

Reactie Register Belastingadviseurs inzake wetsvoorstel 34.959, Wet spoedreparatie fiscale eenheid

Het Register Belastingadviseurs (hierna: RB) heeft met interesse kennis genomen van het wetsvoorstel Wet spoedreparatie fiscale eenheid (34 959). Dit wetsvoorstel is voor het RB aanleiding om deze reactie te plaatsen.

Op 8 juli 2016 heeft de Hoge Raad in twee procedures prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) over de houdbaarheid van het Nederlandse fiscale eenheidsregime, dit gelet op het arrest Groupe Steria. Vanwege de conclusies van de Advocaat-Generaal van 25 oktober 2017, bestond het risico dat de uitspraken van het HvJ EU negatief zouden uitpakken voor Nederland, met een mogelijke derving van belastingopbrengsten tot gevolg.

Vanwege dat risico zag de staatssecretaris van Financiën aanleiding om spoedreparatiemaatregelen aan te kondigen, die zouden worden ingevoerd als het HvJ EU de zogenoemde ‘per-elementbenadering’ van toepassing zou verklaren. De maatregelen hebben dan terugwerkende kracht tot en met 25 oktober 2017, 11.00 uur. Inmiddels heeft het HvJ EU uitspraak gedaan en is komen vast te staan dat de Nederlandse regelgeving strijdig is met EU-regelgeving.

Algemene opmerkingen

In de memorie van toelichting is aangegeven dat de uitspraak van het HvJ EU zou kunnen leiden tot een structurele derving van belastinginkomsten van enkele honderden miljoenen euro's per jaar. Terugwerkende kracht is noodzakelijk om te voorkomen dat het budgettaire effect nog groter wordt. Het RB merkt op dat het budgettaire belang van de terugwerkende kracht echter niet is onderbouwd. In dit kader wijzen wij graag ook op een recente column in het Weekblad fiscaal recht, 2018/122 (bijlage 1). Tevens acht het CPB de raming van de spoedreparatiemaatregelen als een raming met grote onzekerheid. Gezien het belang voor de praktijk van de terugwerkende kracht en daarmee gepaard gaande rechtsonzekerheid zou een nadere onderbouwing volgens het RB op zijn plaats zijn. De budgettaire effecten zijn immers de primaire aanleiding voor de terugwerkende kracht.

Het RB constateert dat de wetgever de keuze maakt om meer te repareren dan nodig is op grond van het arrest van het Hof van Justitie EU, van 22 februari 2018 in de gevoegde zaken C-398/16 en C-399/16. Hoewel dit niet nodig lijkt, begrijpt het RB deze keuze. Immers, dit voorkomt dat er onduidelijkheden c.q. onjuistheden in de wetgeving blijven bestaan.

Het RB wijst op de uitvoerbaarheid van de regelgeving door de Belastingdienst. Hierover is al het nodige geschreven, maar duidelijk is dat er wel verschillende twijfels zijn omtrent de uitvoerbaarheid. De (on)uitvoerbaarheid heeft vanzelfsprekend ook gevolgen voor de praktijk, wat hoogstwaarschijnlijk zal leiden tot een toename van administratieve lasten. Het RB is van mening dat die echter zoveel mogelijk moeten worden voorkomen. Het RB raadt om die reden dan ook aan om nog eens kritisch te kijken naar het wetsvoorstel op het punt van uitvoerbaarheid.

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.500 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

Terugwerkende kracht

Het RB vraagt aandacht voor de terugwerkende kracht. In het wetsvoorstel is aangegeven dat bepaalde maatregelen terugwerkende kracht hebben tot en met 25 oktober 2017, 11.00 uur. Hierdoor kunnen bestaande fiscale eenheden/(mkb-)ondernemingen te maken krijgen met artikel 10a, artikel 13, negende tot en met vijftiende, en zeventiende lid, artikel 13l en artikel 20a Vpb, waar voorheen deze bepalingen niet aan de orde waren door de werking van de fiscale eenheid. Het RB wijst er, in lijn met de brief van het RB (bijlage 2) op dat dit de rechtszekerheid niet ten goede komt.

