



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
Dhr. S. Weeber
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 6 juli 2018

Betreft: Wet spoedreparatie fiscale eenheid (34 959)

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft kennisgenomen van het Wetsvoorstel wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met enkele spoedreparaties inzake de fiscale eenheid en inzake het herstel van een omissie in de innovatiebox (hierna: Wetsvoorstel Spoedreparatie fiscale eenheid).

De Orde is teleurgesteld dat het wetsvoorstel slechts in heel beperkte mate meer duidelijkheid geeft dan de brieven die in de afgelopen maanden over dit onderwerp zijn gepubliceerd. En dat veel van de vragen die in de vakliteratuur zijn opgeroepen, niet zijn meegenomen in de toelichting. Het wetsvoorstel geeft dan ook op veel cruciale vragen geen antwoord. Daarmee wordt het wetsvoorstel zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtigen en haar adviseurs zeer problematisch in de uitvoering.

Samenvatting commentaar

De Orde is ongerust over de uitvoering van het wetsvoorstel mocht dat kracht van wet krijgen. Wetten die niet uitgevoerd kunnen worden, zouden niet ingevoerd moeten worden. Indien de conclusie is dat een wet niet of alleen problematisch uitvoerbaar is, dient te worden gezien of het wetsvoorstel wel uitvoerbaar kan worden gemaakt (aanpassen regels) en/of dient de capaciteit van de Belastingdienst op sterkte te worden gebracht.

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

1

De Orde benadrukt nogmaals (zie ook ons commentaar van 3 november 2017)¹ dat zij ernstige moeite heeft met de terugwerkende kracht van dit wetsvoorstel. Het belangrijkste bezwaar is het feit dat de wijzigingen niet kenbaar waren aan belastingplichtigen omdat op dat moment nog onduidelijk was hoe de procedure voor het HvJ EU zou aflopen. Daar voegt de Orde nog aan toe dat, gelet op de vele vragen die in de praktijk zijn gerezen, en die daarna slechts voor een gedeelte zijn beantwoord naar aanleiding van Kamervragen, ook duidelijk is geworden dat het niet alleen niet kenbaar was voor belastingplichtigen of de wetgeving zou worden ingevoerd, maar dat ook de inhoud van de potentiële wetgeving onvoldoende duidelijk was. Nog los daarvan leidt wetgeving bij persbericht er toe dat belastingplichtigen van het ene op het andere moment worden geconfronteerd met een grote lastenverzwaring waarop zij niet konden anticiperen. Belastingplichtigen die door de wetswijziging zijn gedwongen tot een herstructurering (mocht dat sowieso al mogelijk zijn), kunnen die niet onmiddellijk doorvoeren. Ter illustratie wijst de Orde op de suggestie van de staatssecretaris om ter vermijding van art. 10a problematiek, een fusie tot stand te brengen. Een fusie kost, inclusief voorbereidingstijd en wettelijk wachtermijnen, al gauw enkele maanden. Dit alles klemt des te meer nu de belastingplichtigen die worden geconfronteerd met de belastingverzwaring geen enkel voordeel kunnen putten uit de per-element-jurisprudentie van het HvJ EU.

De Orde geeft daarom nogmaals in overweging de wetgeving niet met terugwerkende kracht naar 25 oktober 2017 te laten ingaan. Het risico van gedragseffecten is immers reeds geweken.

De Orde doet vanuit haar vaktechnische expertise enkele suggesties ter verbetering.

1. Bedenk of terugwerkende kracht van het wetsvoorstel echt noodzakelijk is en breng op zijn minst de budgettaire derving van de verschillende opties in kaart.
2. Overweeg de terugwerkende kracht te beperken tot boekjaren die aanvangen op of na 25 oktober 2017, om 11:00 uur. Dit voorkomt dat in het lopende boekjaar 2017 een 'knip' ontstaat met alle uitvoeringsproblemen van dien.
3. Beperk de reparatie van art. 10a Wet Vpb 1969 tot leningen die verschuldigd zijn aan verbonden lichamen (respectievelijk verbonden natuurlijke personen) buiten de fiscale eenheid. Leningen binnen fiscale eenheid blijven buiten beschouwing omdat zich daar de EU-rechtelijke strijdigheid niet voordoet. Deze conclusie wordt breed gesteund in de vakliteratuur, maar ook de Raad van State. Deze beperking voorkomt enorm veel uitvoeringsproblemen en levert geen budgettaire derving op in vergelijking met de situatie voor 25 oktober 2017.
4. Sluit art. 131 Wet Vpb 1969 uit van de reparatiewetgeving dan wel voer praktische bewijsregels in voor de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969.
5. Bepaal dat de spoedreparatiewetgeving niet van toepassing is op belangenwijzigingen die zich hebben voorgedaan vóór inwerkingtreding van de spoedreparatiemaatregelen.
6. Bepaal dat de spoedreparatie geen invloed heeft op de uitdelingsverplichting van FBI's ex art. 28 Wet Vpb 1969.

¹ <https://www.nob.net/nob-commentaar-op-de-aangekondigde-spoedreparatiemaatregelen-inzake-de-fiscale-eenheid>.

1. Wetsvoorstel algemeen

‘Ontbreken temporele beperking’

De memorie van toelichting geeft aan dat er geen temporele beperking is. Daarbij verwijst de memorie naar op 25 oktober 2017 om 11 uur ’s ochtends bestaande leningen. Een ander element van de temporele werking is in hoeverre de fiscale eenheid moet worden weggedacht? Moet deze worden weggedacht alsof de fiscale eenheid nooit heeft bestaan? Of moet worden weggedacht tot invoering van de in het wetsvoorstel genoemde artikelen? Of tot het aangaan van de lening? Of tot het verrichten van de rechtshandeling? De Orde vraagt duidelijke antwoorden op deze belangrijke vragen.

De Orde vraagt of het toepassen van de spoedreparatiemaatregelen zonder temporele beperking er niet toe leidt dat de terugwerkende kracht van deze wetgeving materieel gezien verder teruggaat dan tot 25 oktober 2017, 11:00 uur? Als voorbeeld kan bijvoorbeeld art. 20a Wet Vpb 1969 worden genoemd. Indien deze bepaling zonder temporele beperking moet worden toegepast, heeft dit ook gevolgen voor belangenwijzigingen die, mogelijk zelfs vele jaren (binnen de maximale verrekeningstermijn), vóór 25 oktober 2017, 11:00 uur hebben plaatsgevonden en daarmee ook op verrekenbare verliezen van belastingjaren voor 2017.

Samenhangende regelingen

Het voorgesteld art. 15 lid 16 eerste volzin Wet Vpb 1969 bepaalt dat enkele artikelen, “*met inachtneming van alle regelingen die daarmee verband houden*”, moeten worden toegepast als ware er geen fiscale eenheid. De Orde heeft in de toelichting node gemist aan welke “regelingen” hierbij moet worden gedacht en verzoekt hierop meer toelichting te geven. Voor zover mogelijk verzoekt de Orde per artikel aan te geven welke regelingen met dat artikel verband houden. In het bijzonder verzoekt de Orde te bevestigen dat art. 8 en art. 8b Wet Vpb 1969 met art. 10a en art. 131 Wet Vpb 1969 verband houden.

En voorts of met samenhangende regelingen alleen wettelijke regelingen worden bedoeld, of ook de artikelen uit bijvoorbeeld het Besluit fiscale eenheid 2003, de uitvoeringsregelingen, uitvoeringsbeschikkingen en mogelijk zelfs de beleidsbesluiten onder samenhangende regelingen moeten worden begrepen.

