

Belangrijke tijdelijke overgangsmaatregel voor het MKB van de spoedreparatie fiscale eenheid

Inleiding

Op 20 april 2018 heeft staatssecretaris van Financiën Menno Snel antwoord gegeven op Kamervragen van het lid Lodders (VVD) over de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting. Hierbij gaat de staatssecretaris onder meer in op de spoedreparatiewetgeving in relatie tot de fiscale eenheid. De staatssecretaris herhaalt dat de spoedreparatiewetgeving in het tweede kwartaal van 2018 wordt aangeboden aan de Tweede Kamer. Verder doet hij een voor het MKB belangrijke toezegging over een beperking van de effecten van de spoedreparatiewetgeving.

Achtergrond

De Hoge Raad heeft op 8 juli 2016 prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU over de verenigbaarheid met de vrijheid van vestiging van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime voor de vennootschapsbelasting. De gemeenschappelijke kernvraag van beide procedures is: 'Kunnen belastingplichtigen, ondanks dat zij op grond van de Wet Vpb 1969 geen fiscale eenheid kunnen aangaan met hun buitenlandse dochters, wel in aanmerking komen voor de voordelen van afzonderlijke elementen van het Nederlandse fiscale-eenheidsregime?' Deze zogenoemde 'per-elementbenadering' vloeit voort uit het Groupe Steria-arrest van het HvJ EU, waarin is geoordeeld dat het Franse fiscale-eenheidsregime op een bepaald onderdeel niet verenigbaar was met het EU-recht. De A-G van het HvJ EU concludeerde dat de Nederlandse wetgeving op het vlak van de fiscale eenheid in strijd is met het EU-recht, in het bijzonder in combinatie met de renteaftrekbepanking van artikel 10a Wet Vpb 1969.

Arrest HvJ EU

Artikel 10a Wet Vpb 1969 bepaalt dat rente op een lening aan een verbonden lichaam in beginsel niet aftrekbaar is, indien de lening is aangewend voor zogenoemde besmette transacties. Het fiscale-eenheidsregime heeft echter tot gevolg dat besmette transacties tussen lichamen, die samen een fiscale eenheid zijn aangegaan, niet zichtbaar zijn voor de toepassing van artikel 10a Wet Vpb 1969. Hierdoor wordt de rente op de lening in aftrek toegelaten. Het fiscale-eenheidsregime is op grond van de nationale wet beperkt tot binnenlandse verhoudingen. Om een fiscale eenheid te kunnen vormen, is vereist dat de lichamen die daarvan deel willen uitmaken, feitelijk in Nederland zijn gevestigd of een vaste inrichting in Nederland hebben. In het buitenland gevestigde lichamen zonder vaste inrichting in Nederland kunnen geen deel uitmaken van een fiscale eenheid. In grensoverschrijdende situaties kan dus geen gebruik worden gemaakt van dit voordeel van het fiscale-eenheidsregime, waardoor de rente in aftrek kan worden beperkt. Op dit punt acht het HvJ EU de Nederlandse wetgeving in strijd met het EU-recht. Voor deze strijdigheid is geen voldoende rechtvaardiging.

Inhoud spoedmaatregelen

Naar aanleiding van de conclusie van de A-G heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes al enkele spoedreparatiemaatregelen aangekondigd in de vennootschaps- en dividendbelasting. Hij verwachtte namelijk dat acceptatie van de per-elementbenadering door het HvJ EU tot gevolg zou hebben dat uitholling van de Nederlandse grondslag door internationaal opererende bedrijven wordt vergemakkelijkt. Om de (geschatte) budgettaire derving van enkele honderden miljoenen euro's per jaar te voorkomen, wordt de wetgeving zodanig aangepast dat de meest kwetsbare elementen van de fiscale



eenheid niet langer zullen leiden tot een gunstigere behandeling in een binnenlandse situatie ten opzichte van een grensoverschrijdende situatie. Naar aanleiding van het arrest van het HvJ EU heeft het ministerie van Financiën op 22 februari 2018 laten weten dat de door het kabinet aangekondigde spoedreparatiemaatregelen naar verwachting in het tweede kwartaal van 2018 als wetsvoorstel aan de Tweede Kamer worden aangeboden. In zijn brief van 20 april 2018 herhaalt de staatssecretaris dit voornemen.

De precieze vormgeving van de reparatiewetgeving is nog niet duidelijk, maar de contouren kennen we al wel. De spoedmaatregelen hebben namelijk tot gevolg dat het fiscale-eenheidsregime voor binnenlandse verhoudingen 'strenger' wordt. Diverse regelingen in de vennootschaps- en dividendbelasting moeten worden toegepast alsof er geen fiscale eenheid is. Concreet zijn de volgende bepalingen genoemd:

- de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage (artikel 10a Wet Vpb 1969);
- de deelnemingsvrijstelling (artikel 13, negende tot en met vijftiende lid, en het zeventiende lid Wet Vpb 1969);
- de renteaftrekbeperking bovenmatige deelnemingen (artikel 13I Wet Vpb 1969);
- de verliesverrekening bij wijziging van het belang (artikel 20a Wet Vpb 1969); en
- de afdrachtvermindering voor dooruitdelingen (artikel 11 Wet op de dividendbelasting 1965).