Het RB merkt tevens op dat het de vraag is of de terugwerkende kracht wel in overeenstemming is met artikel 1 Eerste protocol EVRM, vooral of wel aan het vereiste van fair balance is voldaan en de belastingplichtigen gerechtvaardigde verwachtingen kunnen ontlenen aan de bestaande wetgeving. Het RB verzoekt om een nadere toelichting op dit punt. Zonder enige duidelijkheid bestaat namelijk het risico op gerechtelijke procedures, wat naar de mening van het RB zoveel mogelijk vooraf moet worden voorkomen.

Andere aanpassingen

Volgens de wetgever kan niet worden uitgesloten dat voortijdig nog andere (reparatie)maatregelen moeten worden getroffen. In de literatuur zijn al verschillende regelingen genoemd die mogelijk ook in strijd zijn met het EU-recht, maar (vooralsnog) niet worden gerepareerd. Het RB verzoekt om zo spoedig mogelijk duidelijkheid te geven hieromtrent, met name in verband met de rechtszekerheid voor belastingplichtigen.

Het RB gaat ervan uit dat aan dergelijke maatregelen (die momenteel dus nog niet bekend zijn) geen terugwerkende kracht (tot 25 oktober 2017, 11.00 uur) zal worden verbonden, en vraagt om bevestiging op dit punt. Dit lijkt ons vanzelfsprekend vanwege het voornemen om de wijzigingen van artikel 13a Vpb ook pas per 1 januari 2019 van kracht te laten worden.

Artikel 15 Vpb

- 1 Het RB merkt op dat uit de voorstellen niet duidelijk volgt of de gehele fiscale eenheid moet worden weggedacht, dan wel slechts onderdelen daarvan. Het RB gaat er vanuit dat de gehele fiscale eenheid moet worden weggedacht. Gezien het belang voor de praktijk vraagt het RB graag bevestiging dat inderdaad de gehele fiscale eenheid wordt weggedacht en niet alleen ten aanzien van de partijen waarop de bepaling betrekking heeft.
- 2 Het RB wijst erop dat in het nieuwe lid 16 van artikel 15 Vpb wordt gesproken over: “de artikelen 10a (...), met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden”. Deze toevoeging lijkt op het eerste gezicht zeer ruim. Het RB vraagt de staatssecretaris om deze zinsnede nader te verduidelijken, bijvoorbeeld aan de hand van concrete voorbeelden, waarmee de reikwijdte komt vast te staan.

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.500 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

Het RB wijst in dit verband graag op artikel I, onderdeel B / Artikel 15 Vpb. In dit artikel wordt geregeld dat artikel 13a Vpb per 1 januari 2019 wordt toegevoegd aan artikel 15, lid 16 Vpb. De reden hiervan is dat deze bepaling niet was genoemd in het persbericht van 25 oktober 2017. Dit versterkt voor het RB de vraag wat de bedoeling is van “met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden”.

- 3 Het RB wijst erop dat de hiervoor genoemde regelingen moeten worden toegepast alsof de maatschappijen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig zijn. Het RB gaat ervan uit dat hierbij de winstsplitsingsregels van artikel 15ah Vpb niet van toepassing zijn (vgl. HR 13-05-2011, ECLI:NL:HR:2011:BP7962). Evenals bij toepassing van artikel 15ac Vpb en 15af Vpb gaat het RB van het volgende uit: “De commerciële jaarstukken zullen als hulpmiddel kunnen worden gebruikt bij de vaststelling van het aan de dochter toe te rekenen resultaat. Uiteraard zal het commerciële resultaat op bepaalde punten dienen te worden aangepast omdat het jaarrekeningenrecht en het fiscale recht onderling verschillen.” (Kamerstukken II 2000/01, 26 854, nr. 6, p. 26-27 en p. 37). Het RB vraagt om bevestiging hiervan.
- 4 Voor het wegdenken van de fiscale eenheid geldt geen temporele beperking. Het wegdenken geldt dus ook voor situaties die al bestonden op 25 oktober 2017. Een eventuele aftrekbeperking is alleen van toepassing op het gedeelte van de rente dat kan worden toegerekend aan de periode vanaf 25 oktober 2017, 11:00 uur. Het RB ziet graag een nadere toelichting op de impact en noodzaak van een dergelijke regeling, bij voorkeur aan de hand van een voorbeeld.

