

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Position Paper

Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Startbijeenkomst 'Nieuwe Concernregeling in de vennootschapsbelasting'

14 februari 2019

1. Opmerking vooraf

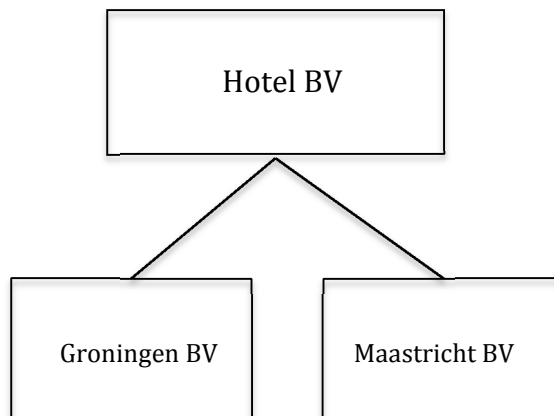
Veel van de discussies over de vennootschapsbelasting de afgelopen jaren betreffen het thema 'belastingontwijking' of 'misbruik'. Vandaag gaat het daar niet over. Het al dan niet continueren van een concernregeling in de vennootschapsbelastingwetgeving heeft niets van doen met misbruik. De regeling van de fiscale eenheid bestaat thans ongeveer 75 jaar en voor zover sprake was van misbruiksituaties of ongewenste effecten zijn die in de afgelopen decennia uit het systeem gefilterd.

2. Waarom een concernregeling?

Een belangrijk uitgangspunt bij het ontwerpen van de vennootschapsbelastingwetgeving is het neutraliteitsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat de belastingwetgeving – huiselijk gezegd – zo min mogelijk de wijze waarop belastingplichtigen hun activiteiten uitvoeren en vormgeven moet beïnvloeden. Anders gezegd, toegespitst op de wenselijkheid van een concernregeling betekent dit dat indien er bedrijfseconomische, organisatorische en/of juridische motieven zijn om een onderneming te verdelen over meerdere lichamen in plaats van de onderneming uit te oefenen in één lichaam dient de belastingheffing daar zo min mogelijk obstakels tegen op te werpen.

Voorbeeld 1

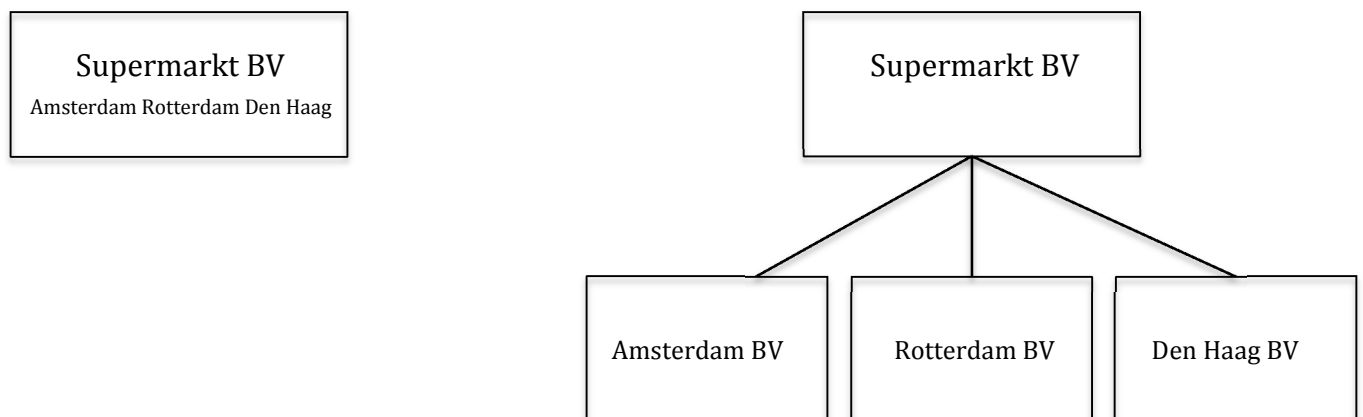
Een hotelonderneming exploiteert een hotel in Groningen en een hotel in Maastricht. Zij kan ervoor kiezen deze hotels in een en dezelfde BV onder te brengen danwel per hotel een eigen BV op te richten.