De Orde constateert dat er niet alleen regelingen zijn die samenhangen met de genoemde artikelen (art. 10a, art. 13, lid 9 tot en met 15 en lid 17, art. 131 en art. 20a Wet Vpb 1969), maar dat ook de omgekeerde situatie bestaat. De genoemde artikelen houden verband met niet-genoemde artikelen. Denk daarbij aan de situatie waarin art. 15ad Wet Vpb 1969 moet worden toegepast en daarbij de samenloop met art. 131 Wet Vpb 1969 relevant is (art. 7 Besluit aftrekbepanking bovenmatige deelnemingsrente). Moet art. 7 van het Besluit aftrekbepanking bovenmatige deelnemingsrente nu worden toegepast alsof voor de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969 de fiscale eenheid niet bestaat? Zo ja, dan verzoekt de Orde dit tot uitdrukking te brengen in de wettekst alsmede een duidelijk voorbeeld te geven hoe de wettekst dan uitwerkt in deze situatie. En dient voor de toepassing van bijvoorbeeld art. 13b Wet Vpb 1969, art. 10a Wet Vpb 1969 eveneens te worden weggedacht, waardoor de

verbondenheidsfictie van art. 10a lid 7 Wet Vpb 1969 eveneens niet geldt? Ook op deze vraag verneemt de Orde graag het antwoord.

Voorts constateert de Orde dat met de genoemde artikelen verband houdende regelingen in voorkomende gevallen reeds voorzien in een wegdenkgedachte, zoals art. 15ah lid 3 Wet Vpb 1969. De Orde vraagt te bevestigen dat dit artikel na invoering van het wetsvoorstel zo moet worden gelezen dat, indien sprake is van niet-aftrekbare rente die wordt bijgeteld op grond van het voorgestelde art. 15 lid 16 tweede volzin, deze rente wel ‘in de winst van de fiscale eenheid’ tot uitdrukking is gekomen. Kan de staatssecretaris tevens aangeven hoe art. 15ah lid 3 Wet Vpb 1969 zou moeten worden toegepast, indien op basis van goed koopmansgebruik een verschil in de in een jaar in aanmerking te nemen verschuldigde rente en betaalde rente zou ontstaan?

De Orde vraagt in te gaan op de samenloop tussen het voorgestelde art. 15 lid 16 en 17 Wet Vpb 1969 en art. 15ac lid 5 Wet Vpb 1969. De Orde vraagt te bevestigen dat in situaties waarin door het voorgestelde art. 15 lid 16 en 17 Wet Vpb 1969 de (wereld)winst van de fiscale eenheid wordt verhoogd doordat rente op grond van art. 10a Wet Vpb 1969 niet in aftrek komt, bij het berekenen van de objectvrijstelling eveneens kan worden uitgegaan van die verhoogde winst. Art. 10a Wet Vpb 1969 werkt dan in gelijke mate door in de wereldwinst als in de bijdragewinst voor de objectvrijstelling.

2. Art. 10a Wet Vpb 1969 - Winstdrainage

In de inleiding van deze brief werd al ingegaan op de onwenselijkheid van de terugwerkende kracht die aan de spoedreparatie wordt gegeven. Ten aanzien van art. 10a Wet Vpb 1969 herhalen wij dit bezwaar. Verder verwijzen wij naar onderdeel 5 van deze brief. De aldaar nader concreet gemaakte bezwaren zijn mutatis mutandis van toepassing ten aanzien van art. 10a Wet Vpb 1969.

Met betrekking tot de spoedreparatie ten aanzien van art. 10a Wet Vpb 1969 vraagt de Orde te bevestigen of zij het goed heeft gezien dat de winst van de fiscale eenheid – i.e. de winst van de moedermaatschappij van de fiscale eenheid – wordt gecorrigeerd voor – lees: bijgeteld – de rente die ingevolge art. 10a Wet Vpb 1969 bij het wegdenken van de fiscale eenheid niet “in aftrek” komt. Dit is met name relevant als de ‘art. 10a’-schuld zich op het niveau van de dochtermaatschappij van de fiscale eenheid bevindt, aangezien die dochtermaatschappij effectief niet belastingplichtig is voor de VPB. Een bijtelling bij de winst van die dochtermaatschappij lijkt dan niet effectief.

De Orde constateert dat de volgende drie situaties binnen het bereik van de spoedreparatie vallen met betrekking tot art. 10a Wet Vpb 1969:

1. De art. 10a-schuld is verschuldigd aan een verbonden schuldeiser buiten de fiscale eenheid én de rechtshandeling heeft plaatsgevonden tussen fiscale-eenheidmaatschappijen;
2. De art. 10a-schuld is verschuldigd binnen de fiscale eenheid aan een fiscale-eenheidmaatschappij én de rechtshandeling heeft plaatsgevonden buiten de fiscale eenheid; én

3. De art. 10a-schuld is verschuldigd binnen fiscale eenheid aan een fiscale-eenheidmaatschappij én de rechtshandeling heeft plaatsgevonden tussen fiscale-eenheidmaatschappijen.

De eerste situatie is vergelijkbaar met de situatie in het arrest van het Hof van Justitie EU. De Orde begrijpt daarom in beginsel het repareren van deze situatie. Wel verzoekt de Orde in te gaan op de nadere conclusie van Advocaat-Generaal Wattel van 8 juni 2018, 15/00194, ECLI:NL:PHR:2018:624. Indien deze conclusie wordt gevolgd, zou reparatie van art. 10a Wet Vpb 1969 niet nodig zijn.

Verder verzoekt de Orde te bevestigen dat als gevolg van de spoedreparatie onder art. 10a Wet Vpb 1969 vallende situaties hersteld kunnen worden door de effecten van de rechtshandeling ongedaan te maken, waardoor een situatie ontstaat die niet meer past binnen de doelstelling van art. 10a Wet Vpb 1969. Denk hierbij aan de situatie waarin de moedermaatschappij van een fiscale eenheid in het verleden heeft ingeleend van een verbonden lichaam, het geld heeft gebruikt om een kapitaalstorting te doen in een dochtermaatschappij die het geld vervolgens weer heeft uitgeleend. Indien de vordering (van de dochtermaatschappij) in de vorm van een kapitaal terugbetaling wordt overgedragen aan de moedermaatschappij, ontstaat een situatie waarin de moedermaatschappij in- en doorleent. Daarna zou art. 10a Wet Vpb 1969 niet meer van toepassing moeten zijn. De Orde verzoekt deze conclusie te bevestigen.

De tweede situatie lijkt de Orde niet in strijd met het EU-recht, zoals ook de Raad van State al constateerde. De Orde verwijst ook naar het betoog van G.I. van Eijk, De spoedreparatiemaatregelen in de VPB over 10a Wet Vpb 1969 en “interne leningen”, in WFR 2018/88 en verzoekt de staatssecretaris op dit betoog te reageren. Reparatie is naar de mening van de Orde niet nodig. De Orde verzoekt derhalve de voorgestelde wettekst hierop aan te passen. Indien de wetgever deze gevallen toch onder de spoedreparatie wil laten vallen, is het wenselijk dat meer toelichting wordt gegeven op de toepassing van de tegenbewijsregelingen van art. 10a lid 3 Wet Vpb 1969. Voor de compenserende-heffingstoets is in de memorie van toelichting een uiterst simplistisch voorbeeld gegeven. De Orde verzoekt enkele andere voorbeelden uit te werken, waarin meer duidelijkheid wordt gegeven over de toerekening van verliezen van de fiscale eenheid, waarbij enerzijds aandacht wordt besteed aan voorvoegingsverliezen en anderzijds aan andersoortige verliezen. In de kern gaat het er bij deze problematiek om in hoeverre de fiscale eenheid moet worden ‘weggedacht’. Dit laat zich illustreren aan de hand van de volgende voorbeelden.