Artikel 10a Vpb

Het RB merkt op dat de bewijslast bij artikel 10a Vpb niet eenvoudig zal zijn voor de inspecteur. Als de schuld en de daarmee verband houdende rechtshandeling binnen een fiscale eenheid zijn aangegaan, is immers moeilijk voorstelbaar dat daaraan onzakelijke overwegingen ten grondslag hebben gelegen. In dat kader is relevant dat artikel 10a Vpb uitholling van de belastinggrondslag door middel van rentelasten tussen gelieerde lichamen probeert tegen te gaan. Aan uitholling van de belastinggrondslag wordt niet toegekomen als zowel de schuld als de daarmee verband houdende transactie binnen een fiscale eenheid zijn aangegaan. Deze transacties zijn binnen de fiscale eenheid immers non-existent. Dat aan deze transacties niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag hebben gelegen is daarmee onwaarschijnlijk, aangezien met deze transacties geen enkel fiscaal voordeel kon worden behaald.

Een belangrijk voordeel van de fiscale eenheid is dat winsten en verliezen van gevoegde vennootschappen tegen elkaar kunnen worden afgezet. Dat is in de praktijk ook vaak een belangrijke overweging om een fiscale eenheid te vormen. Met andere woorden: in de praktijk zullen veel situaties bestaan waarin binnen een fiscale eenheid verliezen worden verrekend met winst (horizontale verliesverrekening).

In de memorie van toelichting wordt ingegaan op de werking van de tegenbewijsregeling van artikel 10a Vpb. De wetgever verwacht dat in veel gevallen een beroep kan worden gedaan op de compenserende heffingstoets. Aan deze toets wordt kort gezegd voldaan als de

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.500 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

schuldeiser in Nederland is gevestigd en geen sprake is van de verrekening van verliezen. Volgens de toelichting zijn de hiervoor relevante verliezen, eventuele voorvoegingsverliezen en verliezen van de fiscale eenheid zelf. Uit deze toelichting leidt het RB af dat voor de toepassing van de compenserende heffingtoets geen rekening mag worden gehouden met de horizontale verliesverrekening, ongeacht de zelfstandigheidsfictie voor artikel 10a Vpb. Het RB verzoekt om bevestiging van deze zienswijze, bij voorkeur aan de hand van een voorbeeld.

Het RB verneemt graag hoe voorbeeld 5 uit de memorie van toelichting uitwerkt, bijvoorbeeld in de situatie dat W in plaats van voorvoegingsverliezen te hebben, zelfstandig verliesgevend is en die verliezen in dit jaar binnen de fiscale eenheid zijn verrekend met winsten van X en/of Y.

Artikel 13, lid 9 t/m 15 en lid 17 Vpb

Het RB is van mening dat de voorstellen van artikel 13, lid 9 tot en met 15 en lid 17 Vpb wellicht nauwelijks praktische werking zullen hebben in de praktijk. Immers, om te kunnen spreken van een beleggingsdeelneming, moet deze laagbelast zijn. Echter, de deelneming die in Nederland in een fiscale eenheid is opgenomen, wordt altijd naar redelijke maatstaf in de heffing betrokken, omdat voor opname in een fiscale eenheid is vereist dat de deelneming in Nederland moet zijn gevestigd. Hierdoor lijken deze bepalingen niet aan de orde te kunnen komen. Het RB wijst in dit kader bijvoorbeeld op het artikel in het WFR “De beleggingsdeelneming na spoedreparatie: science fiction” (WFR 2018/34, bijlage 3).

Het RB vraagt dan ook om een nadere verduidelijking c.q. toelichting omtrent de werking van deze bepalingen. Voor de praktijk heeft dit als voorkeur om dit aan de hand van een of enkele voorbeelden te doen.

Artikel 13l Vpb

Het RB merkt op dat deze regeling, gezien het grote drempelbedrag (€ 750.000), voor het mkb nauwelijks van toepassing lijkt te zijn. Het RB heeft dan ook geen commentaar op de voorstellen in dit kader.

Artikel 20a Vpb

1. Het nieuwe lid 17 bepaalt dat onder de verliezen bedoeld in artikel 20a Vpb wordt verstaan: *de verliezen toerekenbaar aan een belastingplichtige als ware er geen fiscale eenheid in de zin van dit artikel.*

Hoewel het RB de indruk heeft dat horizontale verliesverrekening niet relevant is voor de toepassing van artikel 10a Vpb, krijgt het RB de indruk dat horizontale verliesverrekening wél relevant is voor artikel 20a Vpb. Dit komt het RB merkwaardig en niet consistent voor.