Indien de hotels in Groningen en Maastricht elk 100 winst maken, blijft daar na vennootschapsbelasting 75 (per hotel over). In het linker plaatje is de nettowinst van Hotel BV daarom 75. In het rechterplaatje zullen Groningen BV en Maastricht BV hun nettowinst uitkeren aan Hotel BV. Deze ontvangt derhalve 150, waarover 37,5 vennootschapsbelasting is verschuldigd. De nettowinst is derhalve nog maar 112,5. De effectieve belastingdruk in het linker plaatje is 25% en in het rechterplaatje bijna 44%. Hoewel er bedrijfseconomische, organisatorische en/of juridische motieven zullen zijn om de onderneming in te richten als in de rechter figuur, is het fiscale verschil groot. Niet neutraal dus.

Voorbeeld 2

Een supermarktonderneming met vestigingen in Amsterdam, Rotterdam en Den Haag kan ervoor kiezen al deze vestigingen in een en dezelfde BV onder te brengen danwel een vestiging per BV onder te brengen.¹

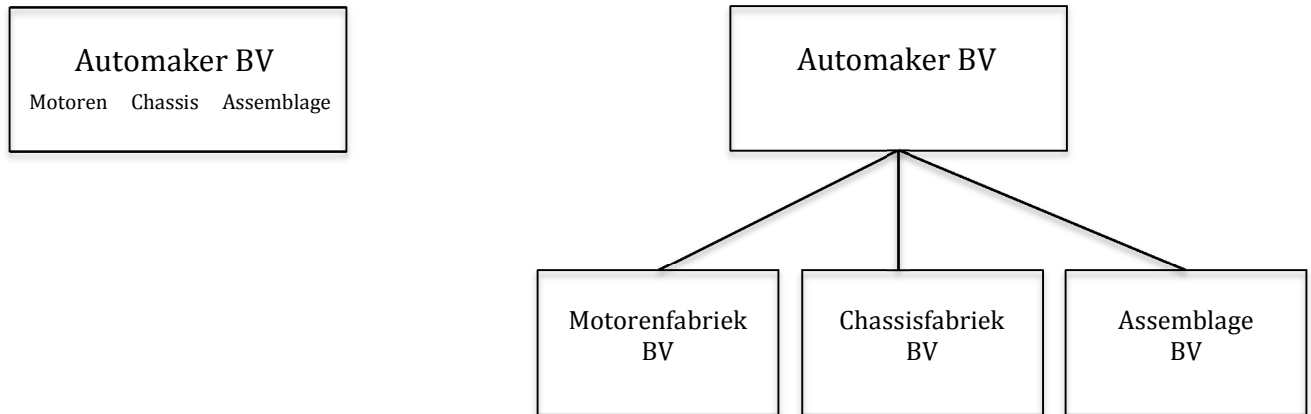


Indien de Amsterdamse en Rotterdamse supermarkt in 2019 beiden 100 winst maken en de supermarkt in Den Haag een verlies van 80, zou in de linker figuur vennootschapsbelasting zijn verschuldigd over 120, terwijl in de rechterfiguur vennootschapsbelasting over 200 zijn verschuldigd. Hoewel er bedrijfseconomische, organisatorische en/of juridische motieven zullen zijn om de onderneming in te richten als in de rechter figuur, is het fiscale verschil groot. Niet neutraal dus.

Voorbeeld 3

Een autofabrikant met een fabriek voor de automotoren en een fabriek voor chassis en een assemblagefabriek (waar motor en chassis worden samengevoegd tot een automobiel), heeft de keuze om die drie fabrieken onder te brengen in een en hetzelfde lichaam danwel elke fabriek in een eigen BV.

¹ Een variant is bijvoorbeeld het vastgoed in een separate vennootschap onder te brengen om te voorkomen dat dit wordt meegesleept bij het faillissement van een der supermarktvestigingen.



Stel dat het maken van een motor EUR 6.000 kost en de marktwaarde EUR 8.000 is. Stel voorts dat het maken van het chassis EUR 5.000 kosten en de marktwaarde EUR 6.500. Indien in het linker plaatje de motor en het chassis worden overgebracht naar de assemblagefabriek gaat dat niet gepaard met de heffing van vennootschapsbelasting. Indien in het rechterplaatje de motor en het chassis uit hun respectievelijke fabrieken worden overgebracht naar de assemblagefabriek, is bij deze overdrachten vennootschapsbelasting verschuldigd over EUR 3.500. Hoewel de autofabrikant nog geen winst heeft gemaakt door de auto te verkopen aan een consument, is tijdens het fabricageproces toch al vennootschapsbelasting verschuldigd. Hoewel er bedrijfseconomische, organisatorische en/of juridische motieven zullen zijn om de onderneming in te richten als in de rechter figuur, is het fiscale verschil groot. Niet neutraal dus.

