofdstuk 3.

⁷⁹ A.W. van der Woude, *'EG-rechten, discriminaties en belemmeringen'*, WFR 2000/1471. Zie ook J.J.A.M. Korving, 1 oktober 2011, *'Europees belastingrecht'*, Fiscale praktijkreeks, nr. 27, hoofdstuk 3.

⁸⁰ B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *'European Tax Law'*, Deventer: Kluwer 2012, p. 37.

pro rata invorderen van de belasting geen onderscheid maakt naar nationaliteit van de emigrerende ab-houder. In art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001, op basis waarvan de emigrerende ab-houder te maken krijgt met de maatregelen, staat namelijk dat het gaat om het anders dan door overlijden ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn. Het gaat hier nadrukkelijk om het ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn. Hier is dus geen sprake van een onderscheid op basis van nationaliteit, aangezien op basis van art. 2.1, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 een binnenlands belastingplichtige een natuurlijk persoon is die in Nederland woont. Een binnenlands belastingplichtige is dus niet per definitie een natuurlijk persoon met een bepaalde nationaliteit. Het opleggen van de conserverende aanslag met een onbeperkte termijn en het pro rata invorderen van de belasting is van toepassing op het moment dat de ab-houder ophoudt met het wonen in Nederland, ongeacht de nationaliteit.

Een onderscheid wordt dus gemaakt tussen een ab-houder die emigreert en daarmee ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn in Nederland en een ab-houder die verhuist binnen Nederland en daarmee niet ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn. Dit is echter geen vermomde vorm van discriminatie naar nationaliteit, oftewel indirecte discriminatie, aangezien het niet uitmaakt welke nationaliteit je bezit. Het maakt bijvoorbeeld niet uit of je als inwoner met de nationaliteit van een andere EU-lidstaat ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn in Nederland of als inwoner met de Nederlandse nationaliteit ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn in Nederland. Beide inwoners worden hetzelfde behandeld. Het zou anders zijn als bijvoorbeeld een ab-houder die zijn hele leven al in Nederland woont minder zwaar wordt geraakt door de ingevoerde maatregelen dan een ab-houder die niet zijn hele leven in Nederland heeft gewoond. Zou dit wel het geval zijn, dan is sprake van indirecte discriminatie, aangezien de ab-houder die zijn hele leven al in Nederland woont eerder de Nederlandse nationaliteit zal bezitten dan de ab-houder die niet zijn hele leven in Nederland heeft gewoond, maar bijvoorbeeld in een ander land is geboren. Hier is dan sprake van een vermomde vorm van discriminatie naar nationaliteit, oftewel indirecte discriminatie. Art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001 is evenwel van toepassing op elke ab-houder die ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn. Dit is dus geen vorm van indirecte discriminatie.

De emigratie van de ab-houder uit Nederland is echter wel minder aantrekkelijk dan verhuizen binnen Nederland, aangezien de ab-houder in de tweede situatie niet te maken krijgt met de ingevoerde maatregelen. De heffing bij emigratie maakt dus onderscheid tussen

deze twee situaties, zonder direct of indirect te discrimineren naar nationaliteit⁸¹. Dit vormt een belemmering van de vrijheid van vestiging zoals opgenomen in art. 49 VWEU en op basis van de gegeven definitie hierboven. Op basis van art. 49 VWEU is het verboden de vrijheid van vestiging van onderdanen van een lidstaat in een andere lidstaat te beperken. Het maakt hierbij niet uit wat de mate van belemmering is. Geen enkele mate van belemmering is toegestaan⁸². Als we de Europese markt zien als een interne markt, is het niet toegestaan de verplaatsing van de ab-houder over de landsgrenzen van een lidstaat heen anders te behandelen als de andere verplaatsing die binnen de landsgrenzen plaatsvindt⁸³.

Nu is vastgesteld dat sprake is van een belemmering, betekent dit niet gelijk dat strijdigheid bestaat met het VwEU. Indien een toegestane rechtvaardiging aanwezig is voor de belemmering van de emigrerende ab-houder, is er geen strijdigheid met het VwEU. Op de verschillende relevante toegestane rechtvaardigingsgronden wordt in de volgende subparagraaf ingegaan.