Het RB vraagt aandacht en een nadere toelichting voor de horizontale verrekening van verliezen. Met andere woorden: wat is de uitwerking van voorbeeld 7 indien B winsten behaalt (in plaats van verliezen) die binnen een fiscale eenheid (horizontaal) zijn verrekend met de verliezen van C.

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.500 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

2. Het voorgestelde artikel 15, lid 17 Vpb heeft betrekking op artikel 20a Vpb. Het RB merkt op dat hierin wordt gerefereerd aan 'een belastingplichtige'. Het RB verzoekt graag om verduidelijking wie in dit kader als belastingplichtige moet worden gezien/aangemerkt.

De achtergrond van deze vraag is gelegen in het feit dat enkel de moedermaatschappij van een fiscale eenheid belastingplichtig is. Door het wegdenken van de fiscale eenheid voor bepaalde artikelen (zoals artikel 10a Vpb) wordt de gevoegde dochtermaatschappij(en) echter niet ineens belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. In het verlengde daarvan verneemt het RB graag of dit wordt verduidelijkt via een specifieke bepaling.

3. In artikel 20a Vpb gaat het om de verrekenbare verliezen van het oudste jaar. Voor verrekening van deze verliezen geldt een termijn van maximaal 9 jaar (carry-forward). Naar de mening van het RB kan dit wetsvoorstel materieel terugwerkende kracht hebben voor deze verliezen. Dat komt het RB onredelijk over.

Artikel 13a Vpb

In artikel 13a Vpb is een waarderingsvoorschrift opgenomen voor bepaalde beleggingsdeelnemingen. Voor deze waardering rijst de vraag wat de boekwaarde is op het moment dat deze bepaling van toepassing wordt (1 januari 2019). Het wetsvoorstel en de memorie van toelichting doen vermoeden dat wordt uitgegaan van de oorspronkelijke boekwaarde, ervan uitgegaan dat er nooit een fiscale eenheid was. Het RB vraagt zich af of dat een dergelijke materieel terugwerkende kracht door de wetgever is beoogd. Het RB is van mening dat aangesloten zou moeten worden bij de waarde op het moment dat artikel 13a Vpb van toepassing wordt. Met andere woorden: er zou compartimentering moeten plaatsvinden. Belastingplichtigen zouden anders mogelijk alsnog kunnen worden belast voor waardeinstijgingen die zien op de periode dat artikel 13a Vpb niet speelde.

Overgangsmaatregel

1. Het RB is verheugd dat de Staatssecretaris gehoor heeft gegeven aan de oproep van het RB om een overgangsmaatregel in te voeren om het mkb te ontzien. In dat kader heeft het RB zelfs begrip voor de aanvullende voorwaarde dat de inspecteur de mogelijkheid behoudt om aannemelijk te maken dat aan de schuld - of aan de daarmee verband houdende rechtshandeling - niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen, zodat daarmee kwaadwillenden kunnen worden bestreden. Het RB is van mening dat goedwillende belastingplichtigen hier niet de dupe mogen worden van deze ruime mogelijkheid. Om die reden zou de praktijk geholpen zijn als een zelfde toezegging wordt gedaan als bij de invoering van artikel 10a Vpb in 1996, namelijk dat de inspecteur zich terughoudend zal opstellen bij het opvragen van gegevens in bestaande gevallen als hij geen aanwijzingen heeft dat artikel 10a Vpb speelt.

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.500 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

2. Het RB wijst erop dat het wetsvoorstel pas nu onderhanden is. Het is nog niet duidelijk of en wanneer het wetsvoorstel wordt aangenomen. Daardoor bestaat het risico dat er (relatief) weinig tijd voor belastingplichtigen resteert om hun structuur aan te passen en gebruik te maken van de overgangsmaatregel. Het RB geeft daarom in overweging om de termijn om de overgangsmaatregel toe te passen, te verlengen. Dit mede vanwege de veelheid aan tijd die het bepalen of artikel 10a Vpb van toepassing is, met zich meebrengt.
3. Het drempelbedrag van € 100.000 geldt per fiscale eenheid en niet per vennootschap van de fiscale eenheid. Het RB vraagt om nadere verduidelijking over hoe deze regeling in de praktijk moet worden toegepast. Het lijkt niet onlogisch om de drempel te laten gelden per vennootschap, aangezien de fiscale eenheid juist voor toepassing van artikel 10a Vpb ook moet worden weggedacht.