Voorbeeld 1

BV M is moedermaatschappij van een fiscale eenheid met twee dochtermaatschappijen BV A en BV B. BV A heeft een ‘art. 10a’-schuld aan BV M en betaalt hierop 100 rente. De zelfstandige resultaten van BV M, BV A en BV B zijn als volgt

- *BV M: -/- 40*
- *BV A: -/- 30*
- *BV B: -/- 20*

De Orde vraagt hoeveel de correctie is ter zake van de ‘art. 10a’-rente. Noch de besmette rechtshandeling ex art. 10a Wet Vpb 1969 noch de schuld is zakelijk.

De Orde ziet de volgende mogelijke uitwerkingen:

- 1. 90, aangezien BV M als moedermaatschappij van de FE een verlies heeft van 90. In zoverre is er derhalve niet voldaan aan de compenserende-heffingstoets;*
- 2. 60, aangezien voor de toepassing van art. 10a Wet Vpb 1969 alleen de fiscale-eenheidsmaatschappijen die bij de ‘art. 10a’-schuld zijn betrokken, zijnde BV A en BV M, moeten worden weggedacht. BV B, die immers buiten de ‘art. 10a’-schuld staat, telt dan wel mee in het resultaat van BV M.*
- 3. 40, zijnde enkel het eigen verlies van BV M, de schuldeiser van de ‘art. 10a’-schuld.*

Voorbeeld 2

Zelfde voorbeeld als in Voorbeeld 1, alleen nu heeft BV A de ‘art. 10a’-schuld aan BV B. De Orde vraagt nu hoeveel de correctie is ter zake van de ‘art. 10a’-rente.

De Orde ziet de volgende mogelijke uitwerkingen:

- 1. geen correctie, want door de fiscale eenheid zijn de verliezen van BV A, BV B en BV M verliezen van BV M, waardoor BV B geen verliezen meer heeft en er dus sprake is van een compenserende heffing;*
- 2. 70, aangezien voor de toepassing van art. 10a Wet Vpb 1969 alleen de fiscale-eenheidsmaatschappijen die bij de ‘art. 10a’-schuld zijn betrokken, zijnde BV A en BV B, moeten worden weggedacht. BV M die immers buiten de ‘art. 10a’-schuld staat, telt dan wel mee, zodat het gezamenlijke resultaat van BV B en BV M bepalend is.*
- 3. 20, zijnde enkel het eigen verlies van BV B, de schuldeiser van de ‘art. 10a’-schuld*

Voorbeeld 3

BV M is met ingang van jaar 1 gevoegd met BV D1, BV D2 en BV D3. BV D1 heeft 100 voorvoegingsverliezen uit jaar t-7. In jaar 1 bedraagt het fiscale-eenheidsresultaat nihil. De resultaten van de afzonderlijke fiscale-eenheidsmaatschappijen bedraagt, BV M 100, BV D1 150, BV D2 50 en BV D3 -300.

In jaar 2 verstrekt BV D1 een 5% lening ad 1000 aan BV D2 die deze lening aanwendt voor de verwerving van een deelneming. De resultaten in jaar 2 zijn als volgt: fiscale eenheid 100, verdeeld over BV M nihil, BV D1 150, BV D2 50 en BV D3 -100. De voorvoegingsverliezen kunnen worden verrekend met het fiscale-eenheidsresultaat voor zover toerekenbaar aan D1. Zonder fiscale eenheid zou de rente van 50 bij BV D1 belast zijn geweest. Is voldaan aan de compenserende heffingstoets?

Indien in bovenstaand voorbeeld 3 de rente op de art. 10a-lening ‘niet aftrekbaar’ / bijgeteld moet worden bij de fiscale-eenheidswinst, kan dan worden bevestigd dat de niet-aftrekbare rente die wordt bijgeteld op grond van het voorgestelde art. 15 lid 16 tweede volzin dan kan worden gebruikt om de voorvoegingsverliezen van D1 mee te verrekenen?

Voorts vraagt de Orde of bij een interne ‘art. 10a’-schuld binnen de fiscale eenheid – de hierboven onder 2. en 3. genoemde situaties – altijd is voldaan aan de (dubbele) zakelijkheidstoets van art. 10a lid 3 onderdeel a Wet Vpb 1969, nu de fiscale eenheid effectief geen ‘art. 10a’-rente in aftrek brengt. Aan de ‘art. 10a’-schuld kan dan geen fiscale reden ten grondslag liggen. Anders gezegd, de ‘art. 10a’-schuld moet dan wel zakelijk zijn, zodat is voldaan aan de zakelijkheidstoets van art. 10a lid 3 onderdeel a Wet Vpb 1969. De Orde verzoekt de staatssecretaris dit te bevestigen of anders te verduidelijken hoe de (dubbele) zakelijkheidstoets wel moet worden uitgelegd.

De Orde verzoekt de staatssecretaris voorts aan te geven of, en zo ja op welke wijze de fiscale eenheid bij een reeds op 25 oktober 2017, 11:00 uur bestaande lening nog een rol speelt bij de (dubbele) zakelijkheidstoets. De fiscale eenheid bestond immers nog bij het verstrekken van de lening.

In aansluiting op voorbeeld 5 uit de memorie van toelichting vraagt de Orde wat de uitwerking is als het verlies van W geen voorvoegingsverliezen zijn maar ‘gewone’ verliezen die zijn geleden tijdens het bestaan van de fiscale eenheid. Hoe moet dan de compenserende-heffingstoets van art. 10a lid 3 onderdeel b Wet Vpb 1969 worden toegepast? Maakt het daarbij nog uit of de fiscale eenheid als zodanig (in totaal) verliezen heeft geleden dan wel deze ‘gewone’ verliezen van W binnen fiscale eenheid (volledig) zijn gecompenseerd door de winsten van X en Y.

De Orde vraagt of de correctie op basis van art. 10a Wet Vpb 1969 ook moet plaatsvinden, als de fiscale eenheid als zodanig geen verrekenbare verliezen heeft. Anders gezegd, of dan altijd is voldaan aan de compenserende-heffingstoets van art. 10a lid 3 onderdeel b Wet Vpb 1969. De Orde illustreert dit met de volgende voorbeelden:

Voorbeeld 4

BV M is moedermaatschappij van een fiscale eenheid met twee dochtermaatschappijen BV A en BV B. BV A heeft een ‘art. 10a’-schuld aan BV B en betaalt hierop 100 rente. De zelfstandige resultaten van BV M, BV A en BV B zijn als volgt

- *BV M: 40*
- *BV A: 30*
- *BV B: -/- 20*

De Orde vraagt hoeveel de correctie is ter zake van de ‘art. 10a’-rente. Noch de besmette rechtshandeling ex art. 10a Wet Vpb 1969 noch de schuld is zakelijk.

De Orde ziet de volgende mogelijke uitwerkingen:

- 1. geen correctie, aangezien het verlies van BV B vanwege de fiscale eenheid volledig is gecompenseerd met de winsten van BV A en BV M. BV B heeft dan geen verrekenbare verliezen meer, zodat er is voldaan aan de compenserende-heffingstoets;*
- 2. 20, aangezien BV zelfstandig bezien (zonder fiscale eenheid) tot dit bedrag verrekenbare verliezen heeft en er in zoverre dus geen sprake is van een compenserende heffing.*

Voorbeeld 5

BV M is moedermaatschappij van een fiscale eenheid met twee dochtermaatschappijen BV A en BV B. BV A heeft een ‘art. 10a’-schuld aan BV B en betaalt hierop 100 rente. De zelfstandige resultaten van BV M, BV A en BV B zijn als volgt

- *BV M: 40*
- *BV A: 30*
- *BV B: -/- 80*

De Orde vraagt hoeveel de correctie is ter zake van de ‘art. 10a’-rente. Noch de besmette rechtshandeling ex art. 10a Wet Vpb 1969 noch de schuld is zakelijk.