4.2.3 Rechtvaardiging ingevoerde maatregelen

Indien een toegestane rechtvaardiging aanwezig is voor de belemmerende nationale regelgeving is niet direct strijdigheid aanwezig met het VwEU. Is er geen toegestane rechtvaardiging aanwezig, dan is de belemmerende nationale regelgeving in strijd met het VwEU. Zodra is vastgesteld dat een toegestane rechtvaardiging aanwezig is voor de belemmerende nationale regelgeving, moet beoordeeld worden of de belemmering proportioneel is met het te bereiken doel van de ingevoerde maatregelen. Op de proportionaliteit wordt in de volgende subparagraaf ingegaan. Eerst wordt beschreven welke geschreven en ongeschreven rechtvaardigingsgronden het HvJ EU heeft geaccepteerd in het VwEU en de rechtspraak. Daarna wordt beoordeeld of een van de rechtvaardigingsgronden aanwezig is voor de belemmering zoals vastgesteld in de vorige subparagraaf.

Zoals hierboven aangegeven bestaan er twee soorten rechtvaardigingsgronden, de geschreven en ongeschreven rechtvaardigingsgronden⁸⁴. Het HvJ EU heeft maar een aantal rechtvaardigingsgronden geaccepteerd, waardoor een discriminerende of belemmerende nationale regeling niet snel te rechtvaardigen is. De geschreven rechtvaardigingsgronden staan

⁸¹ D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht - Europees Belastingrecht*, EBR.5.0.8.

⁸² HvJ EG 11 maart 2004, C-9/02, NTFR 2004/397 (*Hughes de Lasteyrie du Saillant*), punt 43.

⁸³ B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *'European Tax Law'*, Deventer: Kluwer 2012, p. 38.

⁸⁴ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, *artikel 49 VWEU*, aantekening 7.

vermeld in het VwEU. Ten aanzien van de vrijheid van vestiging staan deze in art. 52 VWEU. Art. 52 VWEU is echter alleen van toepassing ten aanzien van vreemdelingen, waardoor deze in de praktijk vrijwel nooit wordt toegepast. De geschreven rechtvaardigingsgronden zien op de openbare orde, de volksgezondheid en de openbare veiligheid⁸⁵. De ongeschreven rechtvaardigingsgronden staan niet vermeld in het VwEU, maar komen voort uit de rechtspraak van het HvJ EU⁸⁶. Wat betreft de directe belastingen, waaronder de inkomstenbelasting valt, zijn een aantal ongeschreven rechtvaardigingsgronden, ook wel rule of reason genoemd, geaccepteerd⁸⁷. Deze rechtvaardigingsgronden kunnen de belemmering, die ontstaat vanwege de ingevoerde maatregelen, goedkeuren. In het vervolg van deze subparagraaf worden de belangrijkste van deze ongeschreven rechtvaardigingsgronden met betrekking tot dit onderzoek besproken. Hierbij wordt aangesloten bij de motivering van de wetgever.

De wetgever geeft in het Belastingplan 2016 aan dat de maatregelen als doel hebben fiscaal gedreven emigraties tegen te gaan⁸⁸. Met andere woorden zijn de maatregelen bedoeld om belastingontwijking tegen te gaan. De emigrerende ab-houder kon namelijk door het uitzitten van de tienjaarsperiode gemakkelijk de uitgestelde belasting omzeilen. Het HvJ EU heeft het bestrijden van misbruik toegestaan als rechtvaardigingsgrond voor de invoering van nationale regelgeving⁸⁹. Hier dient echter wel een kanttekening bij gemaakt te worden, namelijk dat het Nederland alleen is toegestaan pure misbruik te bestrijden⁹⁰. Volgens het HvJ EU is het gerechtvaardigd maatregelen te hanteren die in voldoende mate zijn gericht op het bestrijden van constructies die kunstmatig zijn opgezet om belasting te ontwijken⁹¹. Het enkel emigreren naar een andere lidstaat is naar mijn mening niet per definitie een kunstmatige constructie om belasting te ontwijken, aangezien niet alle emigraties plaatsvinden met een fiscaal motief⁹². Met de ingevoerde maatregelen worden alle emigraties belemmerd. De maatregelen zijn hierdoor niet voldoende specifiek gericht op emigraties die wel speciaal worden uitgevoerd

⁸⁵ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, *artikel 49 VWEU*, aantekening 7.

⁸⁶ Zie onder andere HvJ EG 20 februari 1979, zaak 120/78, Jur. 1979, p. 649 (*Cassis de Dijon*) en HvJ EG 30 november 1995, C-55/94, FED 1997/175 (*Gebhard*).

⁸⁷ J.J. van den Broek, Commentaar NDFR artikel 49 VWEU Vrijheid van vestiging (voorheen art. 43 EG-Verdrag).

⁸⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 22.

⁸⁹ HvJ EG 9 maart 1999, C-212/97, Jur. 1999, p. I-1459 (*Centros*), punt 24.

⁹⁰ D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht - Europees Belastingrecht*, EBR.5.1.7.A.a.