Deze voorbeelden zijn aan te vullen met vele andere voorbeelden waarin de vennootschapsbelasting, bij gebreke van een concernregeling, niet neutraal uitwerkt en daarmee onnodig verstorend voor het Nederlandse bedrijfsleven.

Naar de mening van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs volgt uit deze voorbeelden dat het hebben van een concernregeling belangrijk is binnen het kader van de vennootschapsbelasting. De vervolgvraag is dan hoe een concernregeling er idealiter uit moet zien. Wat moeten de uitgangspunten daarvan zijn. Neutraliteit is daar een van. De NOB sluit zich verder aan bij de door de staatssecretaris geformuleerde uitgangspunten: oog voor uitvoerbaarheid voor ondernemingen en Belastingdienst, ondernemingsklimaat, de budgettaire gevolgen en de EU-rechtelijke aanvaardbaarheid.

De Orde merkt alvorens op diverse mogelijkheden in te gaan alvast op dat de keuze voor een regime dat dicht bij het huidige regime blijft, als voordeel heeft dat met het huidige regime al tientallen jaren ervaring is opgedaan door bedrijfsleven en belastingdienst. Vanuit uitvoerbaarheids perspectief is dat een zeer belangrijk voordeel.

3. Don't fix it, if it ain't broken

Recent is het Wetsvoorstel spoedreparatiemaatregelen fiscale eenheid door de Tweede Kamer aangenomen. In dit voorstel worden de belangrijkste per-elementproblemen gerepareerd. De vraag komt op of niet kan worden volstaan met het definitief maken van deze reparaties.

Dit leidt niet tot volledige neutraliteit, maar de inbreuken op de neutraliteitsgedachte zijn beperkt. Omdat het grootste deel van het fiscale-eenheidsregime zoals we dat al 75 jaar kennen, blijft gehandhaafd, is de uitvoerbaarheid in het algemeen goed. Een belangrijk uitvoeringsprobleem betrof de samenloop met art. 13l Wet VPB 1969, maar door de afschaffing daarvan per 1 januari 2019 is dat uitvoeringstechnische probleem vervallen. Een ander uitvoeringstechnisch probleem is de samenloop met art. 10a Wet VPB 1969. Dit betrof echter met name bestaande situaties en bij nieuwe situaties kan de belastingplichtige rekening houden met de aangepaste wetgeving. Problematisch blijft, zoals de Orde eerder heeft aangegeven, het feit dat de spoedreparatie ook ziet op vordering-schuldverhoudingen binnen de fiscale eenheid. De Orde blijft van mening dat dit onnodig is en uit de spoedreparatiemaatregelen zou moeten worden gehaald.

Andere per-elementrisico's?

Naar de mening van de Orde zijn met de spoedreparatie de belangrijkste per-elementrisico's weggenomen.

Een belangrijk aspect van het huidige fiscale-eenheidsregime betreft de geruisloze overdracht van vermogensbestanddelen (zie voorbeeld 3 hierboven). De vraag of het in strijd is met EU-recht om vermogensbestanddelen wel belastingvrij van een Nederlandse naar een andere Nederlandse entiteit over te kunnen dragen, maar niet van een Nederlandse naar een buitenlandse entiteit, kan ontkennend worden beantwoord aangezien – zo hier al sprake is van objectief vergelijkbare situaties – dit verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd op grond van de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden. Naar de mening van de Orde is hier derhalve geen sprake van strijdigheid met EU-recht.