Praktische zaken en aanbevelingen

1. Het RB wijst erop dat de Hoge Raad nog moet beslissen in cassatie over de uitspraken van het HvJ EU. Nederland voert nu weliswaar regelgeving in om de EU-jurisprudentie te implementeren, maar het RB geeft in overweging om de uitspraken van de Hoge Raad af te wachten. Zeker gezien de conclusie van A-G Wattel van 8 juni 2018 die in feite tegen de uitspraak van het HvJ EU in gaat (bijlage 4).
2. Het RB wijst er allereerst op dat belastingplichtigen in de praktijk steeds moeten bepalen hoe artikel 10a Vpb moet worden toegepast. Voor belastingplichtigen is dit een tijdrovende exercitie die vanzelfsprekend dus ook veel geld kost. In dit kader merkt het RB op dat in de uitvoeringstoets is opgemerkt:

Onderzoek naar hoe artikel 10a in een specifiek geval moet worden toegepast is (tijdrovend) maatwerk en kost veel capaciteit.

Hieruit blijkt wel dat zowel de praktijk als de Belastingdienst te maken krijgt met (administratieve) lasten. Het RB is van mening dat de kosten voor de praktijk ver uitgaan boven de raming. Bij de gevolgen voor het bedrijfsleven wordt opgemerkt dat de incidentele kosten gemiddeld circa € 250 per bedrijf bedragen en de structurele kosten circa € 150 per bedrijf. De inschatting van het RB is dat deze kosten, in ieder geval de incidentele kosten, substantieel hoger zullen uitvallen. De belastingderving weegt naar de mening van het RB niet op tegen de hoge uitvoeringskosten waar ondernemingen (in het mkb) mee geconfronteerd kunnen worden.

3. De praktijk worstelt met de vraag hoe moet worden omgegaan met het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting 2017. Het RB is vooralsnog van mening dat hierop de thans geldende wet- en regelgeving van toepassing is, zolang het huidige wetsvoorstel nog niet formeel in werking is getreden. Het RB verzoekt tevens graag om bevestiging dat geen boete wordt opgelegd voor reeds ingediende aangiften vanwege het mogelijke standpunt van belastinginspecteurs dat 'opzettelijk een

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.500 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.

onjuiste aangifte' is gedaan. Het RB dringt aan op een verduidelijking omtrent de afwikkeling van de aangiften 2017.

4. De wijziging van de regelgeving kan ertoe leiden dat belastingplichtigen te maken krijgen met te betalen belastingrente. Het RB geeft in overweging hier een coulancemaatregel voor in te voeren, vanwege het feit dat de terugwerkende kracht waar belastingplichtigen mee geconfronteerd worden, voor hen niet voorzienbaar was.
5. Graag ziet het RB geregeld dat voor aangiften vennootschapsbelasting van fiscale eenheden waarvoor de Wet spoedreparatie fiscale eenheid gevolgen heeft, in aanmerking kunnen komen voor bijzonder uitstel voor de indiening van de aangifte.

Deze reactie is opgesteld door de Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs. In het bijzonder hebben hieraan bijgedragen drs. M.A.B. Bögemann, mr. drs. M.J.F.A. Broos, mr. drs. P.W.H. van den Heuvel, mr. A.T. Pahladsingh en mr. P.A.G. van den Tillaart.

Indien u vragen en/of opmerkingen heeft naar aanleiding van deze reactie, dan kunt u contact opnemen met mr. A.T. Pahladsingh via apahladsingh@rb.nl of 0345-547000.

Culemborg, 10 juli 2018

Over het RB

Het Register Belastingadviseurs (RB) is een actieve en praktijkgerichte beroepsvereniging en behartigt de belangen van ruim 7.500 aangesloten belastingadviseurs. Het RB overlegt intensief met overheid en politiek en biedt informatie en daadwerkelijke hulp bij de praktijkuitoefening. Adviseurs die lid zijn van het RB beschikken over actuele vakinhoudelijke kennis op het gebied van belastingadvies en zijn de fiscale vertrouwenspersonen van talloze mkb-ondernemers. Een herkenbaar keurmerk voor de klant. Meer informatie vindt u op rb.nl.