⁹¹ HvJ EG 12 september 2006, C-196/04, BNB 2007/54 (*Cadbury Schweppes*), punt 51.

⁹² In gelijke zin HvJ EG 11 maart 2004, C-9/02, NTFR 2004/397 (*Hughes de Lasteyrie du Saillant*), punten 50 en 51.

om belasting te ontwijken. Het bestrijden van misbruik kan alleen worden gerechtvaardigd indien de maatregelen specifiek als doel hebben emigraties te verhinderen die enkel zijn gericht, middels het opzetten van kunstmatige constructies zonder economische realiteit, op het ontwijken van de belasting⁹³. Alle emigraties worden echter belemmerd, waardoor de maatregelen in de huidige vorm te algemeen zijn om gerechtvaardigd te worden op basis van het voorkomen van belastingontduiking of misbruik. De rechtvaardigingsgrond die de wetgever geeft, namelijk het tegengaan van belastingontwijking, is daarom als enkele rechtvaardigingsgrond niet van toepassing op de maatregelen in de vorm zoals deze nu gelden.

De tweede reden die de wetgever aanvoert als rechtvaardiging voor de ingevoerde maatregelen, is het behouden van de fiscale claim over de tijdens de periode van binnenlandse belastingplicht opgebouwde waardevermeerdering van de aandelen⁹⁴. Deze rechtvaardigingsgrond kan wel leiden tot het rechtvaardigen van de ingevoerde maatregelen. Aangezien de harmonisatie op het gebied van directe belastingen in de EU nog niet ver gevorderd is, ligt de bevoegdheid met betrekking tot de heffing van deze belastingen bij de lidstaten zelf. Het verdelen van een evenwichtige heffingsbevoegdheid tussen verschillende lidstaten moet dus geregeld worden door middel van belastingverdragen om op die manier duidelijkheid te geven over welke lidstaat over welk bestanddeel mag heffen⁹⁵. Op basis van het territorialiteitsbeginsel mag een lidstaat belasting heffen voorzover de basis waarover geheven wordt is ontstaan in de betreffende lidstaat. In dit onderzoek betekent dit dat Nederland belasting mag heffen voorzover de basis waarover geheven wordt, de waardevermeerdering van de aandelen, ontstaan is in de periode dat de ab-houder in Nederland woonde. Een belemmerende maatregel is toegestaan voorzover het op basis van deze gedachte van het territorialiteitsbeginsel kan worden gerechtvaardigd⁹⁶. De hierboven genoemde rechtvaardigingsgrond van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten is een vorm van het territorialiteitsbeginsel⁹⁷. Deze rechtvaardigingsgrond is gebaseerd op twee uitgangspunten. Ten eerste de aanvaarding van een belemmerende maatregel als deze dient ter vermijding van het verliezen van het recht van een lidstaat om de heffingsbevoegdheid uit te oefenen over belastbare feiten die hebben

⁹³ In gelijke zin HvJ EG 12 september 2006, C-196/04, BNB 2007/54 (*Cadbury Schweppes*), punt 55.

⁹⁴ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 22.

⁹⁵ HvJ EG 7 september 2006, C-470/04, BNB 2007/22 (*N*), punt 91.

⁹⁶ J.J.A.M. Korving, 1 oktober 2011, *'Europees belastingrecht'*, Fiscale praktijkreeks, nr. 27, hoofdstuk 3.

⁹⁷ J.J.A.M. Korving, 1 oktober 2011, *'Europees belastingrecht'*, Fiscale praktijkreeks, nr. 27, hoofdstuk 3.

plaatsgevonden binnen de grenzen van die lidstaat⁹⁸. Het tweede uitgangspunt ziet op de afwezigheid van harmonisatie op het gebied van directe belastingen in de EU. Daardoor is het noodzakelijk voor lidstaten om de heffingsbevoegdheid vast te stellen in de belastingverdragen met andere lidstaten, zoals hierboven al vermeld⁹⁹. De belastingclaim die Nederland ter zake van het emigreren verkrijgt, vormt dus voor Nederland een behoud van de heffingsbevoegdheid over de waardestijging van de aandelen die is opgebouwd tijdens de periode dat de geëmigreerde ab-houder binnenlands belastingplichtig was. De belemmering die ontstaat door het vaststellen van de belastingschuld door middel van een conserverende aanslag, waardoor de schuld formeel al wordt vastgesteld enkel en alleen doordat de ab-houder emigreert, kan dus worden gerechtvaardigd door middel van de beschreven rechtvaardigingsgrond van een verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten¹⁰⁰. Het HvJ EU heeft wel strenge voorwaarden¹⁰¹ gesteld met als gevolg dat de emigrerende ab-houder op vrijwel dezelfde wijze wordt behandeld als de binnenlandse ab-houder die binnen Nederland verhuist en die niet met de maatregelen te maken krijgt. Naar mijn mening maakt de periode waarbinnen de belastingdienst de uitgestelde belasting wil invorderen hierbij niet uit, aangezien de gedachte hetzelfde blijft, namelijk het invorderen van de volledig uitgestelde belastingschuld over de in de binnenlandse periode ontstane waardevermeerdering. Dat deze belastingschuld onder de oude regeling, waarbij nog de tienjaarstermijn gold, niet in alle gevallen volledig kon worden ingevorderd, doet hier naar mijn mening niet aan af. Nederland had namelijk ook in die situatie de heffingsbevoegdheid over de volledig uitgestelde belastingschuld. Nederland zag echter van de heffing af na een periode van tien jaar, waardoor demogelijkheid ontstond dat niet de volledige belastingschuld kon worden ingevorderd. Dit is nu niet meer het geval.