Verzoekprocedure

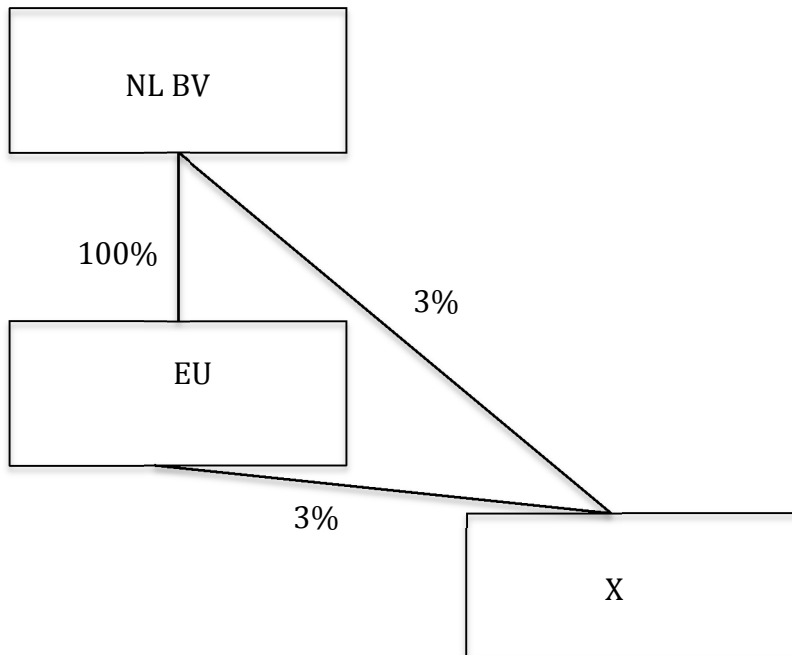
Om het risico te voorkomen dat belastingplichtigen met kennis achteraf een beroep willen doen op het EU-recht om andere minder in het oog springende elementen van het fiscale-eenheidsregime te claimen, doet de Orde het volgende voorstel: aan de wet wordt toegevoegd dat een belastingplichtige die op grond van het EU-recht bepaalde voordelen van het fiscale-eenheidsregime wil claimen in een grensoverschrijdende situatie, kan dat alleen doen indien hij daartoe een verzoek indient binnen drie maanden na het tijdstip waarop hij dat element wil toepassen. Met deze termijn van drie maanden wordt aangesloten bij de termijn die in het huidige, nationale, regime geldt om een fiscale eenheid aan te vragen. Dit voorstel heeft twee voordelen: op de eerste plaats wordt voorkomen dat een belastingplichtige met kennis achteraf kan beoordelen of een beroep op de per-elementbenadering hem goed uitkomt. Met andere woorden, een keuze voor een element geldt dan in voor- en tegenspoed. Op de tweede plaats krijgt de fiscus zo op voorhand inzicht in de posities die belastingplichtigen willen innemen en kan desgewenst de wetgeving worden aangepast.

Voorbeeld 4

In onderstaande figuur is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing op het belang van NL BV in X omdat niet aan het bezitsvereiste (5%) in de deelnemingsvrijstelling wordt voldaan. Indien NL BV echter met haar dochtervennootschap, EU, een fiscale eenheid had kunnen vormen, voldoet de fiscale eenheid wel aan het bezitsvereiste ten aanzien van X. Omdat EU echter niet in Nederland is gevestigd, kan geen fiscale eenheid tot stand worden gebracht. Met een beroep op de per-elementbenadering zou belastingplichtige echter kunnen betogen dat de deelnemingsvrijstelling wel van toepassing is op het belang in X.

Dat zal de belastingplichtige willen als er positieve voordelen uit X zijn genoten. Indien sprake is van negatieve voordelen uit X, zal belastingplichtige de deelnemingsvrijstelling niet willen toepassen.

De door de Orde voorgestelde verzoekprocedure dient ertoe te voorkomen dat belastingplichtige aan het einde van het jaar, als ze weet of sprake was van positieve voordelen of negatieve voordelen, kan bepalen of ze de deelnemingsvrijstelling wil toepassen op X.



4. Maximale neutraliteit

Maximale neutraliteit wordt bereikt met het invoeren van een grensoverschrijdende fiscale eenheid. De Orde heeft hier eerder voor gepleit. Het is van belang op te merken dat het destijds gedane pleidooi om een grensoverschrijdende fiscale eenheid in te voeren, niet is gedaan met het oog op de belangen van het internationale bedrijfsleven, maar juist om de nationale fiscale-eenheidsregeling daardoor EU-proof te maken en zo te kunnen behouden voor het nationale bedrijfsleven, waaronder veel MKB-bedrijven.

Door de staatssecretaris zijn als bezwaren tegen deze regeling aangevoerd dat hierdoor internationale mismatches kunnen ontstaan en dat deze regeling niet budgettair

neutraal uitwerkt. De Orde merkt op dat de internationale mismatches in de door haar destijds voorgestane regeling worden weggenomen als onderdeel van de wetgeving tot invoering van de grensoverschrijdende fiscale eenheid.

Indien op de juiste wijze ingevoerd, zijn er ook geen budgettaire nadelen verbonden aan een grensoverschrijdende fiscale eenheid ten opzichte van de nationale fiscale eenheid zoals wij die al lang kennen.

De grensoverschrijdende fiscale eenheid leidt tot maximale neutraliteit en is ook uitvoerbaar. Naar verwachting zullen er, vanwege de door de NOB destijds voorgestane vormgeving van de regeling, weinig grensoverschrijdende fiscale eenheden worden gevormd.