De genoemde regelingen moeten dus worden toegepast alsof de lichamen van de fiscale eenheid zelfstandig belastingplichtig zijn. Voor de praktijk hebben deze maatregelen een verhoging van de belasting en de administratieve lasten tot gevolg.

N.B. Bij de aankondiging van de spoedmaatregelen is bovendien vermeld dat deze met terugwerkende kracht ingaan per 25 oktober 2017, 11.00 uur.

MKB-tegemoetkoming

Met de gekozen spoedreparatiemaatregelen zal in beginsel elke bestaande fiscale eenheid na moeten gaan of de spoedreparatiemaatregelen gevolgen hebben. Op langere termijn is het vaak mogelijk de effecten van spoedreparatiemaatregelen te beperken of te voorkomen. Dit kan bijvoorbeeld door middel van een juridische fusie of door het anders inrichten van de (interne) concernfinanciering. De staatssecretaris erkent dat aan het voorkomen van de gevolgen van de reparatiewetgeving administratieve lasten zijn verbonden en het niet mogelijk is om onmiddellijk na 25 oktober 2017, 11.00 uur, deze wijzigingen door te voeren. Daarom wil hij voorzien in een overgangsmaatregel, die de scherpste randjes van de aangekondigde spoedreparatiemaatregelen haalt. Belastingplichtigen, met name in het MKB, krijgen op deze manier de gelegenheid om binnen de overgangsperiode bepaalde gevolgen van de spoedreparatiemaatregelen – indien van toepassing – te voorkomen.

De overgangsregeling houdt het volgende in. De spoedreparatiemaatregel ten aanzien van de renteaftrekbeperking ter voorkoming van winstdrainage (artikel 10a Wet Vpb 1969) vindt tot en met 31 december 2018 **geen toepassing**, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Deze luiden als volgt:

- het gaat om een reeds op 25 oktober 2017, 11.00 uur, bestaande schuld/schulden (die rechtens dan wel in feite direct of indirect verschuldigd is/zijn aan een verbonden lichaam of verbonden natuurlijk persoon);



- die schuld/schulden houdt/houden (rechtens dan wel in feite direct of indirect) verband met één van de in artikel 10a, eerste lid, Wet Vpb 1969 bedoelde rechtshandelingen, die vóór 25 oktober 2017, 11.00 uur, is verricht; en
- het bedrag van de renten op die schuld/schulden tezamen zonder toepassing (van de tegenbewijsregeling) van artikel 10a, derde lid, Wet Vpb 1969 gaat per twaalf maanden € 100.000 niet te boven.

De overgangsperiode geeft belastingplichtigen, met name in het MKB, de gelegenheid om bijvoorbeeld de financieringsstructuur aan te passen en zo beperking van renteaftrek te voorkomen.

N.B. De tegemoetkoming is een alles-of-nietsmaatregel. Indien de in de overgangsmaatregel bedoelde renten op al die schulden tezamen het totaal van € 100.000 (per twaalf maanden) overschrijden, vindt de renteaftrekbeperking toepassing op het gehele bedrag aan 10a-renten. Ook de eerste € 100.000 aan renten wordt dan geraakt.

Belangrijke tegenbewijsmogelijkheid voor de inspecteur

Om ongewenst gebruik van deze overgangsregeling tegen te gaan geldt nog wel het volgende. De overgangsmaatregel geldt niet, indien de inspecteur aannemelijk maakt dat aan de schuld of aan de daarmee verband houdende rechtshandeling niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. Hiermee boet de administratieve vereenvoudiging wel in aan belang. Het voldoen aan de toepassingsvoorwaarden biedt namelijk geen garantie dat succesvol een beroep kan worden gedaan op de overgangsmaatregel. Onze verwachting is echter dat de inspecteur de tegenbewijsregeling alleen zal inzetten bij excessen. Wellicht wordt dit nog nader ingevuld tijdens de parlementaire behandeling van de maatregel.

Toekomst van de fiscale eenheid en hoe nu verder

De staatssecretaris geeft verder aan dat de spoedreparatiemaatregelen *binnen afzienbare termijn* moeten worden opgevolgd door een concernregeling die – uitvoeringstechnisch en juridisch – toekomstbestendig is. Wat moet worden verstaan onder *binnen afzienbare termijn* wordt niet aangegeven, maar zou best eens een tot twee jaar kunnen duren.

Tot die tijd moet op korte termijn in kaart worden gebracht wat de effecten zijn van de invoering de voorgestelde reparatiewetgeving en hoe de nadelige effecten kunnen worden beperkt. Nadelige effecten kunnen in bijzonder optreden bij Nederlandse moedermaatschappijen met Nederlandse dochtermaatschappijen.