Op de overige ongeschreven rechtvaardigingsgronden¹⁰² wordt hier verder niet ingegaan, omdat deze voor dit onderzoek minder relevant zijn. Op basis van de hierboven beschreven rechtvaardigingsgronden zijn de ingevoerde maatregelen te rechtvaardigen voorzover deze zien op het behoud van de fiscale claim over de in Nederland opgebouwde

⁹⁸ HvJ EG 12 september 2006, C-196/04, BNB 2007/54 (*Cadbury Schweppes*), punt 56.

⁹⁹ HvJ EU 29 november 2011, C-371/10, BNB 2012/40 (*National Grid Indus*), punt 45.

¹⁰⁰ J.C. Huussen, *'Verdeling van de heffingsbevoegdheid'*, EFS Erasmus 2012.

¹⁰¹ Zo mag geen zekerheid worden verlangd bij emigratie naar een andere EU-lidstaat en moet het uitstel worden verleend tot het moment waarop de waardestijgingen daadwerkelijk worden gerealiseerd.

¹⁰² Het betreft hier de doeltreffendheid van fiscale controles, coherentie van het fiscale systeem en de verstoring van het evenwicht in en de wederkerigheid van de tussen een derde land en een lidstaten gesloten overeenkomst (zie A.J.W. van Opzeeland, *'Fiscale coherentie: "a rule of reason"'*, EFS Erasmus 2010).

waardevermeerdering van de aandelen. Hier staat tegenover dat voor zover de maatregelen zien op het bestrijden van belastingontwijking, geen rechtvaardiging bestaat, aangezien alle emigraties getroffen worden en niet enkel de emigraties die gericht zijn op het ontduiken van de belasting. De maatregelen zijn dus te algemeen in dit opzicht, waardoor een enkele rechtvaardiging op dit punt, op basis van de bestrijding van misbruik, niet mogelijk is. In samenhang met de tweede rechtvaardigingsgrond zijn de maatregelen wel te rechtvaardigen. In de volgende subparagraaf wordt ingegaan op de vraag of de maatregelen proportioneel zijn en niet verder gaan dan noodzakelijk om het doel te bereiken.

4.2.4 Proportionaliteit en noodzakelijkheid ingevoerde maatregelen

In de vorige subparagraaf is geconcludeerd dat voorzover de maatregelen enkel zien op het bestrijden van belastingontwijking geen rechtvaardigingsgrond van toepassing is door de te algemene formulering van de maatregelen. Voor zover de maatregelen echter zien op een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid op basis van het territorialiteitsbeginsel, namelijk het behoud van de fiscale claim over de in Nederland opgebouwde waardevermeerdering van de aandelen (het te bereiken doel), is wel een rechtvaardigingsgrond aanwezig. In deze subparagraaf wordt getoetst of de maatregelen proportioneel zijn gegeven het te bereiken doel, waarna wordt beoordeeld of deze ook noodzakelijk zijn en niet verder gaan dan noodzakelijk om het doel te bereiken.

In het Belastingplan 2016 is aangegeven dat winstuitdelingen die plaatsvinden nadat de ab-houder is geëmigreerd in alle gevallen leiden tot belastingheffing of tot het intrekken van het uitstel van de belasting op basis van art. 25, lid 8, onderdeel b, IW 1990¹⁰³. Volgens de wetgever wordt hiermee bereikt dat op hetzelfde moment wordt afgerekend in binnen- en buitenlandse situaties. De wetgever geeft verder als motivatie dat de ab-houder financiële middelen ter beschikking heeft bij een uitkering van dividend waarmee de belasting kan worden voldaan, waardoor de regeling in dat opzicht ook niet onredelijk is¹⁰⁴.