De Orde ziet de volgende mogelijke uitwerkingen:

- 1. 10, aangezien het verlies van BV B vanwege de fiscale eenheid voor 70 is gecompenseerd met de winsten van BV A en BV M. Bij BV B resteert dan nog 10 aan verrekenbare verliezen, wat tevens het fiscale-eenheidsresultaat is;*
- 2. 80, aangezien BV zelfstandig gezien (zonder fiscale eenheid) tot dit bedrag verrekenbare verliezen heeft en er in zoverre dus geen sprake is van een compenserende heffing.*

De Orde verzoekt om aan te geven op welke wijze moet worden omgegaan met de compenserende-heffingstoets, indien een renteloze art. 10a-lening is verstrekt binnen fiscale eenheid. De geïmputeerde rentebate zal immers binnen fiscale eenheid niet zichtbaar belast worden.

De Orde verzoekt om de toelichting bij voorbeeld 5 op blz. 14 van de memorie van toelichting aan te passen. De bewijslast voor de tegenbewijsregelingen ligt niet bij vennootschap W (schuldeiser) maar bij vennootschap Y (schuldenaar).

De hierboven als derde situatie is een combinatie van de twee andere situaties waarbij dezelfde vragen spelen. Ook hier acht de Orde reparatie niet noodzakelijk.

De Orde verzoekt duidelijkheid te geven over de toepassing van de overgangsregeling ex art. III van het wetsvoorstel bij lange, korte en gebroken boekjaren. Kan de staatssecretaris voorbeelden daartoe geven?

Voorts vraagt de Orde om in te gaan op de mogelijke staatssteunaspecten van deze versoepeling. De Raad van State heeft hierom reeds gevraagd, maar een reactie heeft de Orde niet kunnen lezen.

Overgangsregeling

De Orde vraagt of is overwogen om met betrekking tot art. 10a Wet Vpb 1969 het € 100.000-maximum in het kader van het overgangsrecht structureel te maken in plaats van enkel geldend tot 1 januari 2019? En zo ja, waarom daarvoor dan niet is gekozen? Voorts vraagt de Orde of is overwogen het € 100.000-maximum als een echte franchise te laten gelden in plaats van als een fatale grens, zoals bijvoorbeeld ook voor art. 13l Wet Vpb 1969 het geval is met betrekking tot de aldaar geldende franchise van € 750.000? En zo ja, waarom daarvoor niet is gekozen. Het Nederlandse MKB zou er immers enorm mee zijn geholpen als nimmer een 'art. 10a'-correctie hoeft plaats te vinden als de 'art. 10a'-rente het bedrag van € 100.000 (per fiscale eenheid) niet overschrijdt.

3. Art. 13 lid 9 tot en met 15 Wet Vpb 1969 - beleggingsdeelneming

De Orde vraagt zich ten aanzien van de toepassing van de spoedreparatie op de regeling van de niet-kwalificerende beleggingsdeelneming van art. 13 lid 9-15 Wet Vpb 1969 af voor welk probleem dit een oplossing is. Als de Orde het goed ziet, zal in zuiver binnenlandse situaties, wanneer de fiscale eenheid wordt weggedacht, niet zijn voldaan aan de voorwaarden van art. 13 lid 9 Wet Vpb 1969, met name de reële-heffingstoets van art. 13 lid 11 onderdeel a Wet Vpb 1969. Op binnenlandse deelnemingen zal dus de deelnemingsvrijstelling van toepassing zijn/blijven als de fiscale eenheid wordt weggedacht. Ten aanzien van buitenlandse

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

deelnemingen is art. 13 lid 9 Wet Vpb 1996 niet van toepassing, als een fiscale eenheid had kunnen worden gevormd met die buitenlandse deelneming. Had dit wel gekund, dan zou de buitenlandse deelneming ‘omkatten’ tot een vaste inrichting, waarop de regeling van de objectvrijstelling van toepassing wordt op deze (fictieve) vaste inrichting. Die regeling bevat echter in art. 15g Wet Vpb1969 voor zogenoemde laagbelaste beleggingsondernemingen een soortgelijke regeling als art. 13 lid 9 Wet Vpb 1969 bevat voor niet-kwalificerende beleggingsdeelnemingen. Blijkens art. 15h Wet Vpb 1969 is daarop eveneens de verrekeningsmethode in plaats van de vrijstellingsmethode van toepassing, op dezelfde wijze dus als dat met betrekking tot niet-kwalificerende beleggingsdeelnemingen het geval is. De (fictieve) fiscale eenheid met de buitenlandse deelneming leidt er naar de mening van de Orde niet toe dat op die buitenlandse deelneming zonder meer de vrijstellingsmethode van toepassing wordt. Derhalve verzoekt de Orde de staatssecretaris nader toe te lichten waarom art. 13 lid 9-15 Wet Vpb 1969 onderdeel moet uitmaken van de spoedreparatie en of die reparatie niet overbodig is.

Als de spoedreparatie dus al moet gelden voor art. 13 lid 9-15 Wet Vpb 1969, qoud non, constateert de Orde dat in de memorie van toelichting geen afzonderlijke aandacht is besteed aan de toepassing van de drie ‘toetsen’ op grond waarvan een deelneming in een (gevoegde) dochtermaatschappij als een ‘niet-kwalificerende beleggingsdeelneming’ moet worden aangemerkt, te weten de oogmerktoets, de bezittingentoets en de reële-heffingtoets (onderworpenheidstoets). De Orde duidt de situatie waarin op grond van een of meer van deze drie toetsen de deelnemingsvrijstelling van toepassing is hierna aan met de woorden ‘vrijgestelde deelneming’ en het geval waarin niet wordt voldaan aan alle drie de toetsen als ‘belaste deelneming’. Het wetsvoorstel brengt mee dat vanaf 25 oktober 2017, 11.00 uur moet worden beoordeeld of ten aanzien van een belang tussen twee in een fiscale eenheid gevoegde maatschappijen sprake kan zijn van een situatie die voor alle drie de toetsen diskwalificeert.

De Orde merkt op dat het wetsvoorstel noch de memorie van toelichting voor de praktijk voldoende handvatten biedt om goed te beoordelen in welk geval sprake zou kunnen zijn van een belaste deelneming. Naar de mening van de Orde eist de rechtszekerheid om zo goed als mogelijk te bepalen in welke gevallen het spoedreparatiewetsvoorstel ertoe zou kunnen leiden dat vanaf 25 oktober 2017, 11.00 uur de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing is ten aanzien van een belang in een gevoegde dochtermaatschappij.

Omdat het moet gaan om situaties, waarin de dochtermaatschappij diskwalificeert op grond van de bezittingentoets, behoren naar de mening van de Orde dochtermaatschappijen waarin vrijwel alleen een onderneming in de zin van de Wet IB 2001 wordt gedreven in het algemeen niet tot de risicogroep. Dat is wel het geval als in een gevoegde dochtermaatschappij hoofdzakelijk passief vermogen (beleggingsvermogen) is ondergebracht in de zin van de bezittingentoets. Daaronder vallen bijvoorbeeld ook dochtermaatschappijen die als passieve financieringsmaatschappij zijn aan te merken of als bedrijfsmiddelen (andere dan onroerende zaken), dan wel het gebruik of gebruiksrecht daarvan binnen de groep van verbonden lichamen ter beschikking stellen in de zin van art. 13 lid 12 Wet Vpb 1969. Van belang hierbij is dat een vermogensbestanddeel voor de bezittingentoets als ‘goed’ kwalificeert indien dat vermogensbestanddeel aan een naar Nederlandse maatstaven reële heffing is onderworpen. In een situatie waarin de dochtermaatschappij de bezittingentoets

niet met succes doorstaat, zal ook de oogmerktoets niet snel tot de conclusie leiden dat sprake is van een vrijgestelde deelneming. In de praktijk zal het in dergelijke situaties dus erop aan komen of de gevoegde dochtermaatschappij is onderworpen aan een heffing van winstbelasting die naar Nederlandse maatstaven redelijk is. In het onderdeel inzake de toepassing van de regeling voor beleggingsdeelnemingen in de Memorie van toelichting wordt evenwel geen aandacht besteed aan de vraag hoe de redelijkeheffingtoets dient te worden uitgevoerd ter zake van een gevoegde dochtermaatschappij. In de literatuur (W.R. Kooiman en M.H.C. Ruijschop, De beleggingsdeelneming na spoedreparatie: science fiction, WFR 2018/34, paragraaf 3.4) zijn hierover wel denkrichtingen ontvouwd. De Orde verneemt graag van de staatssecretaris, in het belang van de rechtszekerheid, of en zo ja, in welke mate de staatssecretaris de conclusies van deze auteurs ter zake van de uitvoering van de reële-heffingtoets onderschrijft. Kan de staatssecretaris een situatie schetsen waarin een gevoegde dochtermaatschappij niet aan de onderworpenheidstoets voldoet?