5. Met een schone lei beginnen – nieuwe groepsregeling

Als derde variant kan men met een schone lei beginnen. We beginnen dan niet met het huidige fiscale-eenheidsregime als uitgangspunt en maken dat EU-proof door het grensoverschrijdend te maken (onderdeel 4) of brengen wat kleine offers op het gebied van de neutraliteit om de belangrijkste per-elementproblemen op te lossen (onderdeel 3), maar beginnen bij ‘nul’ en maken separate regelingen die vanuit het oogpunt van neutraliteit wenselijk zijn.

De Orde zou dan graag ten minste de volgende elementen terugzien:

Verliesoverdracht

Tussen lichamen die deel uitmaken van een groep dient het mogelijk te zijn verliezen over te dragen (voorbeeld 2). Aangezien de fiscale-eenheid dan niet meer bestaat, met de daaraan gekoppelde zware eisen (waaronder 95% aandelenbelang van de moedermaatschappij in de dochtermaatschappij), stelt de Orde dan voor om een lager bezitspercentage te kiezen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan 5% (bezitseis deelnemingsvrijstelling), 25% (gelieerdheid in het CFC-regime) of 33,33% (verbondenheid).

Het is EU-rechtelijk mogelijk deze verliesoverdracht te beperken tot de overdracht van Nederlandse verliezen. Wel zal moeten worden voorzien in de mogelijkheid in het buitenland onverrekend gebleven verliezen (definitieve verliezen) in Nederland in aftrek te mogen brengen.

Bij de vormgeving van de verliesoverdrachtsregeling zal aandacht moeten worden besteed aan de toekomst van de liquidatieverliesregeling in de vennootschapsbelasting en de afwaardering van niet onder de deelnemingsvrijstelling vallende belangen in verliesgevende vennootschappen.

Daarnaast zal moeten worden onderzocht hoe misbruik kan worden voorkomen indien verlieslatende vennootschappen worden aangekocht om de overdracht van verliezen (waaronder definitieve verliezen) te maximaliseren.

De Orde noemt deze punten als voorbeeld om te laten zien dat ook een ‘schone lei’-benadering tot enige complexiteit in de wetgeving zal leiden.

Geruisloze overdracht vermogensbestanddelen

Ook zal moeten worden voorzien in de mogelijkheid om geruisloos vermogensbestanddelen over te dragen van de ene groepsvennootschap naar de andere groepsvennootschap. Ook hier geldt dat het bezitsvereiste niet hoeft te worden gesteld op 95%, maar dat kan worden gekozen voor een lager percentage.

Bij deze benadering zal aandacht moeten worden geschonken aan het tegengaan van misbruik (vergelijk art. 15ai of de ‘vervreemdingsverboden’ bij de regeling voor de geruisloze splitsing en de bedrijfsfusie. Dit slechts als voorbeelden om te laten zien dat ook hier een ‘schone lei’-benadering tot enige complexiteit in de wetgeving zal leiden.

Overige aspecten

Bij de invoering van een dergelijke regeling zal aandacht moeten worden besteed aan formeelrechtelijke aspecten, zoals de vraag of leden van de groep aansprakelijk moeten zijn voor belastingschulden van de groep en de mogelijkheid van verrekening van belastingschulden en vorderingen door de fiscus.

Overgangsrechtperikelen

Indien met een schone lei wordt begonnen, betekent dat dat het fiscale-eenheidsregime wordt opgeheven. Aangezien in de huidige wet veel aandacht wordt geschonken aan de aspecten die samenhangen met de verbreking van een fiscale eenheid, zal bij de schone lei benadering per definitie ook veel aandacht moeten uitgaan naar het ontwerpen van een goed overgangsrecht. Voorts zal moeten worden nagedacht over grandfathering-regels zodat belastingplichtigen zich goed kunnen voorbereiden op het einde van hun fiscale eenheid.

6. Conclusie

Naar de mening van de Orde zou het neutraliteitsbeginsel als uitgangspunt moeten worden genomen bij de vormgeving van een concernregeling. Slechts indien dat nodig is vanwege uitvoerbaarheid, EU-rechtelijke aanvaardbaarheid, budgettaire aspecten en eventueel ondernemingsklimaat, zouden inbreuken op het neutraliteitsbeginsel kunnen of moeten worden gemaakt. Dat er een concernregeling moet blijven, staat voor de Orde buiten kijf. Al de drie varianten (besproken in de onderdelen 3, 4 en 5) zijn wetstechnisch en uitvoeringstechnisch en budgettair (in vergelijking met het oorspronkelijke fiscale eenheidsregime) mogelijk, waarbij de neutraliteit geen (grensoverschrijdende fiscale eenheid), weinig (definitief maken spoedreparatiemaatregelen) of enigszins (afhankelijk van de uitwerking – nieuwe groepsregeling) wordt aangetast.