Het HvJ EU heeft in de rechtspraak¹⁰⁵ een aantal voorwaarden geformuleerd op basis waarvan beoordeeld moet worden of het opleggen van de conserverende aanslag proportioneel is. Deze rechtspraak ziet echter op het opleggen van de conserverende aanslag bij emigratie en niet op

¹⁰³ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 22.

¹⁰⁴ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, p. 22.

¹⁰⁵ HvJ EG 7 september 2006, C-470/04, BNB 2007/22 (N), alsmede HvJ EG 11 maart 2004, C-9/02, NTFR 2004/397 (Hughes de Lasteyrie du Saillant).

de invordering van de uitgestelde belasting¹⁰⁶. Wel is geoordeeld dat de belasting ten minste uitgesteld moet worden tot het moment van daadwerkelijke realisatie van de meerwaarde op de aandelen, zoals bij vervreemding van de aandelen¹⁰⁷. Van belang is dus de manier waarop de invordering is geregeld in de IW 1990 (zie hierover mede paragraaf 2.4). In de rechtspraak van het HvJ EU¹⁰⁸ is vastgesteld dat bij de beoordeling van een maatregel die door de rechtvaardigingsgrond van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid geaccepteerd wordt, een onderscheid moet worden gemaakt tussen het opleggen van de aanslag en de inning daarvan. Verder oordeelt het HvJ EU dat het onmiddellijk invorderen van de belasting die verschuldigd wordt vanwege de emigratie disproportioneel is, aangezien maatregelen te bedenken zijn die de vrijheid van vestiging minder beperken, zoals het invorderen op het moment dat de meerwaarden daadwerkelijk worden gerealiseerd¹⁰⁹. De maatregelen in de huidige vorm voldoen aan deze rechtspraak, aangezien de belasting niet direct wordt ingevorderd op het moment van emigratie, maar pas wordt ingevorderd op het moment dat een dividenduitkering plaatsvindt of de aandelen worden verkocht. Opmerkelijk hierbij is wel dat de ab-houder uiteindelijk meer belasting is verschuldigd dan wanneer hij in Nederland was blijven wonen (zie het voorbeeld in paragraaf 3.4). Ik verwacht dat hier procedures over zullen volgen, aangezien dit verder lijkt te gaan dan noodzakelijk en niet proportioneel is met het te bereiken doel. Het pro rata invorderen van de belasting op het moment dat de geëmigreerde ab-houder daadwerkelijk liquiditeiten ontvangt, is niet disproportioneel bij het bereiken van het doel van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid om zo de fiscale claim te behouden. De maatregelen gaan ook niet verder dan noodzakelijk, wat wel het geval zou zijn indien de belasting direct bij emigratie zou worden ingevorderd.

Een andere belangrijke voorwaarde waaraan voldaan moet zijn, willen de maatregelen niet disproportioneel zijn, komt ook voort uit de rechtspraak van het HvJ EU¹¹⁰, namelijk het rekening houden met eventuele waardeverminderingen die op kunnen treden nadat de ab-houder is geëmigreerd. Dit is ook logisch, omdat als de geëmigreerde ab-houder de aandelen verkoopt en deze in waarde zijn gedaald ten opzichte van de waarde op het moment van emigratie, de geëmigreerde ab-houder nadeliger wordt behandeld dan indien hij nog in

¹⁰⁶ A.C.P. Bobeldijk, A.E. de Leeuw en H.M. ten Vergert, *'De regeling van de conserverende aanslag: nu wel EU-proof?'*, WFR 2012/376.

¹⁰⁷ HvJ EG 7 september 2006, C-470/04, BNB 2007/22 (N), punt 46.

¹⁰⁸ HvJ EU 29 november 2011, C-371/10, BNB 2012/40 (*National Grid Indus*), punt 51.

¹⁰⁹ HvJ EU 29 november 2011, C-371/10, BNB 2012/40 (*National Grid Indus*), punt 65.

¹¹⁰ HvJ EG 7 september 2006, C-470/04, BNB 2007/22 (N), punt 54.

Nederland had gewoond. Indien de binnenlandse ab-houder namelijk de aandelen verkoopt en deze in waarde zijn gedaald, wordt bij het bepalen van het vervreemdingsvoordeel deze lagere waarde in aanmerking genomen. Om die reden is het noodzakelijk dat rekening wordt gehouden met waardeverminderingen nadat de ab-houder is geëmigreerd. Ook aan deze voorwaarde voldoen de maatregelen, aangezien op basis van art. 26, lid 5, IW 1990 rekening wordt gehouden met deze situatie. De maatregelen zijn in dit opzicht dus ook niet disproportioneel.