Een specifieke sector die mogelijk met het wegdenken van de fiscale eenheid voor de regeling van de beleggingsdeelnemingen te maken krijgt, is de scheepvaartsector. In de scheepvaartsector is het gebruikelijk om de eigendom van de schepen en de operationele activiteiten onder te brengen in aparte entiteiten binnen één fiscale eenheid. Dit vanwege het beperken van de aansprakelijkheid, ten behoeve van het financieren van de schepen en/of vlagvoering. Het management, waaronder het technisch, crew en commercieel beheer, vindt in andere entiteiten binnen de groep plaats. Ervan uitgaande dat het schip en de operationele activiteiten in verschillende maatschappijen binnen de fiscale eenheid zijn ondergebracht, wordt het schip doorgaans door middel van een bareboat charter binnen fiscale eenheid ter beschikking gesteld. Het wetsvoorstel heeft mogelijk een enorme impact op de scheepvaartsector. De scheepvaartonderneming maakt binnen fiscale eenheid namelijk gebruik van de tonnageregeling, maar ‘stand-alone’ zou de maatschappij die de eigendom van het schip houdt, niet kwalificeren voor toepassing van de tonnageregeling. Hierdoor is het mogelijk dat de desbetreffende maatschappij effectief laagbelast is naar Nederlandse maatstaven. De Orde vraagt de staatssecretaris dit onbedoelde effect van de wijziging in het fiscale eenheidsregime te herstellen door te bevestigen dat de betreffende maatschappij in dat geval niet als een (laagbelaste) beleggingsdeelneming wordt beschouwd, dan wel dat het tonnageregime en/of de deelnemingsvrijstelling op dit punt worden aangepast.

De Orde constateert tevens dat in het wetsvoorstel niet wordt bepaald dat de compartimenteringsregeling bij sfeerovergang van art. 28c Wet Vpb 1969 tevens toepassing dient te vinden als ware er geen fiscale eenheid. Mag de Orde hieruit opmaken dat ter zake van een dergelijke sfeerovergang ten aanzien van een belang in een gevoegde dochtermaatschappij geen compartimenteringsreserve hoeft te worden gevormd op de balans van de fiscale eenheid? Indien het de bedoeling is dat ook art. 28c Wet Vpb 1969 wordt toegepast, alsof de fiscale eenheid niet bestaat, verzoekt de Orde de voorgestelde wettekst in overeenstemming te brengen met de bedoeling ervan. Is de staatssecretaris in dat geval van mening dat – in een situatie waarin vanaf 25 oktober 2017, 11.00 uur het belang in de gevoegde dochtermaatschappij als een belaste deelneming is aan te merken – per ultimo van het lopende boekjaar dat eindigt na 25 oktober 2017 de fiscale eenheid een onbelaste compartimenteringsreserve moet vormen? Als de staatssecretaris deze vraag bevestigend beantwoordt, verneemt de Orde graag welke boekwaarde in dat geval in aanmerking moet worden genomen. Naar de mening van de Orde brengt een redelijke heffing mee dat deze

boekwaarde niet lager zou mogen zijn dan de boekwaarde die op 25 oktober 2017, 11.00 uur aan het belang in de dochtermaatschappij is toe te rekenen. Kan de staatssecretaris dit bevestigen?

4. Art. 13 lid 17 Wet Vpb 1969 – kwalificatiemismatch

Het wegdenken van de fiscale eenheid voor de toepassing van art. 13 lid 17 Wet Vpb 1969 zorgt ervoor dat de hybride financiering zichtbaar wordt en dat, als aan de voorwaarden wordt voldaan, de vergoeding alsnog belast is. Kan de staatssecretaris een concreet voorbeeld schetsen waaruit blijkt dat deze wetsreparatie nodig is? De Orde heeft een dergelijk voorbeeld in de memorie van toelichting node gemist.

De Orde meent zelfs dat deze reparatie onnodig is. Een mismatchsituatie kan zich immers alleen voordoen in grensoverschrijdende situaties. Daarmee staat vast dat grensoverschrijdende situaties niet vergeleken kunnen worden met zuiver binnenlandse situaties en zich ook geen EU-rechtelijke discriminatie kan voordoen. De Orde verzoekt deze bepaling te schrappen, dan wel toe te lichten in welke gevallen zich een EU-rechtelijke strijdigheid kan voordoen.

5. Art. 131 Wet Vpb 1969 - deelnemingsrente

Terugwerkende kracht, ontbreken temporele beperking en onduidelijke reikwijdte wetsvoorstel

In de inleiding van deze brief zijn de bezwaren tegen de terugwerkende kracht van het wetsvoorstel aan bod gekomen. Zeker ook ten aanzien van art. 131 Wet Vpb 1969 doen zich naar de mening van de Orde, voor zover dat thans kan worden ingeschat, de bezwaarlijke gevolgen van de aan dit wetsvoorstel verleende formele terugwerkende kracht tot 25 oktober 2017 11.00 uur voor. De combinatie met de (mogelijk) zeer vergaande materiele terugwerkende kracht als gevolg van het ontbreken van een temporele beperking leidt tot ook voor de belastingplichtige onuitvoerbare regelgeving, die in veel gevallen het rechtvaardigheidsgevoel van de belastingplichtige met voeten treedt. Hierbij wrekt zich tevens dat het wetsvoorstel zoals dat bij de Tweede Kamer is ingediend, op tal van terreinen onduidelijkheden laat bestaan en vragen openlaat van een fundamenteel karakter. De Orde is van mening dat de invoering van de spoedreparatie ten aanzien van art. 131 Wet Vpb 1969 met terugwerkende kracht onverantwoord is en zoveel mogelijk dient te worden teruggedraaid.

Met zijn suggestie dat bestaande problemen kunnen worden opgelost met behulp van een (juridische) fusie miskent de staatssecretaris dat dit in de praktijk voor de ondernemingen die door dit onderdeel van het wetsvoorstel zijn getroffen, nagenoeg onmogelijk is geweest om tijdig maatregelen te treffen. In de praktijk zijn veel ondernemingen niet in staat gebleken om vóór het verstrijken van de peildatum aan het einde van het boekjaar 2017 in te grijpen in de structuur teneinde de bezwarende en onverwachte gevolgen van de invoering van het spoedreparatieregime met formele terugwerkende kracht te voorkomen dan wel te verzachten. Een fusie zoals door de staatssecretaris gesuggereerd, is vaak om praktische, bedrijfseconomische, commerciële en/of juridische redenen niet mogelijk of wenselijk

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

(gebleken). Aangezien op de peildatum aan het einde van het boekjaar 2017 de peildatum aan het begin van het boekjaar 2018 is gevolgd, heeft dat in die gevallen tot gevolg dat ook voor het boekjaar 2018 art. 131 Wet Vpb 1969 onoverkomelijke nadelige fiscale gevolgen zal hebben. Deze ondernemingen hebben slechts nog de mogelijkheid om vóór het verstrijken van de eerstvolgende peildatum hun structuur aan te passen naar aanleiding van het spoedreparatieregime. Gelet op de peildatasystematiek heeft dit nog maar een beperkt effect. De Orde roept daarom de staatssecretaris op om de formele terugwerkende kracht ten aanzien van de toepassing van art. 131 Wet VPB 1969 uit het wetsvoorstel te halen. De Orde begrijpt goed dat negatieve budgettaire consequenties voor de Nederlandse schatkist moeten worden vermeden, maar is van mening dat dit streven wordt begrensd door de normen van behoorlijke wetgeving. Deze zijn hier naar de mening van de Orde ruim overschreden.