4.3 Conclusie

In de voorgaande subparagrafen is de beslisboom die het HvJ EU hanteert doorlopen en is er getoetst aan de stappen om op die manier tot een conclusie te komen met betrekking tot eventuele strijdigheid met het EU-recht. Allereerst is bepaald dat de emigrerende ab-houder toegang heeft tot het EU-recht indien de ab-houder de nationaliteit heeft van een van de EU-lidstaten. Verder moet sprake zijn van grensoverschrijdendheid. De volgende stap was de toetsing van de maatregelen op de aanwezigheid van discriminatie, zowel direct als indirect, of een belemmering. Van directe discriminatie is geen sprake, omdat geen onderscheid wordt gemaakt naar nationaliteit. Ook van indirecte discriminatie is geen sprake, omdat geen vermomde vorm van onderscheid naar nationaliteit aanwezig is. Elke emigrerende ab-houder wordt op dezelfde manier behandeld. Wel is geconcludeerd dat de maatregelen belemmerend werken voor de emigrerende ab-houder met betrekking tot de vrijheid van vestiging zoals opgenomen in art. 49 VWEU. Deze belemmerende werking komt tot uiting in het formeel vaststellen van de belastingschuld met betrekking tot de waardevermeerdering van de aandelen op het moment van emigratie. Het formeel vaststellen van de belastingschuld terwijl nog niets is gerealiseerd, zorgt ervoor dat het minder aantrekkelijk is voor de ab-houder te emigreren in vergelijking met verhuizen binnen Nederland. Bij een verhuizing binnen Nederland is art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001 niet van toepassing en dus is geen sprake van een fictieve vervreemding. Gevolg hiervan is dat geen sprake is van een heffingsmoment en daardoor niets bekend wordt bij de ab-houder. De volgende stap was het beoordelen of sprake is van een rechtvaardiging voor deze belemmering. Bij de beoordeling is aangesloten bij de motivering van de wetgever in het Belastingplan 2016, namelijk het behouden van de fiscale claim over de meerwaarde van de aandelen die is opgebouwd in Nederland en het tegengaan van belastingontwijking. De rechtvaardigingsgronden die hierbij horen zijn het bestrijden van belastingontduiking of misbruik en een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten op basis van het territorialiteitsbeginsel.

Geconcludeerd is dat enkel de rechtvaardigingsgrond die ziet op het bestrijden van misbruik niet geaccepteerd zal worden, aangezien de maatregelen daarvoor te algemeen geformuleerd zijn. De maatregelen moeten specifiek zien op het tegengaan van kunstmatig opgezette constructies die gericht zijn op het ontwijken van de belasting. Duidelijk is geworden dat dit niet het geval is doordat de maatregelen zien op alle emigraties, ook de emigraties zonder fiscaal motief. In samenhang met de tweede rechtvaardigingsgrond, een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid op basis van het territorialiteitsbeginsel, kunnen de maatregelen wel worden geaccepteerd. De maatregelen zien namelijk op het behoud van de fiscale claim over de waardevermeerdering die in Nederland is opgebouwd. Vervolgens is beoordeeld of sprake is van proportionele regelgeving met betrekking tot de invordering van de uitgestelde belasting en of deze niet verder gaat dan noodzakelijk. De huidige maatregelen zijn niet disproportioneel, omdat voldaan wordt aan de voorwaarden die gesteld zijn in de rechtspraak van het HvJ EU. De maatregelen houden namelijk rekening met een eventuele waardevermindering die ontstaat nadat de ab-houder is geëmigreerd en de belasting hoeft niet gelijk te worden voldaan op het moment van emigratie. De maatregelen gaan daarbij ook niet verder dan noodzakelijk. Wel is nog de vraag hoe geoordeeld wordt over het feit dat de geëmigreerde ab-houder uiteindelijk meer belasting is verschuldigd dan wanneer hij in Nederland was blijven wonen. Dit gaat mogelijk verder dan noodzakelijk om het doel te bereiken.

Geconcludeerd kan worden dat de maatregelen weliswaar een belemmerende werking hebben, maar dat deze te rechtvaardigen zijn. De maatregelen kunnen niet enkel worden gerechtvaardigd op basis van het bestrijden van misbruik. Het enkele feit van emigratie kan namelijk niet als basis gelden voor een algemeen vermoeden van belastingontwijking. In samenhang met de rechtvaardigingsgrond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid, zijn de maatregelen wel te rechtvaardigen. De maatregelen zijn daarbij ook niet disproportioneel en gaan niet verder dan noodzakelijk om het doel te bereiken, met als kanttekening het feit dat de geëmigreerde ab-houder uiteindelijk meer belasting is verschuldigd dan wanneer hij in Nederland was blijven wonen. Al met al bestaat dus geen strijdigheid met het EU-recht.