De Orde wijst hierbij tevens op de conclusie van A-G Wattel van 12 juni 2018, nr. 15/00878 en 22 juni 2018, nr. 15/00194. Is de staatssecretaris van mening dat, gezien deze conclusies, te prematuur is besloten om het spoedreparatieregime in te voeren? Ziet de staatssecretaris in de conclusies voldoende redenen om het spoedreparatieregime en/of de daarin besloten liggende formele terugwerkende kracht integraal te heroverwegen?

De Orde begrijpt dat voor de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969 de fiscale eenheid moet worden weggedacht. Dit betekent dat een soort van ontvoeging plaatsvindt, hetgeen de vraag doet rijzen van welke verkrijgingsprijs voor de toepassing van art. 131 Wet VPB 1969 moet worden uitgegaan. Is dit de historische verkrijgingsprijs of geldt hiervoor het bepaalde in art. 15aj lid 6 Wet Vpb 1969? Als de historische verkrijgingsprijs geldt, wat de Orde vermoedt, kan de (fictieve) ontvoeging uit de fiscale eenheid (voor de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969) tot gevolg hebben dat het eigen vermogen van de aandeelhouder/moedermaatschappij van de fiscale eenheid stijgt. Consequentie hiervan kan zijn dat een hoger bedrag aan rente aftrekbaar is – een hoger eigen vermogen leidt immers tot een lagere deelnemingsschuld – dan wanneer geen ontvoeging had plaatsgevonden. Dit vanwege het zogenoemde goodwillgat dat door de ontvoeging feitelijk weer ongedaan wordt gemaakt. E.J.W. Heithuis heeft in De per-elementbenadering in de fiscale eenheid en de spoedreparatie, in FED 2018/44 hierop gewezen. De Orde vraagt te bevestigen of dit inderdaad een consequentie kan zijn van de fictieve ontvoeging uit de fiscale eenheid voor de toepassing van art. 131 Wet VPB 1969. Ook overigens vraagt de Orde een reactie van de staatssecretaris op genoemd artikel van E.J.W. Heithuis.

Als de staatssecretaris volhardt in handhaving van dit zeer controversiële wetsvoorstel, kan de staatssecretaris het bedrijfsleven (en de Belastingdienst) een praktische oplossing aanreiken om de vaststelling van de fiscale verplichtingen ten aanzien van de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969 na spoedreparatie te vergemakkelijken? De Orde denkt hierbij aan een regeling waarbij de vaststelling van de brutoverkoopsprijs van een deelneming in een gevoegde dochtermaatschappij kan worden gebaseerd op de balans van de desbetreffende dochtermaatschappij, en aan een regeling op grond waarvan voor een fiscale eenheid die ten miste zeven jaren bestaat het kwalificerende deel van de verkrijgingsprijs optioneel kan worden vastgesteld op 90% van de aldus bepaalde brutoverkoopsprijs. De Orde wijst er hierop op dat destijds bij de invoering van art. 131 Wet Vpb 1969 met recht is gekozen voor een eerbiedigende werking voor wat betreft deelnemingen die reeds voor de aanvang van boekjaar 2006 bestonden. Naar de mening van de Orde kan de inwerkingtreding van het

spoedreparatieregime worden gezien als een zodanig grote uitbreiding van het bereik van art. 131 Wet Vpb 1969 dat een vergelijkbare eerbiedigende werking voor bestaande structuren gerechtvaardigd is. Deze eerbiedigende werking kan bijvoorbeeld inhouden dat de verkrijgingsprijs en het kwalificerende deel daarvan wordt gefixeerd naar de toestand op 25 oktober 2017, 11.00 uur.

Mede in verband met de formele terugwerkende kracht verzoekt de Orde de staatssecretaris zich uit te laten over de gevolgen van een juridische fusie met (fiscale) terugwerkende kracht tot en met de aanvang van het boekjaar. Is de staatssecretaris van mening dat een juridische fusie van (bijvoorbeeld) de gevoegde dochtermaatschappij waarbij deze als verdwijnende rechtspersoon opgaat in de moedermaatschappij met terugwerkende kracht tot en met de aanvang van het boekjaar, meebrengt dat in dat boekjaar geen sprake meer is geweest van een deelneming in de dochtermaatschappij? Kan de staatssecretaris bevestigen dat eventuele geldleningen van de verdwijnende rechtspersoon ten gevolge van de fusie met terugwerkende kracht gedurende het hele boekjaar niet hebben bestaan, met als gevolg dat deze voor de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969 voor dat hele boekjaar niet in aanmerking worden genomen?

De Orde vraagt zich in het licht van het voorgaande af wat de gevolgen zijn van de toepassing van het spoedreparatieregime als een moedermaatschappij (met een kalenderjaarboekhouding) op 1 januari 2017 een schuld heeft die (zonder de fiscale eenheid) een deelnemingssschuld zou zijn ter zake van haar gevoegde dochtermaatschappij, maar deze schuld vóór 25 oktober 2017, 11:00 uur geheel heeft afgelost. Naar de mening van de Orde zou deze belastingplichtige voor het gehele jaar 2017 niet mogen worden geraakt door het voorgestelde art. 15 lid 16 Wet Vpb 1969 en verzoekt de staatssecretaris om dit te bevestigen.

Samenloop spoedreparatieregime met andere regelingen

De Orde constateert dat ook op het vlak van de toepassing van de renteaftrekbeperving voor deelnemingsrente (art. 131 Wet Vpb 1969) de toelichting weinig meer informatie verschaft over de toepassing van het spoedreparatieregime dan tot dusverre bekend was. Het voorbeeld dat de staatssecretaris noemt (voorbeeld 6) betreft het eenvoudigst denkbare geval, waarin binnen de fiscale eenheid na de spoedreparatie een deelnemingsrelatie tussen de moedermaatschappij en de dochtermaatschappij zichtbaar wordt.

Dit voorbeeld doet naar de mening van de Orde geen recht aan de complexiteit van de praktijk. Desalniettemin vraagt de Orde zich af of zelfs in dit eenvoudige voorbeeld de uitwerking in de memorie van toelichting die door de staatssecretaris wordt geschetst, wel juist dan wel volledig is. Is de staatssecretaris van mening dat in de geschetste situatie van voorbeeld 6 naast art. 131 Wet Vpb 1969 ook art. 15ad Wet Vpb 1969 van toepassing is, aangezien voor de toepassing van art. 15ad Wet Vpb 1969 de fiscale eenheid wel existent is? De Orde vraagt zich in dat geval af hoe de samenloop tussen art. 131 en art. 15ad Wet Vpb 1969 moet worden geëffectueerd, aangezien de samenloopregeling in art. 7 Besluit aftrekbeperving bovenmatige deelnemingsrente (hierna: het 131-besluit) niet voor deze situatie lijkt te zijn geschreven. En kan de staatssecretaris verder bevestigen dat, ingeval de geldlening in dat voorbeeld afkomstig is van een (al dan niet gevoegd) verbonden lichaam (wat de situatie in feitelijk opzicht niet veel complexer zou maken) tevens art. 10a Wet Vpb

1969 van toepassing is, zodat zich hier een samenloop van art. 10a Wet Vpb 1969, art. 131 Wet Vpb 1969 alsmede art. 15ad Wet Vpb 1969 voordoet? Als de staatssecretaris deze vraag bevestigend beantwoordt, kan de staatssecretaris dan zijn aangeven hoe een belastingplichtige die hiermee wordt geconfronteerd, op een verantwoorde manier aan zijn (aangifte)verplichtingen kan voldoen, nu de spoedreparatie zowel fiscale eenheden in het MKB raakt (indien de rentelast meer bedraagt dan de franchise) als in het grotere bedrijfsleven en deze problematiek zelfs voor deskundigen op het gebied van de renteaftrek in de vennootschapsbelasting nauwelijks te bevatten is?

Volgens de memorie van toelichting worden voor de toepassing van art. 10a Wet Vpb 1969 na de spoedreparatie ook zogenoemde interne leningen behandeld alsof de fiscale eenheid niet bestaat, in die zin dat de bij de debiteur betaalde rente door de werking van art. 10a Wet Vpb 1969 (alsnog) niet in aftrek komt op de winst van de fiscale eenheid. In de memorie van toelichting trekt de staatssecretaris deze conclusies echter niet met zoveel woorden door naar art. 131 Wet Vpb 1969. Moet de spoedreparatie ten aanzien van de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969 zo worden verstaan dat dergelijke interne geldleningen en de ter zake daarvan betaalde rente onder het bereik van art. 131 Wet Vpb 1969 vallen? Geldt dat volgens de staatssecretaris ook als sprake is van een lening ter zake waarvan binnen de fiscale eenheid geen rente is betaald? Hoe verhoudt zich volgens de staatssecretaris een bevestigend antwoord op een van beide dan wel beide voorgaande vragen met het voorschrift in art. 131 lid 8 onderdeel a Wet Vpb 1969 inhoudende dat (slechts) als geldlening wordt aangemerkt een schuld ter zake waarvan zonder de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969 rente in aanmerking wordt genomen? De Orde wijst er hierbij op dat art. 131 Wet Vpb 1969, anders dan art. 10a Wet Vpb 1969, niet ertoe leidt dat een bepaalde schuld in zijn geheel onder de reikwijdte van de renteaftrekbeperking valt, maar de uitkomst van art. 131 Wet Vpb 1969 is dat (afgezien van de franchise) het geheel aan in een jaar in aanmerking genomen rente voor een bepaald percentage niet in aftrek komt. Is de staatssecretaris van mening dat dit verschil in karakter tussen art. 10a Wet Vpb 1969 en art. 131 Wet Vpb 1969 voldoende reden is om zogenoemde interne leningen (na spoedreparatie) niet onder het bereik van art. 131 Wet Vpb 1969 te brengen?

Voorts is de Orde benieuwd naar de mening van de staatssecretaris over de toepassing van de samenloopregeling in art. 6 van het 131-besluit in situaties waarin een moedermaatschappij in het verleden een dochtermaatschappij heeft verworven die op dat tijdstip een deelneming in een andere vennootschap bezat en waarmee de moedermaatschappij daarna een fiscale eenheid is aangegaan. Is de staatssecretaris het eens met de opvatting dat art. 6 van het 131-besluit vanaf 25 oktober 2017, 11.00 uur niet meer kan worden toegepast, omdat voor de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969 (en de daarop gebaseerde bepalingen) de fiscale eenheid dient te worden weggedacht?

Ontbreken van temporele beperking

De Orde zou verder graag vernemen wat voor de toepassing van art. 131 Wet Vpb 1969 en de daarop gebaseerde regelingen de gevolgen zijn van het wegdenken van de fiscale eenheid zonder temporele beperking. Betekent dit dat art. 131 Wet Vpb 1969 moet worden toegepast alsof de fiscale eenheid nimmer heeft bestaan, zonder verdere beperking in de tijd? Als het antwoord daarop bevestigend luidt, moet de belastingplichtige dan alle rechtshandelingen die

in het verleden tijdens het bestaan van de fiscale eenheid zijn uitgevoerd beoordelen op hun potentiële impact op de toepassing van art. 13l Wet Vpb 1969 vanaf 25 oktober 2017, 11.00 uur? Voorts vraagt de Orde of de staatssecretaris de gevolgen kan schetsen van het ingediende wetsvoorstel van de volgende voorbeelden:

Voorbeeld 1

Stel, sinds lange tijd bestaat een fiscale eenheid tussen M (moedermaatschappij), D1 en D2 (dochtermaatschappijen). D1 houdt een deelneming in (niet-gevoegde) T. De verkrijgingsprijs van de deelneming in T is 1000.

Op 1 januari 2016 heeft D2 een onroerende zaak ter waarde van 200 om niet binnen de fiscale eenheid overgedragen aan D1. Deze overdracht is door de werking van de fiscale eenheid zonder directe heffingsgevolgen gebleven.

Wat zijn volgens de staatssecretaris de gevolgen voor de verkrijgingsprijzen van deelneming T, en D1 en D2 op basis van de spoedreparatie?

Voorbeeld 2

De structuur is gelijk aan voorbeeld 1.

Op 1 januari 2016 heeft D1 de vrijgestelde deelneming in T (binnen de fiscale eenheid) om niet overgedragen aan D2. Stel de waarde in het economische verkeer van de deelneming was op dat tijdstip 1500.

Kan de staatssecretaris de gevolgen hiervan schetsen voor de toepassing van art. 13l Wet Vpb 1969 na spoedreparatie?

Voorbeeld 3

De structuur is gelijk aan voorbeeld 1.

Stel D1 heeft al tien jaar een renteloze schuld aan D2. Stel een normale zakelijke rente zou 100 per jaar bedragen.

Kan de staatssecretaris schetsen welke gevolgen het ontbreken van een normale zakelijke rentebetaling na de spoedreparatie heeft op de hoogte van de verkrijgingsprijs die bij de fiscale eenheid ten aanzien van de deelneming in D1 vanaf 25 oktober 2017 in aanmerking moet worden genomen?

6. Art. 20a Wet Vpb 1969 – handel in verliesvennootschappen

De Orde vraagt verduidelijking over de structuur en toepassing van het voorgestelde art. 15 lid 16 en lid 17 Wet Vpb 1969 bij de toepassing van art. 20a Wet Vpb 1969.

Als de Orde het goed begrijpt, bepaalt het voorgestelde art. 15 lid 16 Wet Vpb 1969 dat art. 20a Wet Vpb 1969 moet worden toegepast alsof de fiscale eenheid niet bestaat. Voorafgaand aan die toepassing, moet op basis van het voorgestelde art. 15 lid 17 eerste volzin Wet Vpb 1969 eerst het verlies van de fiscale eenheid worden toegerekend aan de diverse belastingplichtigen. Kan de staatssecretaris verduidelijken op welke wijze verliezen aan een maatschappij moeten worden toegerekend? Gelden hiervoor bijvoorbeeld de regels van art. 15ah Wet Vpb 1969? De Orde wijst in dit verband mede op HR 13 mei 2011, nr. 10/01382,

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

BNB 2011/217, waarin met een binnen de fiscale eenheid ontstaan kwijtscheldingswinst volgens de Hoge Raad geen rekening hoefde te worden gehouden voor de vaststelling van de aan de te ontvoegen dochtermaatschappij mee te geven fiscale-eenheidsverliezen. En hoe dient bijvoorbeeld te worden omgaan met verliezen van een fiscale eenheid die historisch toerekenbaar zijn aan een maatschappij, terwijl deze maatschappij reeds ontvoegd is uit fiscale eenheid? Ook is het niet duidelijk hoe de toerekening van verliezen tussen maatschappijen moet plaatsvinden, indien er binnen fiscale eenheid maatschappijen zijn die verlies maken, maar ook maatschappijen zijn die winst maken. Moet de toerekening bijvoorbeeld ook plaatsvinden als de fiscale eenheid als geheel geen verlies heeft geleden, doch een of meer van de dochtermaatschappijen binnen de fiscale eenheid wel (welke verliezen binnen de fiscale eenheid dus volledig zijn verrekend met winsten van andere fiscale-eenheidsmaatschappijen)?