Hoofdstuk 5 - Conclusie

In deze scriptie is onderzocht of het per 15 september 2015 ingevoerde wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek houdbaar is binnen het EU-recht. Met behulp van verschillende deelvragen is getracht een antwoord te geven op de vraag:

Is het ingevoerde wetsvoorstel ter bestrijding van het emigratielek houdbaar binnen het EU-recht? Zo nee, zijn er aanpassingen mogelijk waardoor het ingevoerde wetsvoorstel wel aan het EU-recht voldoet?

Allereerst zijn in het tweede hoofdstuk de gevolgen besproken bij emigratie van een ab-houder. Door middel van het beschrijven van de systematiek van de wet is een beeld gevormd van de gevolgen bij emigratie. Op deze manier is ook duidelijk geworden welke aspecten van belang zijn bij emigratie die beïnvloed worden door de ingevoerde maatregelen, zoals de conserverende aanslag en de invordering van de belastingclaim.

Vervolgens werd in het derde hoofdstuk beschreven wat de maatregelen inhouden, wat het doel is en wat de gevolgen zijn voor de invordering van de belastingclaim. Ook werd beoordeeld of de maatregelen uitvoerbaar zijn. Dit is volgens de wetgever het geval. Vanuit de literatuur wordt afwachtend gereageerd. De regels met betrekking tot het zelf informatie verstrekken door de geëmigreerde ab-houder, opgenomen in de IW 1990, spelen een belangrijke rol bij de uitvoerbaarheid.

Tot slot is in het laatste hoofdstuk getoetst of de maatregelen strijdig zijn met het EU-recht. Met behulp van de beslisboom van het HvJ EU is geconcludeerd dat de maatregelen niet strijdig zijn met het EU-recht. De maatregelen kunnen door de te algemene formulering niet enkel gerechtvaardigd worden met de rechtvaardigingsgrond ten aanzien van het bestrijden van misbruik. Het vermoeden van belastingontwijking is namelijk niet te rechtvaardigen enkel door het emigreren van de ab-houder. Deze te algemene formulering betekent echter niet gelijk dat sprake is van strijdigheid met het EU-recht, voor zover deze rechtvaardigingsgrond niet als enkele motivering wordt gebruikt. In samenhang met de rechtvaardigingsgrond van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid ten aanzien van het behoud van de fiscale claim die is ontstaan tijdens de periode dat de ab-houder binnenlands belastingplichtig was, zijn de maatregelen wel te rechtvaardigen. Geconcludeerd kan worden dat de maatregelen in de huidige vorm houdbaar zijn binnen het EU-recht. Ten aanzien van het feit dat de ab-houder uiteindelijk meer belasting is verschuldigd dan wanneer hij in Nederland

was blijven wonen, moet nog blijken of dit niet verder gaat dan noodzakelijk om het doel te bereiken.

Literatuurlijst

Artikelen

- D.A. Albregtse, Cursus Belastingrecht, deel Inkomstenbelasting, IB.2.3.5.A.
- G.M.R. Blokland, '*Compenserende heffingstoets EU-proof?*', WFR 2005/1125.
- A.C.P. Bobeldijk, A.E. de Leeuwen H.M. ten Vergert, '*De regeling van de conserverende aanslag: nu wel EU-proof?*', WFR 2012/376.
- J.J. van den Broek, Commentaar NDFR artikel 49 VWEU Vrijheid van vestiging (voorheen art. 43 EG-Verdrag).
- M.F. van Brummen en J.H.M. Nieuwenhuizen, '*Verdragsrechtelijke twijfels bij voorgestelde emigratieregeling voor aanmerkelijkbelanghouder*', WFR 2015/1488.
- Bureau Vaktechniek van het Register Belastingadviseurs, in samenwerking met de Commissie Wetsvoorstellen en de specialistengroepen van het Register Belastingadviseurs, '*Reactie RB op het pakket Belastingplan 2016*'.
- R.P. van den Dool, '*DGA in het belastingplan*', WFR 2015/1167.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, *Artikelsgewijs commentaar bij artikel 20c Wet Inkomstenbelasting 1964*, aantekening 36.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, *Artikelsgewijs commentaar bij artikel 2.9 Wet Inkomstenbelasting 2001*, aantekening 1.4.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, *Artikelsgewijs commentaar bij artikel 4.16 Wet Inkomstenbelasting 2001*, aantekening 9.1.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, *Artikelsgewijs commentaar bij artikel 4.16 Wet Inkomstenbelasting 2001*, aantekening 9.5.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, *Artikelsgewijs commentaar bij artikel 7.5 Wet Inkomstenbelasting 2001*, aantekening 5.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting, *Artikelsgewijs commentaar bij artikel 7.6 Wet Inkomstenbelasting 2001*, aantekening 1.4.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, *artikel 49 VWEU*, aantekening 7.
- J. Ganzeveld, '*Eén-nul voor de conserverende aanslag, een ruststand?*', NTFR 2003/1948.
- J.C. Huussen, '*Verdeling van de heffingsbevoegdheid*', EFS Erasmus 2012.

- J.W.J. de Kort, *'Ontwikkelingen emigratieheffing bij aanmerkelijk belang: N-zaak en verder'*, WFR 2008/551.
- J.J.A.M. Korving, 1 oktober 2011, *'Europees belastingrecht'*, Fiscale praktijkreeks, nr. 27, hoofdstuk 3.
- J.J.A.M. Korving, *'Misbruik en primair EU-recht'*, TFO 2013/125.3.
- A.E. de Leeuw en T.J.A. Hendriks, *'Wijzigingen voor de emigrerende aanmerkelijkbelanghouder'*, FTV 2016/01.
- A.J.W. van Opzeeland, *'Fiscale coherentie: "a rule of reason"'*, EFS Erasmus 2010.
- De redactie, *'Nota n.a.v. het verslag Belastingplan 2016 naar Tweede Kamer'*, NTFR 2015/2814.
- A.C. Rijkers, *Cursus Belastingrecht, deel Inkomstenbelasting, IB.4.6.1.I.a.*
- A.C. Rijkers, *Cursus Belastingrecht, deel Inkomstenbelasting, IB.4.6.1.I.f.*
- M.P. Waninge, *Commentaar NDFR artikel 25 IW 1990 Uitstel van betaling.*
- M.P. Waninge, *Commentaar NDFR artikel 26 IW 1990 Kwijtschelding.*
- D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht - Europees Belastingrecht, EBR.5.0.8.*
- D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht - Europees Belastingrecht, EBR.5.1.7.A.a.*
- A.W. van der Woude, *'EG-rechten, discriminaties en belemmeringen'*, WFR 2000/1471.

Boeken

- E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B.F. Schuver, *'Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing'*, Deventer: Kluwer 2015.
- B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *'European Tax Law'*, Deventer: Kluwer, 2012.

Elektronische bronnen

- www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax/articles/belastingplan-2016-nieuwe-regels-bij-emigratie-dga.html. *'Belastingplan 2016 - Nieuwe regels bij emigratie DGA'*. 2 december 2015.
- www.meijburg.nl KPMG Meijburg en Co. *'Fiscale maatregelen voor 2016: Wijziging regime conserverende aanslag voor emigrerende aanmerkelijkbelanghouder'*. 17 september 2015.
- www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9783264241695-en.htm.

Jurisprudentie

HR

- HR 20 februari 2009, 07/12314, BNB 2009/262.

HvJ EU

- HvJ EG 20 februari 1979, zaak 120/78, Jur. 1979, p. 649 (*Cassis de Dijon*).
- HvJ EG 30 november 1995, C-55/94, FED 1997/175 (*Gebhard*).
- HvJ EG 9 maart 1999, C-212/97, Jur. 1999, p. I-1459 (*Centros*).
- HvJ EG 11 maart 2004, C-9/02, NTFR 2004/397 (*Hughes de Lasteyrie du Saillant*).
- HvJ EG 7 september 2006, C-470/04, BNB 2007/22 (*N*).
- HvJ EG 12 september 2006, C-196/04, BNB 2007/54 (*Cadbury Schweppes*).
- HvJ EU 29 november 2011, C-371/10, BNB 2012/40 (*National Grid Indus*).

Overige stukken

- Brief staatssecretaris van Financiën, 13 april 2004, nr. WDB 2004/188U.
- Brief staatssecretaris van Financiën, 17 september 2013, nr. AFP/2013/613.
- Brief staatssecretaris van Financiën, 25 augustus 2015, nr. AFP/2015/685.
- Kamerstukken II 1995/96, 24761, nr. 3.
- Kamerstukken II 2004/05, 29758, nr. 7.
- Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 7.
- Kamerstukken II 2012/13, 33615, nr. 3.
- Kamerstukken II 2013/14, 33750 IX, Bijlage 3 '*Emigrerende AB-houders*'.
- Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. A.
- Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. D.
- Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. G.
- Kamerstukken I 2015/16, 34302, nr. J.
- Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3.
- Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 11.
- Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 19.