Kan de staatssecretaris tevens verduidelijken waarom de spoedreparatiemaatregel afwijkt van de hoofdregel dat verliezen van een fiscale eenheid in beginsel verliezen zijn van de moedermaatschappij? Een dergelijk alternatief zou de spoedreparatiemaatregel van art. 20a Wet Vpb 1969 uitvoeringstechnisch enorm vereenvoudigen.

Indien de toepassing van art. 20a vervolgens leidt tot het niet meer kunnen verrekenen van verliezen, zijn die verliezen niet meer voorwaarts verrekenbaar met de winst van die belastingplichtige (die fiscale eenheidsmaatschappij). De Orde vindt dit niet duidelijk terug in de wet. De verwijzing naar 'de eerste zin' (van lid 17) in de tweede volzin van het 17^e lid is in de beleving van de Orde niet juist. Het lijkt logischer om een verwijzing naar de eerste volzin van lid 16 op te nemen. De Orde verzoekt om een nadere toelichting.

De Orde verzoekt tevens om te verduidelijken dat in dat geval ook de herwaarderingsmogelijkheid en de compartimenteringsmogelijkheid van art. 20a lid 11 en 12 Wet Vpb 1969 op fiscale-eenheidsniveau toegepast kunnen worden.

Voorts vraagt de Orde hoe in de context van deze spoedreparatie met betrekking tot art. 20a Wet Vpb 1969 moet worden omgegaan met carry back van een verlies van een volgend jaar naar een eerder jaar.

Ook verzoekt de Orde om in te gaan op het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

BV M heeft in 2016 de aandelen gekocht in BV B en haar verlieslatende dochter BV C. Vervolgens zijn BV B en BV C gevoegd in de fiscale eenheid met BV M. 80% van de activiteiten van BV C zijn vervolgens binnen fiscale eenheid overgedragen / samengevoegd met de activiteiten van een andere gevoegde dochtermaatschappij. Zonder toepassing van de fiscale eenheid zouden de activiteiten van BV C zijn ingekrompen en zouden de verliezen onder het bereik van art. 20a Wet Vpb 1969 vallen. Binnen fiscale eenheid wordt de overdracht voor de toepassing van art. 20a Wet Vpb 1969 echter genegeerd (art. 15ae lid 5 Wet Vpb 1969) zodat art. 20a Wet Vpb 1969 niet van toepassing is. Houdt de spoedreparatie in dat de verliezen alsnog niet meer verrekenbaar zijn?

Kan de staatssecretaris bevestigen dat de spoedreparatiemaatregel niet ziet op belangenwijzigingen die vóór 25 oktober 2017, 11:00 uur hebben plaatsgevonden? Dit zou de uitvoerbaarheid van de spoedreparatie met betrekking tot art. 20a Wet VPB 1969 namelijk enorm ten goede komen, aangezien deze spoedreparatie ertoe leidt dat in potentie maximaal negen jaren – i.e. de maximale termijn van de voorwaartse verliesverrekening – moet worden teruggekeken. Kan de staatssecretaris voorts bevestigen dat de reeds verrekende verliezen niet meer teruggenomen kunnen worden? Ook niet via navordering?

7. Fiscale beleggingsinstellingen

De Orde vraagt aandacht voor fiscale eenheden van FBI's die geconfronteerd worden met een verhoging van de fiscale winst als gevolg van de spoedreparatie. In dat geval wordt de uitdelingsverplichting dienovereenkomstig verhoogd. Dit kan onwenselijke gevolgen hebben. De Orde constateert dat fiscale eenheden van FBI's zich nauwelijks voordoen, de spoedreparatiemaatregelen geen gevolgen kunnen hebben voor de verschuldigde vennootschapsbelasting bij een FBI (tarief is nihil), doch mogelijk slechts gevolgen kan hebben voor de uitdelingsverplichting bij een FBI en een strijd met het EU-recht zich niet goed laat denken. De Orde stelt daarom voor om de spoedreparatie wetgeving niet te laten gelden voor fiscale eenheden van FBI's.

8. Formeelrechtelijke aspecten en belastingrente

De Orde verzoekt de staatssecretaris in te gaan op de wijze waarop wordt omgegaan met reeds ingediende aangiften over het jaar 2017, indien het wetsvoorstel kracht van wet zou krijgen. In het bijzonder vraagt de Orde in dit verband ook aandacht voor de eventuele verschuldigde belastingrente als de winst van de fiscale eenheid ten gevolge van de spoedreparatiemaatregelen wordt verhoogd.

De Orde verzoekt tevens in te gaan op de situaties waarin reeds aanslagen over 2017 zijn opgelegd. Tot slot verzoekt de Orde om aan te geven op welke wijze belastingplichtigen bij hun voorlopige aangifte over 2018 kunnen omgaan met de aangekondigde spoedreparatie.

9. Tot slot

De Orde vreest dat de impact van de spoedreparatiemaatregel en de (daarna) aangekondigde afschaffing van het fiscale-eenhedenregime op het Nederlandse vestigingsklimaat wordt onderschat. In dit verband geldt: vertrouwen komt te voet en gaat te paard. Het is de afgelopen maanden gebleken dat het aan het bedrijfsleven moeilijk is uit te leggen dat een zo vertrouwde en gewaardeerde regeling als de fiscale eenheid op deze wijze (op stel en sprong) wordt gewijzigd. De Orde doet daarom met klem een oproep om in het vervolgtraject alle alternatieven in overweging te nemen en een serieuze kans te geven.

In haar brief van 5 januari 2018² heeft de Orde een lans gebroken voor de invoering van een grensoverschrijdende fiscale eenheid als alternatief voor de spoedreparatie en als

² https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/aanvullend_nob_commentaar_-_spoedreparatiemaatregelen_fiscale_eenheid.pdf.

toekomstbestendige concerneregeling. De Orde is er zich van bewust dat door de staatssecretaris is aangegeven dat hij dit niet een goede weg vindt. De Orde is echter niet overtuigd door de door de staatssecretaris aangedragen argumenten. Voor zover nodig, verduidelijkt de Orde nogmaals dat het haar niet te doen is om de introductie van een fiscale faciliteit voor het internationale bedrijfsleven, maar beoogt zij de ‘nationale’ fiscale-eenheidsregeling te redden door haar EU-rechtelijk aanvaardbaar te maken.

Zoals door hoogleraren Kok en De Vries in WFR 2018/37 is beschreven, is het zeer wel mogelijk een grensoverschrijdende fiscale-eenheidsregeling te ontwerpen zonder vrees voor planningsmogelijkheden of grote budgettaire effecten. De ogen niet sluitend voor de eerste reacties van de staatssecretaris, houdt de Orde wederom een pleidooi om de regeling van de grensoverschrijdende fiscale eenheid een serieuze kans te geven en herhaalt de Orde haar aanbod haar expertise ter beschikking te stellen om een toekomstbestendige fiscale-eenheidsregeling handen en voeten te geven. Tevens zal de Orde na het zomerreces met een vergelijkend onderzoek komen van de vergelijkbare fiscale eenheid stelsels in andere Europese landen en hier de voor- en nadelen van inventariseren.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen